

58. VIREMENTS INTERNES

IL EST DEBITE

1. des sorties de caisse pour versement en banque
2. des sorties de banque pour alimenter la caisse

PAR LE CREDIT

1. du compte caisse concerné
 2. du compte banque concerné
-

PAR LE DEBIT

1. du compte caisse concerné
2. du compte banque concerné

IL EST CREDITE

1. des rentrées en caisse provenant de la banque
 2. des rentrées en banque provenant de la caisse
-

COMMENTAIRES

Le compte de virements internes est un compte transitoire utilisé dans le système centralisateur, pour enregistrer la valeur des virements de fonds d'un compte de trésorerie (caisse ou banque) à un autre compte de trésorerie dans le but de permettre leur centralisation, sans risque de double emploi.

Il peut servir également à assurer la liaison entre les comptes de trésorerie et les opérations d'achats et de ventes lorsque celles-ci sont inscrites dans leurs journaux auxiliaires respectifs, quelles qu'en soient les modalités de paiement.

La centralisation requiert, dans ce cas, l'emploi des comptes suivants:

- 580 Virements de fonds,
- 586 Achats comptant,
- 587 Ventes comptant.

Les comptes de virements doivent être soldés au terme des opérations qui leur ont donné naissance.

59. PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES COMPTES FINANCIERS

IL EST DEBITE

- des variations en diminution des provisions

PAR LE CREDIT

- d'une subdivision du compte «78/078 Reprises sur provisions pour dépréciation des comptes financiers»
-

PAR LE DEBIT

- d'une subdivision du compte «68/068 Dotations aux comptes amortissements et provisions»

IL EST CREDITE

- des variations en augmentation de ces provisions
-

COMMENTAIRES

Le compte 59 est surtout utilisé pour constater les dépréciations financières de valeurs mobilières de placement.

CLASSES 6/06 ET 7/07 : COMPTES DE GESTION

Le problème du classement des éléments constitutifs du résultat (charges et produits) conditionne généralement les possibilités globales de la gestion.

Le critère de classement retenu par le Plan comptable dans sa forme actuelle est celui de la nature économique des charges et produits. Ce mode de classement fait l'objet de nombreuses critiques, notamment en raison de ses insuffisances pour l'analyse de la gestion des entreprises. Les méthodes de classement par fonction ou par destination lui sont incontestablement supérieures.

C'est pourquoi le Plan comptable national, tout en retenant le classement des charges et des produits par nature, dont le mérite principal outre celui de la simplicité est celui d'une relative polyvalence¹, préconise une deuxième analyse par fonction pour les entreprises ayant les moyens de la réaliser.

1. CLASSEMENT DES COMPTES DE GESTION PAR NATURE

Les comptes de gestion sont réunis dans les classes 6, 06 (charges et pertes) et 7, 07 (produits et profits).

Les classes 6 et 7 sont réservées à la détermination du résultat d'exploitation et comprennent les opérations qui se rapportent à l'activité courante et normale de l'entreprise durant l'exercice considéré.

Les opérations qui ne se rapportent pas à l'exploitation courante de l'entreprise (opérations anormales ou occasionnelles) ou qui se rapportent à d'autres exercices (opérations de régularisations afférentes aux années antérieures) sont inscrites dans les classes 06 et 07, et constituent les composantes du résultat hors exploitation appelées «pertes» et «profits».

Cette ventilation permet, d'une part, d'isoler les éléments occasionnels ou anormaux qui peuvent perturber les résultats de l'entreprise et, d'autre part, de saisir parfaitement les éléments proprement dits de la gestion.

Différenciation des charges et des pertes

On peut considérer comme charges d'exploitation (classe 6), les éléments entrant dans la composition des coûts et prix de revient autres que les éléments suivants qui doivent être portés en classe 06:

1. - Quantité recherchée permettant une normalisation généralisée des documents de synthèse produits par les entreprises et rendant possible une agrégation des comptes au niveau macro-économique.

- frais relatifs à des exercices antérieurs : compléments de salaires, rappels d'impôts... ;
- frais imputables à des tiers : débours de transport, sinistres couverts par assurances... ;
- frais ne présentant pas un caractère habituel dans la profession et devant être considérés comme un risque exceptionnel ;
- les pertes d'éléments de l'actif non immobilisé : vols de trésorerie, manquants sur stocks...
- les amendes pénales, fiscales...,
- les avantages fiscaux dont la comptabilisation est obligatoire comme les dotations aux provisions réglementées et éventuellement la différence entre l'amortissement fiscal et l'amortissement technique.

Différenciation des produits et des profits

Constituent normalement des produits de la classe 7, les éléments du chiffre d'affaire de l'entreprise.

Le chiffre d'affaires s'entend du montant des affaires réalisées avec des tiers dans l'exercice des activités correspondant à l'exploitation normale et courante de l'entreprise.

En sont exclues et portées en classe 07 :

- les opérations ne relevant pas des activités courantes de l'entreprise, telles les produits des services rendus au personnel (coopérative, cantine...), les loyers perçus sur un immeuble de rapport par une entreprise à caractère industriel ou commercial, les profits de change;
- la rétrocession à prix coûtant de marchandises à un confrère qui a pour incidence une altération du taux de marge ;
- les commissions présentant un caractère occasionnel, les redevances pour brevets, licence... ;
- les indemnités relatives aux sinistres couverts par assurances ;
- les opérations relatives aux exercices antérieurs (reprises sur amortissements et provisions...).

2. CLASSEMENT DES CHARGES PAR FONCTION

Cette deuxième analyse ne résulte pas directement de la codification du plan.

Elle ne sera donc effectuée que par les entreprises qui disposent de moyens leur permettant de procéder, en plus du classement par nature, à une ventilation par destination.

Le tableau ci-dessous, fourni à titre indicatif, peut être adapté par chaque entreprise selon ses besoins propres:

Tableau de répartition fonctionnelle des charges d'exploitation

	CHARGES D'EXPLOITATION			
	Fonction Production	Fonction commerciale	Charges communes non réparties	Total
Achats de marchandises (et emballages)				
Variation des stocks de marchandises (+ ou -) ¹				
Coût d'achat des marchandises vendues				
Coût d'achat de matières premières et autres approvisionnements				
Variation des stocks ¹ (+ ou -)				
Charges par nature (à détailler et à répartir entre les différentes fonctions) :				
+				
+				
-				
-				
Totaux :				

La ventilation des charges par fonction permet une meilleure connaissance de la gestion et constitue en soi un embryon de comptabilité analytique d'exploitation.

D'autres classements peuvent être envisagés :

- ventilation de ces mêmes charges en charges de structure (fixes) et charges opérationnelles (variables);
- ventilation par secteur d'activité ou en fonction de tout autre critère.

1. Variation des stocks (positive ou négative) = stock final - stock Initial.

CODIFICATION INDICATIVE

Il est recommandé aux entreprises, dans le cadre de la nomenclature des comptes, de prévoir une codification particulière pour distinguer les opérations hors exploitation et les opérations effectuées à l'étranger.

- OPERATIONS HORS EXPLOITATION

Comptes précédés d'un zéro²

Exemple : (0)6238 = Primes d'assurances (risques divers).

- OPERATIONS AVEC L'ETRANGER

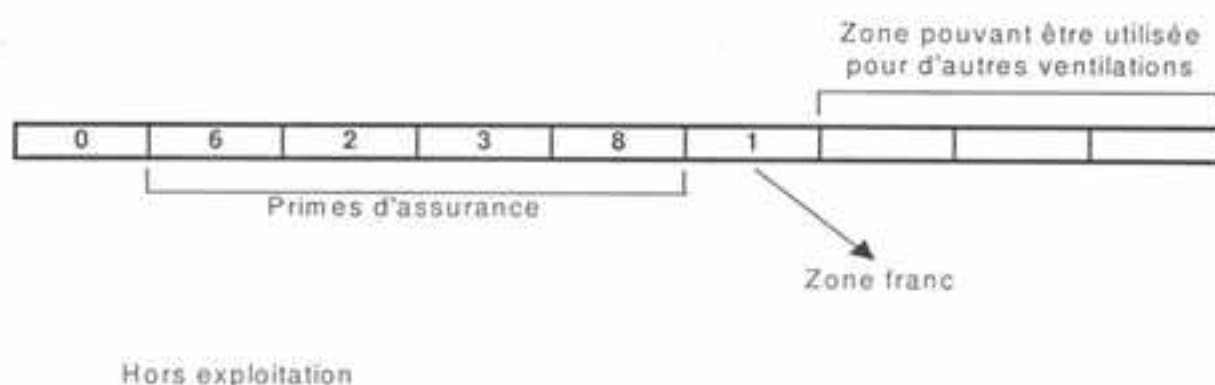
Les entreprises peuvent, si elles le désirent, faire suivre le numéro du compte de gestion du code suivant :

0 = Mauritanie ;

1 = Zone Franc ;

2 et suivants = Autres zones.

Exemple : Assurance souscrite en zone Franc considérée comme hors exploitation.



² Ou de tout autre signe distinctif, astérisque (*) par exemple.

3.6. -CLASSE 6/06 : COMPTES DE CHARGES ET PERTES

600. ACHATS DE MARCHANDISES

IL EST DEBITE

1. du montant des achats de la période y compris les frais accessoires
2. en fin de période, du montant estimé des marchandises réceptionnées mais non facturées

PAR LE CREDIT

1. des comptes de tiers ou financiers concernés
 2. du compte «408 Fournisseurs, factures à recevoir»
-

PAR LE DEBIT

1. des comptes de tiers concernés
2. du compte «82 Résultats d'exploitation»

IL EST CREDITE

1. des rendus sur achats
 2. en fin de période pour solde.
-

COMMENTAIRES

La nomenclature de ce compte est identique à celle des stocks correspondants (classe 3).

Les achats sont enregistrés dans le compte au moment de la réception de la facture, au prix d'achat. Sont également incorporés à ce compte tous les frais accessoires liés directement à l'achat et payés aux tiers. Le coût d'achat ainsi enregistré au compte 600 est un coût d'achat direct.

1. COMPOSANTES DU COUT D'ACHAT

Le coût d'achat correspond en principe à celui porté sur la facture reçue du fournisseur majoré des frais accessoires directs d'achat. Les éléments portés sur la facture et restant définitivement à la charge de l'entreprise : ports, emballages perdus, taxes non récupérables... doivent être incorporés au coût.

Le prix des éléments récupérables (emballages à rendre et taxes récupérables s'il y a lieu) est exclu du coût.

Réduction de prix

Les rabais, remises et ristournes obtenus, figurant ou non sur la facture, doivent être déduits du coût d'achat. Dans le cas où leur affectation au crédit du compte d'achat concerné s'avère impossible, ils sont portés au compte 742 Rabais, remises et ristournes obtenus.

Frais accessoires d'achat

Les frais accessoires incorporés au compte 600 sont toutes les charges directes «externes» liées à l'acquisition. Pour les biens importés, le coût d'achat comprend notamment :

- les frais de transport maritime ou aérien :

- les frais d'assurance payés en dehors du territoire national ;
- les frais de transit, commissions et courtages dus à des entreprises situées à l'étranger (y compris les commissions bancaires, frais de dossier et de règlement si leur incorporation est admise par la législation des prix);

les frais postérieurs à l'entrée des biens sur le territoire national tels que :

- droits de douane ;
- taxes sur le chiffre d'affaires lorsqu'elles ne sont pas récupérables ;
- frais de transit, commissions et courtages dus à des entreprises situées sur le territoire national;
- frais de transport et d'assurance de la frontière au magasin.

Toutes ces charges sont directement débitées aux comptes d'achats concernés et non aux comptes de charges par nature.

Lorsqu'elles ne peuvent être affectées de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandise ou de matière (facture commune à plusieurs catégories d'achat par exemple), elles sont provisoirement inscrites dans les comptes ad hoc de charges par nature (62 à 67), puis, après analyse, ventilées aux comptes d'achats intéressés.

Sont exclues du coût d'achat les charges directes « internes » telles que les frais de personnel ainsi que les charges indirectes.

2. FONCTIONNEMENT DU COMPTE D'ACHATS

Le système d'inventaire adopté (intermittence ou permanence) n'a pas d'incidence sur le fonctionnement du compte 600.

En intermittence comme en permanence, les achats de marchandises sont inscrits au compte 600 au coût d'achat tel qu'il a été défini précédemment.

Un compte (0)60 (hors exploitation) peut être utilisé chaque fois que l'entreprise effectue une opération qui n'entre pas dans le cadre de son activité professionnelle courante (cession de marchandise à prix coûtant, gestion pour le compte de tiers, etc.).

3. REGULARISATION ACHATS - STOCKS ET DETTES FOURNISSEURS

Les achats sont enregistrés à la date de la réception des factures, qui, si elle ne coïncide pas avec la livraison, peut être considérée comme date de transfert de propriété.

Toutefois, lorsqu'il existe à la date d'arrêt des comptes, pour un motif quelconque, un décalage chronologique entre facturation, réception et comptabilisation, il convient de régulariser la situation à l'occasion des opérations d'inventaire.

En principe:

Si la facture n'a pas été reçue alors que le bien a été livré, une dette dont le montant doit être estimé sera inscrite au compte 408 Fournisseurs, factures à recevoir par le débit du compte 600.

A l'ouverture de l'exercice suivant, l'entreprise peut, soit contre-passer cette écriture, soit débiter directement le compte 408 par le crédit du compte 400 à réception de la facture, les différences éventuelles étant régularisées au compte d'achats.

Si la facture a été comptabilisée alors que le bien n'a pas été réceptionné, la régularisation s'effectuera au sein de la classe 3 en faisant apparaître les biens dans l'inventaire de clôture (utilisation éventuelle du compte 38 Stocks en cours de route ou à réceptionner pour le montant des stocks non encore entrés en magasin, au port ou en douane).

601. ACHATS DE MATIERES PREMIERES ET AUTRES APPROVISIONNEMENTS

602. ACHATS D'EMBALLAGES

IL EST DEBITE

1. du montant des achats de matières premières, fournitures consommables et emballages
2. en fin de période, du montant estimé des matières, fournitures et emballages livrés mais non facturés

PAR LE CREDIT

1. des comptes de tiers ou financiers concernés
 2. du compte « 408 Fournisseurs, factures à recevoir »
-

PAR LE DEBIT

1. des comptes de tiers concernés
2. du compte « 82 Résultats d'exploitation »

IL EST CREDITE

1. du montant des rendus sur achats
 2. en fin de période pour solde.
-

COMMENTAIRES

Toutes les indications fournies à propos du compte 600 Achats de marchandises, en ce qui concerne notamment les composantes du coût d'achat et les ajustements de fin d'exercice s'appliquent aux comptes 601 et 602 susvisés.

601. Matières premières et autres approvisionnements : la distinction entre matières premières et autres approvisionnements apparaît dans les deux comptes suivants :

6010. Achats de matières premières : les matières premières sont destinées à être incorporées directement aux produits fabriqués. Elles ne sont pas nécessairement des matières brutes. Le produit fini d'une entreprise peut être la matière première d'une autre entreprise.

6012. Achats de matières et fournitures consommables : ce compte enregistre les matières et fournitures rapidement consommées qui concourent d'une manière directe à la fabrication ou à l'exploitation. Ces matières sont consommées au premier usage ou rapidement sans entrer dans la composition du produit fabriqué.

On distingue :

- Les combustibles qui sont des matières telles que le bois, le charbon, le gaz, etc. et concourent par leur consommation d'une manière directe à la fabrication ou à l'exploitation.
- Les carburants et les lubrifiants qui servent à assurer l'alimentation et le graissage des machines et des véhicules.
- Les fournitures et matériaux d'entretien qui sont des éléments, naturels ou non, destinés à l'entretien et la réparation des bâtiments, de l'outillage ou du matériel. Leur consommation reste sans influence sur la valeur des éléments de l'actif du bilan. Exemples : bois, sables, métaux, ciments, agglomérés et tous matériaux de construction pour usage interne de l'entreprise : pièces de rechange et de réparation des équipements et des véhicules pneumatiques...
Sont exclus de cette catégorie d'achat les pièces et matériels qui sont destinés à être incorporés dans le prix de revient soit de matériels et outillages nouveaux, soit de constructions nouvelles et qui peuvent, de ce fait, être considérés comme entrant dès leur acquisition dans l'actif immobilisé.
- Les fournitures d'atelier, d'usine et de magasin qui sont des menues pièces, menus outils et accessoires nécessaires au fonctionnement de ces services. Exemples : air liquide, vêtements de protection, produits de laboratoire, de conditionnement ou d'entretien...
- Le petit outillage qui comprend notamment les éléments s'usant rapidement et devant être fréquemment renouvelés tel que le petit outillage dit «à main» : pinces, tournevis, marteaux, limes et les menus équipements de bureau.
- Les produits d'entretien qui sont destinés au nettoyage et à la rénovation.
- Les fournitures de bureau et administratives qui sont des fournitures de faible valeur qui concourent par leur consommation d'une manière directe à la fabrication ou à l'exploitation.

Les matières et fournitures consommables ne transitent pas toujours par un compte magasin. S'il n'est pas tenu pour elles de comptes de stocks, les matières et

fournitures consommables figurent au compte 606 Achats d'approvisionnements non stockés.

602. Achats d'emballages : Le compte d'achats d'emballages est subdivisé en :

6020. Achats d'emballages non récupérables appelés communément emballages perdus, qui sont destinés à être vendus à la clientèle ou dont la valeur est incorporée dans le prix du contenu¹.

6025. Achats d'emballages récupérables non identifiables qui sont destinés à être prêtés ou consignés aux clients (les emballages récupérables qui sont identifiables par nature sont inscrits dans les comptes d'immobilisations);

6027. Achats d'emballages à usage mixte qui sont indifféremment destinés soit à être vendus en même temps que les produits ou marchandises, soit à être consignés ou prêtés aux clients. Dès que leur destination est connue, ils sont virés aux comptes d'emballages correspondant à leur affectation définitive.

603. VARIATION DE STOCKS

IL EST DEBITE

1. en fin de période, de la valeur des stocks initiaux (en cas d'intermittence de l'inventaire) ou à chaque sortie du coût d'entrée² des marchandises, matières et autres approvisionnements (inventaire permanent)
2. pour solde en fin de période, de la variation globale positive des stocks de marchandises, matières et autres approvisionnements (solde créditeur)

PAR LE CREDIT

1. des comptes de stocks 30, 31 et 32
 4. du compte «82 Résultats d'exploitation»
-

1. Toutefois, si leur montant est peu important, ils sont inscrits au compte 606 Achats d'approvisionnements non stockés et compris éventuellement au bilan dans le compte 480 Charges comptabilisées d'avance.

2. - Coût réel d'entrée pour les éléments identifiables ; coût d'entrée estimé pour les éléments interchangeable obtenus selon l'une des méthodes préconisées par le Plan comptable.

PAR LE DEBIT

1. des comptes de stocks 30, 31 et 32
2. du compte « 82 Résultats d'exploitation »

IL EST CREDITE

1. en fin de période, de la valeur des stocks de clôture (intermittence de l'inventaire) ou à chaque entrée du coût d'achat des marchandises et matières (permanence de l'inventaire)
2. pour solde en fin de période, de la variation globale négative des stocks de marchandises, matières et autres approvisionnements (solde débiteur)

COMMENTAIRES

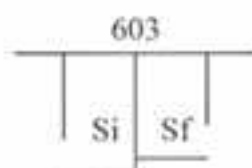
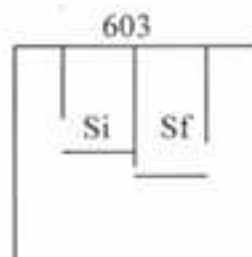
Le compte 603 est réservé à l'enregistrement des variations de stocks. Il met en évidence la différence existant entre la valeur des stocks de clôture, dits stocks de sortie, et des stocks d'ouverture, dits stocks d'entrée, compte non tenu des provisions pour dépréciation.

Les stocks étant en fait des éléments du patrimoine, c'est leur variation qui constitue une composante du résultat :

Une augmentation de la valeur du stock signifie que les approvisionnements de la période ont été plus importants que la consommation et ont servi à accroître le stock. Cette augmentation (variation positive du stock) vient diminuer le total des charges consommées de l'exercice.

Une diminution de la valeur du stock final signifie que les approvisionnements de la période ont été moins importants que la consommation et qu'il a fallu prélever la partie manquante dans le stock initial. Cette diminution (variation négative du stock) vient augmenter les charges consommées de l'exercice.

D'un point de vue comptable, le compte 603 peut se présenter en intermittence de l'inventaire, de la manière suivante :



$S_f > S_i$ = solde créditeur (variation positive) le compte 603 vient en diminution de charges de la période.

$S_f < S_i$ = solde débiteur (variation négative) le compte 603 vient en augmentation des charges.

En permanence de l'inventaire, le compte 603 Variation de stocks enregistre à son débit les sorties de marchandises ou matières au coût d'achat, à son crédit les entrées.

Il peut se présenter ainsi :

603	
Sorties	Entrées

603	
Sorties	Entrées

Entrées > sorties = solde créditeur venant en diminution des charges.

Entrées < sorties = solde débiteur venant en augmentation des charges.

606. ACHATS D'APPROVISIONNEMENTS NON STOCKES

IL EST DEBITE

1. du montant des matières et fournitures non stockées
2. en fin de période, du montant estimé des fournitures restant à payer non facturées

PAR LE CREDIT

1. des comptes de tiers ou financiers concernés
 2. du compte «408 Fournisseurs, factures à recevoir»
-

PAR LE DEBIT

1. du compte «480 Charges comptabilisées d'avance»
2. du compte «82 Résultats d'exploitation»

IL EST CREDITE

1. en fin de période, du montant des existants neufs des achats non stockés
2. en fin de période pour solde.

COMMENTAIRES

Certains achats de biens ou de fournitures ne passent pas, en raison de leur nature, par un compte magasin. Exemples : eau, électricité.

D'autres ne sont pas stockés par l'entreprise qui ne désire pas tenir des comptes de magasin ad hoc. Exemples : fournitures de bureau; carburants et lubrifiants ; petit outillage s'usant rapidement et devant être fréquemment renouvelé (limes, marteaux...).

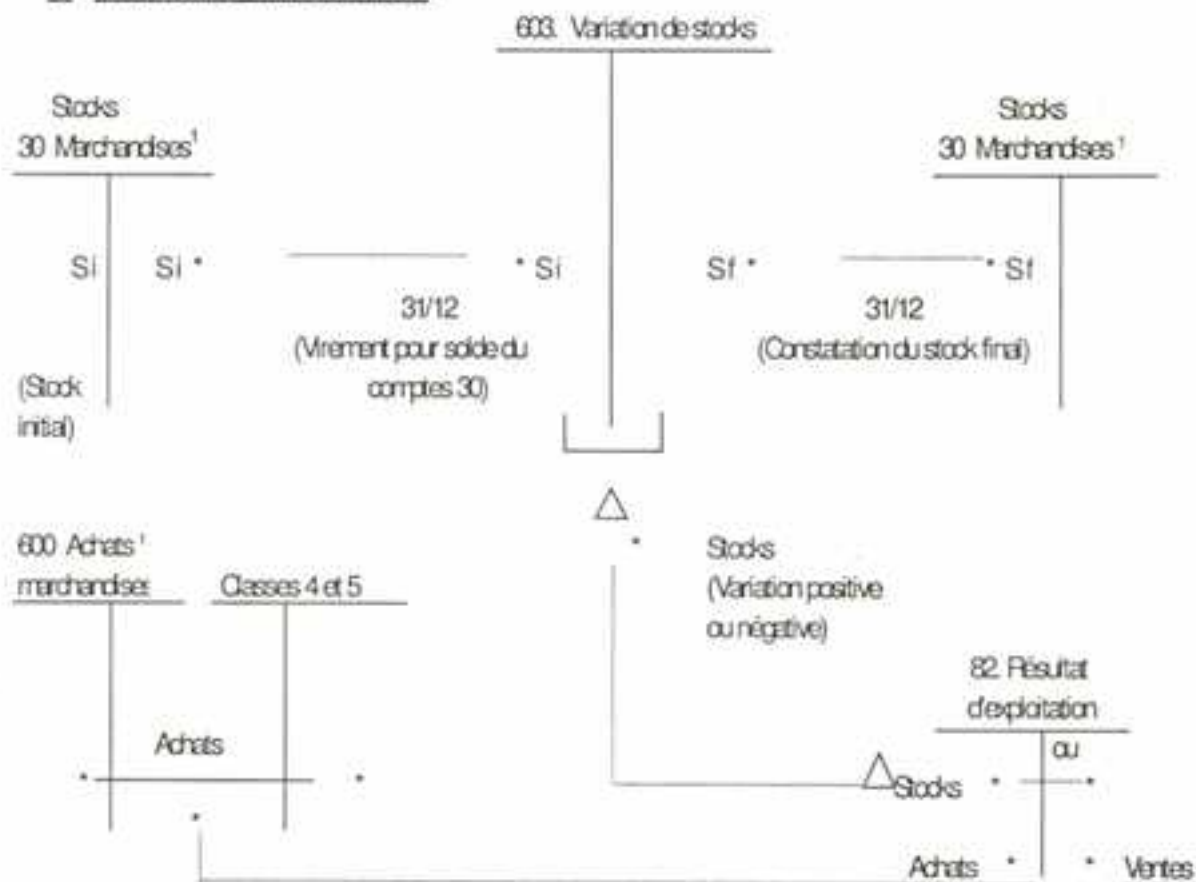
Le compte 606 permet d'enregistrer ces achats d'approvisionnements qui n'ont pas de parallèle en classe 3.

En fin d'exercice, ce compte n'est pas régularisé par les comptes de stocks, mais par le compte 480 Charges constatées d'avance.

SCHEMAS DE COMPTABILISATION

A. Activités commerciales

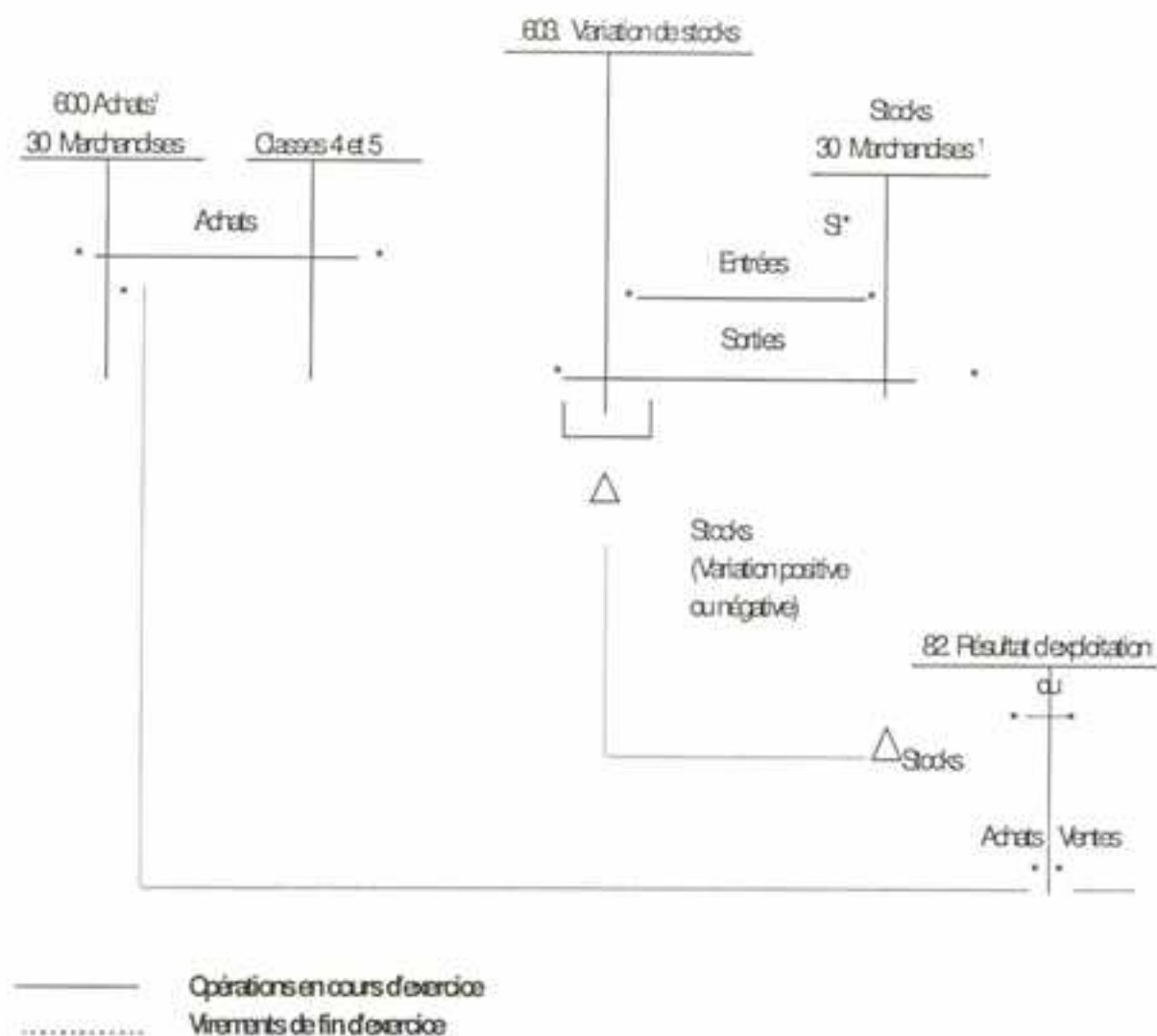
1. Inventaire intermittent.



——— Opérations en cours d'exercice

..... Virements en fin d'exercice

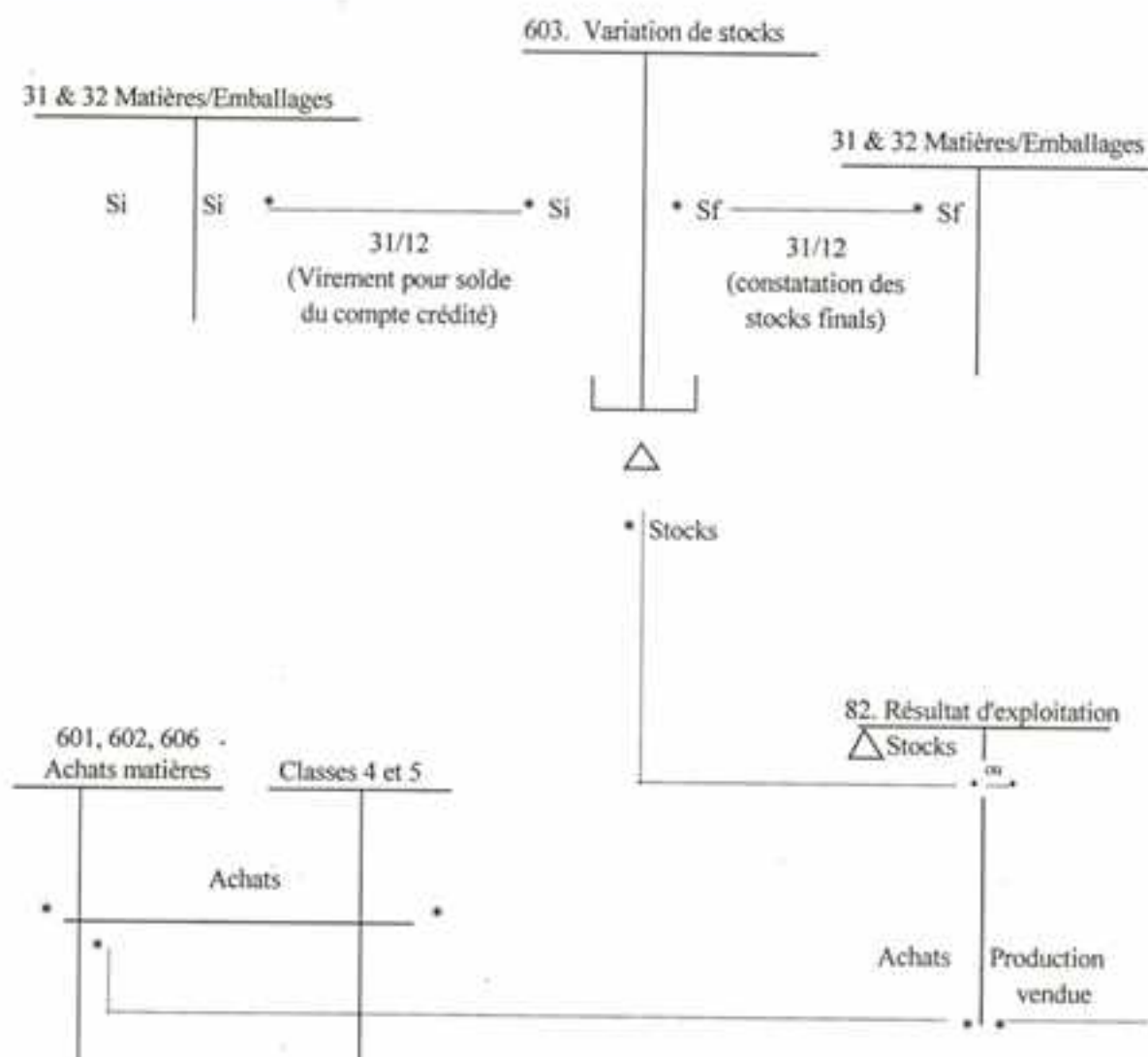
2. Permanence de l'inventaire



1. - Plus éventuellement, les stocks et achats d'emballages

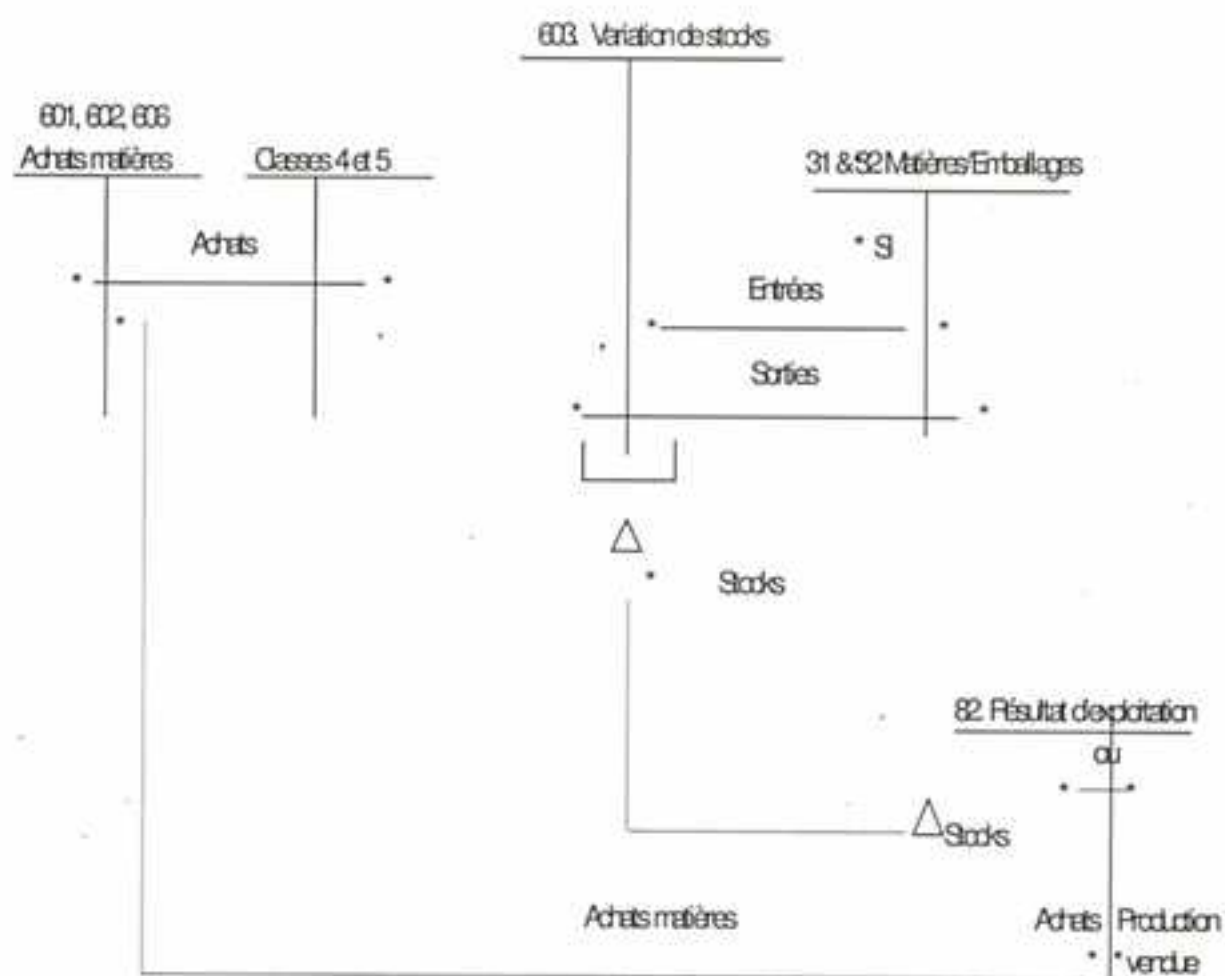
B. Activités industrielles

1. Inventaire intermittent



——— Opérations en cours d'exercice
 ——— Virement de fin d'exercice

2. Inventaire permanent



—— Opérations en cours d'exercice
 Virements de fin d'exercice

61. ACHATS DE SOUS-TRAITANCE

IL EST DEBITE

du montant des factures de sous-traitance de la période

PAR LE CREDIT

d'une subdivision du compte « 40 Fournisseurs »

PAR LE DEBIT

du compte « 82 Résultats d'exploitation »

IL EST CREDITE

en fin de période, pour solde

COMMENTAIRES

Sont considérés comme achats de sous-traitance:

- les travaux à façon ;
- les sous-traitances industrielles ;
- les sous-traitances dans les marchés publics.

Le sous-traitant peut fournir les matières ou les recevoir directement, en tout ou en partie, de l'entreprise ou des fournisseurs de celle-ci.

Au débit de ce compte, sont donc enregistrés tous les frais payés aux sous-traitants pour la fabrication, la transformation, le conditionnement de produits ou la fourniture de services.

62. CHARGES EXTERNES LIEES A L'INVESTISSEMENT

IL EST DEBITE

du montant des charges externes consommées liées à l'investissement

PAR LE CREDIT

des comptes de tiers ou financiers concernés

PAR LE DEBIT

1. du compte « 82 Résultats d'exploitation »
2. du compte « 082 Résultats hors exploitation »

IL EST CREDITE

1. pour solde en fin de période, du compte «62 Charges externes liées à l'investissement»
2. pour solde en fin de période, du compte «062 Charges externes liées à l'investissement» hors exploitation.

COMMENTAIRES

Le compte 62 enregistre les charges externes consommées qui sont liées à l'investissement, c'est à dire notamment les loyers, les travaux d'entretien et de réparation, les primes d'assurances.

620. Locations et charges locatives diverses. Il s'agit des loyers et charges locatives sur biens mobiliers et immobiliers. Les malis sur emballages restitués sont également portés à ce compte. Par contre, les locations de main-d'œuvre sont comptabilisées au compte 633 Rémunérations d'intermédiaires et honoraires.

621. Travaux d'entretien et de réparation. Il s'agit des prestations de services fournies par les entreprises dont l'activité consiste à assurer l'entretien ou la réparation de biens mobiliers ou immobiliers. Les fournitures (pneumatiques, pièces de rechange, produits d'entretien) et le carburant (essence, gas-oil...) destinés à l'entretien, à la réparation ou au fonctionnement des biens immobilisés sont, dans la mesure du possible, enregistrés dans les comptes d'achats Autres approvisionnements (601 et 606).

623. Primes d'assurances. Ce compte est débité des primes d'assurance à l'exclusion, en principe, des primes d'assurances relatives aux achats qui sont portés directement aux comptes «Achats».

624. Etudes et recherches. Ce compte enregistre les frais de recherche fondamentale ainsi que les charges ayant trait à la résolution de problèmes techniques payés à des tiers.

625. Documentation. Ce compte regroupe les dépenses de documentation générale et technique.

626. Frais de colloques, séminaires, conférences. Il s'agit de frais de toute nature (inscription, transport, hébergement, restauration...) exposés lors de colloques, séminaires, conférences et manifestations assimilées.

63. CHARGES EXTERNES LIEES A L'ACTIVITE

IL EST DEBITE

- du montant des charges externes liées à l'activité

PAR LE CREDIT

- des comptes de tiers ou financiers concernés

PAR LE DEBIT

1. du compte «82 Résultats d'exploitation»
2. du compte «082 Résultats hors exploitation»

IL EST CREDITE

1. pour solde en fin de période du compte 63 charges internes liées à l'activité
2. pour solde en fin de période du compte 063 charges internes liées à l'activité (hors exploitation)

COMMENTAIRES

Ce compte enregistre les charges externes consommées qui sont liées à l'activité.

630. Transport. Ce compte regroupe toutes les charges ayant la nature du transport, à l'exclusion des transports relatifs aux achats dont l'enregistrement est prévu dans les comptes 60 achats.

Les dépenses de fonctionnement relatives aux moyens de transport propres à l'entreprise (achat d'essence, frais de réparation et d'entretien...) ainsi que les locations de matériels de transport ne sont pas enregistrées à ce compte.

631 Déplacements, missions et réceptions. Ce compte enregistre tous les frais occasionnés lors des déplacements et missions des membres du personnel de l'entreprise, que ces frais soient directement facturés par un tiers, ou remboursés à l'intéressé au vu des pièces justificatives ou d'après le barème forfaitaire.

Les frais de déplacement sont portés dans la subdivision 6310 Voyages et déplacements lorsque le déplacement ne comporte pas d'autres frais. C'est en revanche à 6315 Missions qu'il convient d'inscrire les frais supportés comprenant en plus des frais de transport, des frais de nourriture et de logement et à 6317 Réceptions, les frais de toute nature engagés en vue de pourvoir à l'accueil des personnes reçues par l'entreprise (frais de transport, d'hébergement, de restauration, de spectacle...).

632. Frais postaux et de télécommunications. enregistre les frais d'affranchissement, de téléphone...

633. Rémunérations d'intermédiaires et honoraires. Ce compte enregistre :

- les locations de main-d'œuvre (personnel intérimaire, personnel détaché ou prêté à l'entreprise par une autre entreprise);
- les honoraires versés à des tiers : avocats, huissiers, experts comptables, conseillers juridiques ou fiscaux;
- les frais d'actes et de contentieux;
- les commissions et courtages;
- les rémunérations des transitaires.

634. Publicité et propagande, publications, promotions des ventes. Ce compte regroupe notamment les annonces et insertions, les frais de catalogues et d'imprimeries, les échantillons, les frais de foire, les primes et les cadeaux à la clientèle.

635. Services bancaires. Il s'agit des services proprement dits, à l'exclusion des intérêts et agios qui sont comptabilisés au compte 67.

637. Quote-part des frais du siège à l'étranger. Ce compte enregistre la quote-part des frais du siège situé à l'étranger et dont celui-ci débite la filiale ou succursale mauritanienne.

638. Charges diverses. Y sont notamment enregistrés les cotisations aux groupements professionnels, les frais de sécurité, les frais de recrutement du personnel, ainsi que les frais de conseils et d'assemblées dans la mesure où ils ne peuvent être ventilés selon leur nature dans les autres comptes de charges.

64 et 064. CHARGES ET PERTES DIVERSES

IL EST DEBITE

- du montant de la charge ou de la perte considérée

PAR LE CREDIT

- des comptes d'immobilisations, de stocks, de tiers ou financiers concernés.
-

PAR LE DEBIT

1. du compte «82 Résultats d'exploitation»
2. du compte «082 Résultats hors exploitation»

IL EST CREDITE

1. pour solde en fin de période du compte de charges (exploitation)
 2. pour solde en fin de période du compte de perte ou charge (hors exploitation ou exceptionnelles)
-

COMMENTAIRES

Le compte 64 et 064 enregistrent les charges et les pertes qui ne sont pas considérées comme des opérations de biens et services et, de ce fait, n'ont pas été inscrites dans les comptes précédents de consommations intermédiaires. Y sont notamment enregistrés:

- les fermages et revenus de la terre;
- les redevances pour concessions, brevets, licences, droits d'auteur et de reproduction ;
- les jetons de présence;
- les dons, pourboires et subventions accordées;
- les créances irrécouvrables;
- les amendes pénales;
- les pertes d'actifs et malis divers.

PAR LE DEBIT

1. du compte «82 Résultats d'exploitation»
2. du compte «082 Résultats hors exploitation»

IL EST CREDITE

1. pour solde en fin de période du compte 63 charges internes liées à l'activité
2. pour solde en fin de période du compte 063 charges internes liées à l'activité (hors exploitation)

COMMENTAIRES

Ce compte enregistre les charges externes consommées qui sont liées à l'activité.

630. Transport. Ce compte regroupe toutes les charges ayant la nature du transport, à l'exclusion des transports relatifs aux achats dont l'enregistrement est prévu dans les comptes 60 achats.

Les dépenses de fonctionnement relatives aux moyens de transport propres à l'entreprise (achat d'essence, frais de réparation et d'entretien...) ainsi que les locations de matériels de transport ne sont pas enregistrées à ce compte.

631 Déplacements, missions et réceptions. Ce compte enregistre tous les frais occasionnés lors des déplacements et missions des membres du personnel de l'entreprise, que ces frais soient directement facturés par un tiers, ou remboursés à l'intéressé au vu des pièces justificatives ou d'après le barème forfaitaire.

Les frais de déplacement sont portés dans la subdivision 6310 Voyages et déplacements lorsque le déplacement ne comporte pas d'autres frais. C'est en revanche à 6315 Missions qu'il convient d'inscrire les frais supportés comprenant en plus des frais de transport, des frais de nourriture et de logement et à 6317 Réceptions, les frais de toute nature engagés en vue de pourvoir à l'accueil des personnes reçues par l'entreprise (frais de transport, d'hébergement, de restauration, de spectacle...).

632. Frais postaux et de télécommunications, enregistre les frais d'affranchissement, de téléphone...

633. Rémunérations d'intermédiaires et honoraires. Ce compte enregistre :

- les locations de main-d'œuvre (personnel intérimaire, personnel détaché ou prêté à l'entreprise par une autre entreprise);
- les honoraires versés à des tiers : avocats, huissiers, experts comptables, conseillers juridiques ou fiscaux;
- les frais d'actes et de contentieux;
- les commissions et courtages;
- les rémunérations des transitaires.

634. Publicité et propagande, publications, promotions des ventes. Ce compte regroupe notamment les annonces et insertions, les frais de catalogues et d'imprimeries, les échantillons, les frais de foire, les primes et les cadeaux à la clientèle.

635. Services bancaires. Il s'agit des services proprement dits, à l'exclusion des intérêts et agios qui sont comptabilisés au compte 67.

637. Quote-part des frais du siège à l'étranger. Ce compte enregistre la quote-part des frais du siège situé à l'étranger et dont celui-ci débite la filiale ou succursale mauritanienne.

638. Charges diverses. Y sont notamment enregistrés les cotisations aux groupements professionnels, les frais de sécurité, les frais de recrutement du personnel, ainsi que les frais de conseils et d'assemblées dans la mesure où ils ne peuvent être ventilés selon leur nature dans les autres comptes de charges.

64 et 064. CHARGES ET PERTES DIVERSES

IL EST DEBITE

- du montant de la charge ou de la perte considérée

PAR LE CREDIT

- des comptes d'immobilisations, de stocks, de tiers ou financiers concernés.
-

PAR LE DEBIT

1. du compte «82 Résultats d'exploitation»
2. du compte «082 Résultats hors exploitation»

IL EST CREDITE

1. pour solde en fin de période du compte de charges (exploitation)
 2. pour solde en fin de période du compte de perte ou charge (hors exploitation ou exceptionnelles)
-

COMMENTAIRES

Le compte 64 et 064 enregistrent les charges et les pertes qui ne sont pas considérées comme des opérations de biens et services et, de ce fait, n'ont pas été inscrites dans les comptes précédents de consommations intermédiaires. Y sont notamment enregistrés:

- les fermages et revenus de la terre;
- les redevances pour concessions, brevets, licences, droits d'auteur et de reproduction ;
- les jetons de présence;
- les dons, pourboires et subventions accordées;
- les créances irrécouvrables;
- les amendes pénales;
- les pertes d'actifs et malis divers.

65. FRAIS DE PERSONNEL

IL EST DEBITE

1. des rémunérations dues
2. des charges connexes afférentes à ces rémunérations

PAR LE CREDIT

1. du compte « 42 personnel » ou du compte financier concerné
 2. des comptes de tiers correspondant tels que la Caisse Nationale de Sécurité Sociale.
-

PAR LE DEBIT

1. du compte «82 Résultats d'exploitation»
2. du compte «082 Résultats hors exploitation»

IL EST CREDITE

1. pour solde en fin de période du compte de charges de personnel (exploitation)
 2. pour solde en fin de période du compte de charges de personnel (hors exploitation)
-

COMMENTAIRES

Le compte 65 enregistre tous les frais supportés par l'entreprise en vue de la rémunération de son personnel ayant ou non la qualité juridique de «salarié».

650. Rémunérations du personnel. Ce compte concerne les rémunérations du personnel (appointements, commissions, salaires, congés payés, primes, indemnités et avantages divers en espèces), y compris les rémunérations allouées aux gérants majoritaires et aux administrateurs de sociétés.

651. Rémunérations du travail de l'exploitant et de sa famille. Les entreprises sous forme individuelle peuvent enregistrer à ce compte les rémunérations allouées à l'exploitant en contrepartie du travail fourni. Fiscalement, cette rémunération ne constitue pas une charge déductible. L'utilisation du compte 651 est étendue à la rémunération des membres de la famille de l'exploitant lorsque ces membres n'ont pas la qualité de salariés.

652. Charges sociales et de prévoyance. Ce compte enregistre la part patronale relative aux cotisations dues aux différents organismes sociaux (caisse de sécurité sociale, de retraite, mutuelle...) ainsi que les prestations familiales complémentaires versées par l'entreprise aux salariés et qui restent à sa charge.

654. Cotisations sociales personnelles de l'exploitant. Les cotisations sociales personnelles versées, à titre facultatif ou obligatoire, par les exploitants individuels sont inscrites à ce compte. Comme les rémunérations de l'exploitant, ces cotisations sont exclues des charges déductibles du point de vue fiscal.

655. Autres charges sociales. Ce compte enregistre les opérations concernant la médecine du travail et les autres dépenses sociales diverses : versements aux œuvres sociales, soins médicaux et pharmacie, les frais de repas pris en charge par l'entreprise...

656. Frais de recyclage et de formation professionnelle. Ce compte enregistre les salaires alloués aux stagiaires ainsi que les bourses d'études.

(0)657. Avantages en nature. Les avantages en nature dont bénéficie le personnel sont en principe enregistrés directement dans les différents comptes de charges par nature : loyers, eau et électricité, entretien des logements, assurances, amortissements des voitures...

Toutefois, lorsque des dispositions réglementaires assujettissent l'entreprise à l'obligation d'inscrire en comptabilité sous une forme explicite la valeur de ces avantages, il conviendrait, comme pour la comptabilisation des achats et des immobilisations, de déroger à la règle du classement des charges par nature et d'enregistrer ces avantages au compte 657 en transitant par le compte 79 Frais à transférer.

66. IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES

IL EST DEBITE

- du montant des impôts et taxes dus

PAR LE CREDIT

- du compte «43 État et autres collectivités publiques» ou des comptes financiers concernés.

PAR LE DEBIT

1. du compte « 82 Résultats d'exploitation»
2. du compte « 082 Résultat hors exploitation»

IL EST CREDITE

1. pour solde en fin de période du compte impôts et taxes (exploitation)
2. pour solde en fin de période des impôts et taxes (hors exploitation)

COMMENTAIRES

Le compte 66 enregistre les impôts et taxes supportés par l'entreprise à l'exclusion :

- des taxes indirectes et droits de douanes qui grèvent les achats de marchandises, de matières et d'immobilisations et sont incorporés directement au coût d'acquisition de ces biens ;

- des impôts ou taxes récupérables sur les tiers ou sur le Trésor public, enregistrés aux comptes de la classe 4 ;
- des impôts sur le bénéfice, ainsi que de l'impôt minimum forfaitaire, comptabilisés au compte 86 Impôt sur le résultat.

Les pénalités et amendes fiscales sont comptabilisées hors exploitation (compte 0667). Il en est de même pour les rappels d'impôts concernant les exercices antérieurs. Les rappels concernant l'impôt sur les résultats apparaîtront en tant qu'éléments hors exploitation dans une division du compte 86.

Les dégrèvements relatifs à une taxe ou un impôt sont enregistrés au compte 747 Dégrèvements d'impôt.

Les taxes sur le chiffre d'affaires facturées aux clients doivent être considérées comme une dette contractée par l'entreprise vis-à-vis de l'État. Elles apparaissent au compte 43 État, l'entreprise jouant le rôle de collecteur d'impôts.

67. CHARGES FINANCIERES

IL EST DEBITE

- des intérêts et agios supportés ainsi que des escomptes accordés

PAR LE CREDIT

- des comptes de tiers ou financiers concernés

PAR LE DEBIT

1. du compte « 82 Résultats d'exploitation »
2. du compte « 082 Résultats hors exploitation »

IL EST CREDITE

1. pour solde en fin de période du compte charges financières (exploitation)
2. pour solde en fin de période du compte charges financières (hors exploitation)

COMMENTAIRES

Le compte 67 enregistre à son débit les charges d'intérêts et autres frais financiers supportés par l'entreprise pour son financement ainsi que les escomptes accordés à ses clients. Il est débité en outre:

- des primes de remboursement par le crédit du compte 169 Primes de remboursement des emprunts au prorata des obligations amorties;
- des pertes de change effectivement supportées sur les opérations courantes ou sur les opérations en capital.¹

1. - Les écarts de conversion négatifs constatés en fin d'exercice sur les disponibilités en devises sont considérés comme des pertes de change effectivement supportées.

Les services proprement dits, rendus par les banques et autres organismes financiers (commissions, frais de banque...) sont comptabilisés dans les Charges externes consommées liées à l'activité (compte 635).

68. DOTATIONS AUX COMPTES D'AMORTISSEMENTS ET DE PROVISIONS

IL EST DEBITE

- du montant des dotations de l'exercice

PAR LE CREDIT

- des comptes 19, 28, 29, 39, 49 et 59
-

PAR LE DEBIT

1. du compte «82 Résultats d'exploitation»
2. du compte «082 Résultats hors exploitation»

IL EST CREDITE

1. pour solde du compte dotations aux amortissements et provisions (exploitation)
 2. pour solde du compte dotations aux amortissements et provisions (hors exploitation)
-

COMMENTAIRES

Le compte 68 enregistre les charges «calculées» de la période, qu'il s'agisse de consommations dues à un amoindrissement de la valeur d'un élément du patrimoine, de couverture de risques, charges ou pertes à prévoir.

La comptabilisation des amortissements et provisions doit respecter les règles suivantes :

1. CONSTATATION ET AJUSTEMENT DES AMORTISSEMENTS.

Les amortissements sont constatés à la fin de l'exercice au débit du compte 68 (ou 068 s'il s'agit d'une dépréciation de nature exceptionnelle ou hors exploitation) par le crédit du compte 28 Amortissements de l'immobilisation concernée. Les reprises sur amortissements sont créditées au compte 78/078 *Reprises sur amortissements*. Le montant de l'amortissement doit être calculé sur le coût d'acquisition du bien en fonction de sa durée probable d'utilisation, durée établie selon les normes d'usage ou réglementaires.

2. CREATION ET AJUSTEMENT DES PROVISIONS

Les provisions sont créées ou ajustées en hausse en débitant le compte 68 (ou 068 s'il s'agit de couverture de charges ou risques hors exploitation) en contrepartie du crédit:

- de l'un des postes concernés : 29, 39, 49 ou 59 pour les provisions pour dépréciation des éléments d'actif;
- du compte 19 Provisions pour risques et charges pour les provisions devant couvrir des risques, des charges ou des pertes prévisibles.

Les provisions sont ajustées en baisse en débitant le compte provisions (19, 29, 39, 49 ou 59) constitué antérieurement par le crédit du compte 78/078 *Reprises sur amortissements et provisions*.

3. UTILISATION ET ANNULATION DES PROVISIONS

Lorsqu'un risque ou une charge provisionné se réalise, le compte de la classe 6 intéressé est toujours débité par le crédit d'un compte de tiers ou financier.

La provision constituée antérieurement, quel que soit son montant, est soldée par le crédit du compte 78/078 *Reprises sur provisions*.

Ce mode de régularisation est utilisé également en cas d'annulation pure et simple de la provision (provision devenue sans objet...).

S'il s'agit, par exemple, de la réalisation d'un élément d'actif provisionné qui disparaît de l'entreprise par suite de cession, il y a lieu de solder le compte de provision par le compte 078, et la plus-value ou moins-value de cession est calculée abstraction faite de cette provision.

S'il s'agit de la réalisation d'une créance provisionnée, la provision constituée antérieurement est soldée par le compte 078 et la partie de la créance devenue irrécouvrable est constatée au débit du compte (0)646 Créances irrécouvrables.

3.7. -CLASSE 7/07 : COMPTES DE PRODUITS ET PROFITS

70. VENTES DE MARCHANDISES, PRODUCTION VENDUE PRODUITS DES ACTIVITES ANNEXES

PAR LE DEBIT

IL EST CREDITE

Voir les fiches suivantes

COMMENTAIRES

Les ventes de marchandises, la production vendue et les produits des activités annexes sont enregistrés dans le (ou les) compte(s) appropriés suivants:

- 700 Ventes de marchandises
- 701 Production vendue
- 706 Produits des activités annexes.

Les ventes et productions sont enregistrées aux comptes ci-dessus au prix facturé à l'acheteur.

ELEMENTS CONSTITUTIFS DU PRIX FACTURE

Le prix facturé à l'acheteur inclut les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits de douanes à l'exportation et le port facturé, avant déduction des escomptes.

LES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

Les taxes sur le chiffre d'affaires (éventuellement les droits de douanes à l'exportation) sont normalement comprises dans le prix de vente enregistré au compte 70.

Lorsque ces taxes sont à la charge de l'acheteur et reversées intégralement à l'État, elles sont créditées au compte 435 État, taxes sur le chiffre d'affaires (taxes collectées) en contrepartie du compte 70 Ventes.

LES REDUCTIONS SUR LES VENTES

Le net commercial est seul comptabilisé. Les rabais, remises, ristournes accordés aux clients sur la facture ou sur la note de crédit ultérieure sont déduits du montant inscrit au compte de ventes. Si leur affectation à un compte de ventes se révèle impossible, ils sont portés au débit du compte 642 RRR accordés.

Les escomptes, par contre, même s'ils figurent sur la facture, sont débités au compte 676 Escomptes accordés.

LES PORTS FACTURES AUX CLIENTS

Le prix facturé à l'acheteur inclut le coût du transport. Le vendeur peut effectuer l'avance des frais. Il agit comme mandataire de l'acheteur et peut récupérer les sommes qu'il a payées pour son compte.

Si les frais répercutés sur le client représentent les débours à leur coût exact, la facturation du port doit être enregistrée non au compte 70 mais au crédit du compte 79 Charges imputables à des tiers¹.

Si la facturation du port est faite à un prix différent du coût réel (prix forfaitaire) ou si le transport facturé au client est assuré par l'entreprise, c'est au compte 7064 Ports facturés aux clients que la récupération doit être portée.

REGULARISATION DES VENTES ET CREANCES EN FIN D'EXERCICE

Durant l'exercice, les ventes de biens ou services sont enregistrées lors des facturations qui coïncident généralement avec la livraison ou la fourniture.

Toutefois, lorsqu'il existe à la date de clôture, pour un motif quelconque, un décalage entre facturation - comptabilisation - livraison, il convient de régulariser la situation à l'occasion des opérations d'inventaire. Deux hypothèses peuvent être envisagées:

- les produits sont comptabilisés avant le moment où ils sont définitivement acquis à l'entreprise. A l'inventaire, ils doivent être exclus des produits de l'exercice, dans la mesure où ils concernent l'exercice suivant. Le compte 70 est débité; en contrepartie, le compte 481 Produits constatés d'avance est crédité;
- des commandes sont exécutées et les factures correspondantes ne sont pas encore établies. Ces produits réalisés sont à comprendre dans les résultats de l'exercice. Le compte 70 Ventes est crédité par le débit du compte de régularisation 418 Clients, factures à établir.

700. VENTES DE MARCHANDISES

PAR LE DEBIT

- du compte «41 Clients» ou d'un compte financier.

IL EST CREDITE

- du montant des facturations nettes

1. - Afin de préserver les flux intervenus, la comptabilisation en négatif dans les comptes de charges est déconseillée.

IL EST DEBITE

1. des rabais, remises et ristournes accordés postérieurement à la comptabilisation de la facture de vente
2. pour solde en fin de période, du compte «700 Ventes» (exploitation)
3. pour solde en fin de période, du compte « 0700 Ventes » (hors exploitation)

PAR LE CREDIT

1. du compte «41 Clients»
2. du compte «82 Résultats d'exploitation»
3. du compte «082 Résultats hors exploitation»

COMMENTAIRES

Le compte 700 est réservé aux opérations purement commerciales et n'enregistre que les marchandises revendues en l'état.

Des subdivisions du compte permettent d'identifier:

- les ventes par type de marchandises;
- les ventes en Mauritanie et à l'exportation.

Le compte 0700 est utilisé dans les mêmes conditions générales que le compte 0600.

701. PRODUCTION VENDUE (TRAVAUX, PRESTATIONS DE SERVICES)

PAR LE DEBIT

- du compte «41 Clients» ou d'un compte financier

IL EST CREDITE

- du montant des facturations nettes

IL EST DEBITE

1. des rabais, remises, ristournes accordés postérieurement à la comptabilisation de la facture de vente
2. pour solde, en fin de période, du compte «Production vendue» (exploitation)
3. pour solde, en fin de période, du compte «Production vendue» (hors exploitation)

PAR LE CREDIT

1. du compte «41 Clients»
 2. du compte «82 Résultats d'exploitation»
 3. du compte «082 Résultats hors exploitation»
-

COMMENTAIRES

Les produits ou travaux relatifs à la production de l'entreprise sont enregistrés dans le compte 701.

Dans le cas où l'activité professionnelle de l'entreprise consiste dans la fourniture de services ou dans la location de biens ou objets, les recettes correspondantes (rémunérations, locations...) sont inscrites au compte 701 dont l'intitulé est alors modifié en conséquence.

706. PRODUITS DES ACTIVITES ANNEXES

PAR LE DEBIT

- des comptes de tiers ou financiers

IL EST CREDITE

- du montant des sommes facturées aux clients en rémunération de services divers
-

IL EST DEBITE

1. pour solde en fin de période, du compte « Produits des activités annexes » (exploitation)
2. pour solde en fin de période, du compte « Produits des activités annexes » (hors exploitation)

PAR LE CREDIT

1. du compte «82 Résultats d'exploitation»
 2. du compte «082 Résultats hors exploitation»
-

COMMENTAIRES

Le compte 706 enregistre les produits et profits qui ne se rattachent pas d'une façon directe à l'activité de l'entreprise. Ce compte est ventilé dans les subdivisions suivantes :

- produits des services exploités dans l'intérêt du personnel (cantines, écoles, sports...);
- commissions et courtages;
- revenus des biens mobiliers et immobiliers;
- ports facturés aux clients (récupération forfaitaire des frais de transport ou transport assuré par l'entreprise);

- bonis sur reprise d'emballages ;
- autres produits des activités annexes.

Lorsque l'un des produits prévus ci-dessus constitue l'objet principal de l'entreprise, il est inscrit non au compte 706, mais au compte 701 dont l'intitulé est alors modifié en conséquence.

71. PRODUCTION STOCKEE (OU DESTOCKAGE)

PAR LE DEBIT

1. des comptes «34 Produits intermédiaires», «35 Produits finis», «36 Produits résiduels» (et éventuellement «32» s'il s'agit d'emballages fabriqués par l'entreprise)
du compte «33 En-cours de production»
3. du compte «82 Résultats d'exploitation»

IL EST CREDITE

1.
 - a) en fin de période de la valeur des stocks finals (en inventaire intermittent)
 - b) à chaque entrée, du coût de production des entrées en stock (inventaire permanent)
 2. en fin de période des « en-cours » de production constatés en fin d'exercice
 3. pour solde en fin de période du compte « Production stockée », s'il est débiteur.
-

IL EST DEBITE

1.
 - a) en fin de période du montant de stocks initiaux (inventaire intermittent)
 - b) en cours de période, des sorties de magasin (inventaire permanent)
2. en fin de période des «en-cours» de production existant à l'ouverture
3. pour solde en fin de période du compte «Production stockée» s'il est créditeur

PAR LE CREDIT

1. des comptes «34 Produits intermédiaires», «35 Produits finis», «36 Produits résiduels» (et éventuellement «32» s'il s'agit d'emballages fabriqués par l'entreprise).
2. du compte «33 En-cours de production»
3. du compte «82 Résultats d'exploitation»

COMMENTAIRES

Le compte 71 enregistre la valeur des mouvements de stocks des «en-cours» et des produits réalisés par l'entreprise, compte non tenu des provisions pour dépréciation.

La variation de la production stockée de l'entreprise qui peut présenter soit un solde créditeur (stockage), soit un solde débiteur (déstockage) est associée aux produits d'exploitation. Elle apparaît comme un compte correcteur de la production de l'exercice.

Elle figure dans le tableau des résultats du côté des produits, en plus s'il s'agit d'un solde créditeur, en moins s'il s'agit d'un solde débiteur.

Du point de vue comptable, le compte 71 peut se présenter en intermittence de l'inventaire de la manière suivante :

71	
Si	Sf

71	
Si	Sf

— $Sf > Si$ = solde créditeur, le compte 71 vient en augmentation des comptes de produits

— $Sf < Si$ = solde débiteur, le compte vient en diminution des comptes de produits.

En permanence de l'inventaire, le compte 71 production stockée enregistre à son débit les sorties de produits fabriqués, à son crédit les entrées.

Ils se présente ainsi :

71	
Sorties	Entrées
71	

- Entrées > Sorties = Solde créditeur venant en augmentation des produits

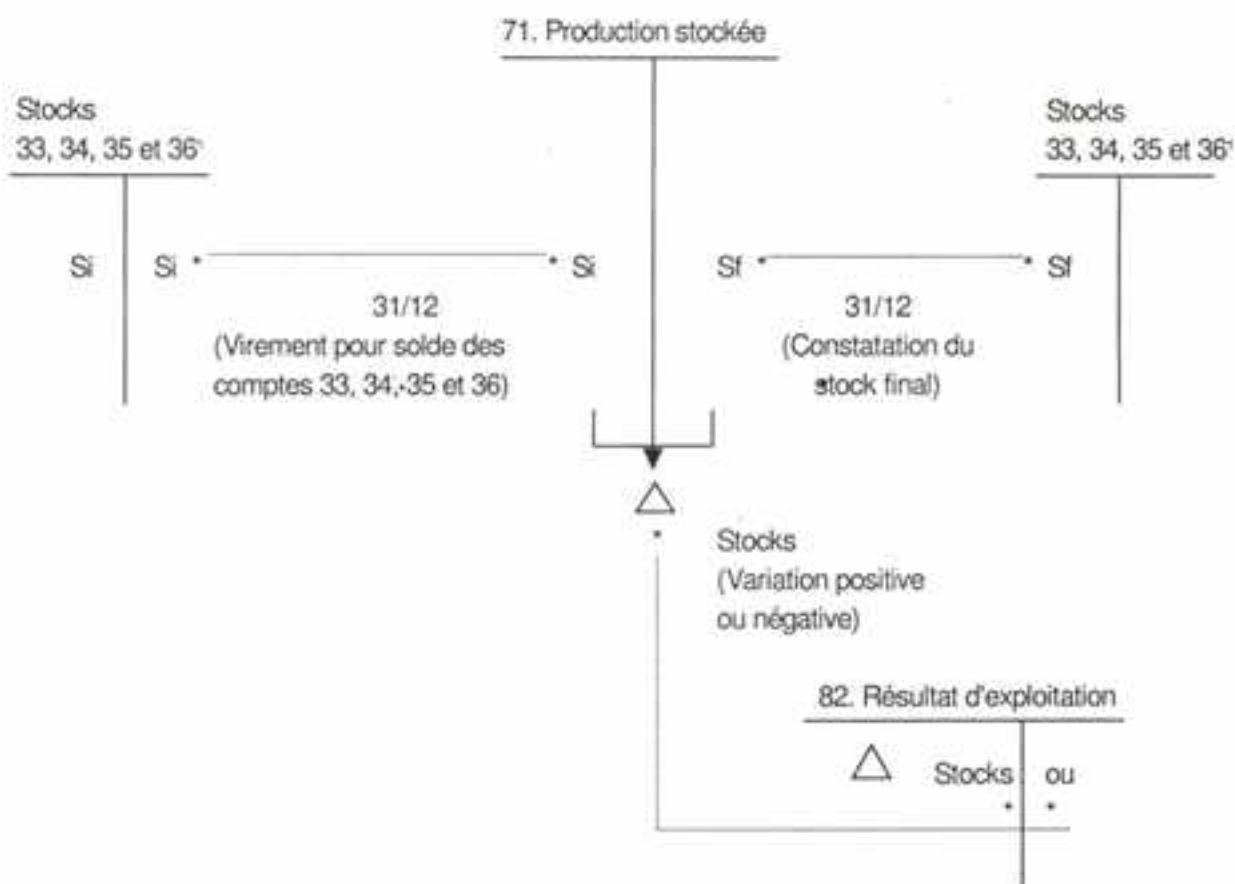
Sorties	Entrées

- Entrées < Sorties = Solde débiteur venant en diminution des produits

SCHEMAS DE COMPTABILISATION

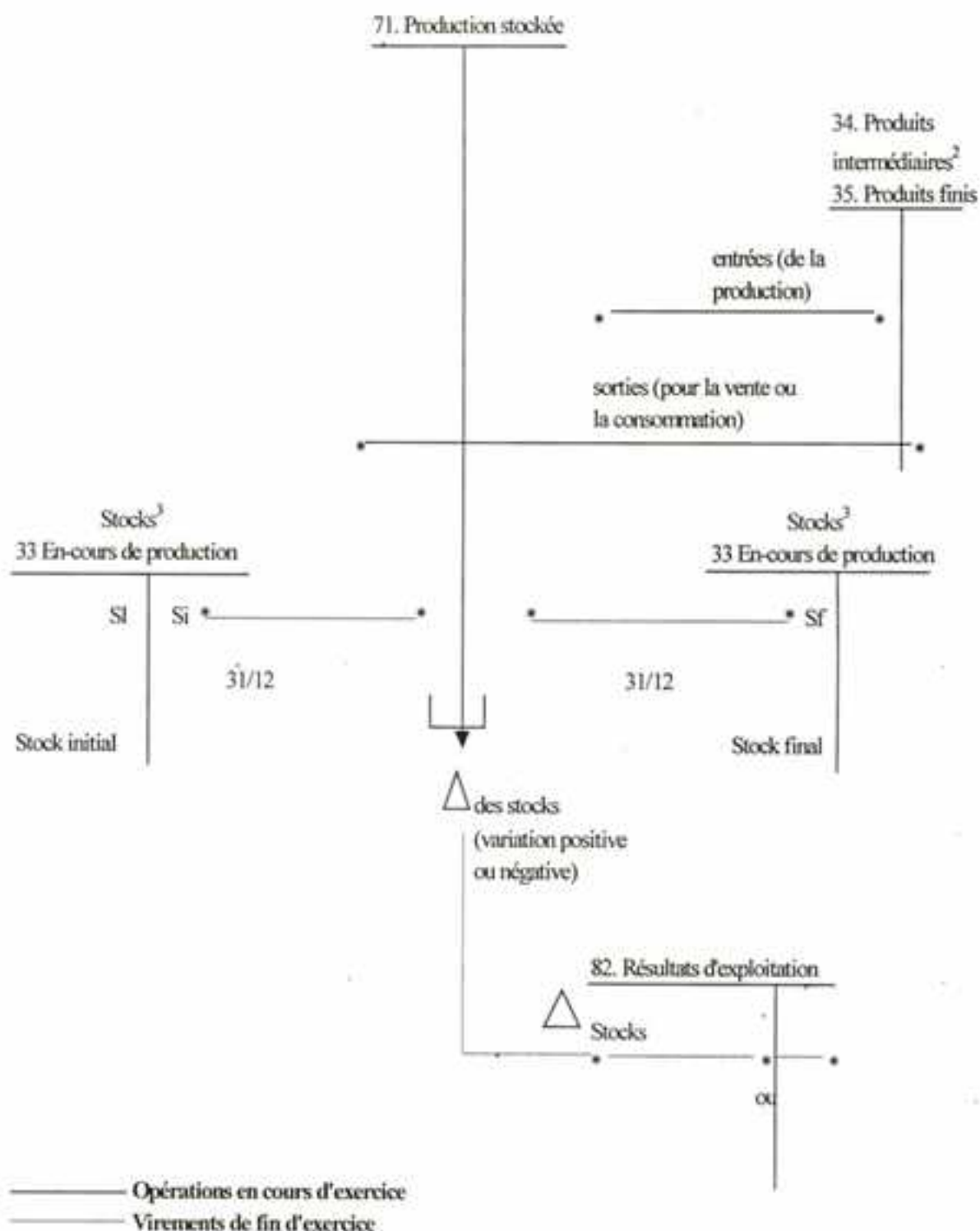
(Activités industrielles exclusivement)

1. Inventaire intermittent



..... Virement de fin d'exercice

2. Inventaire permanent



1. Plus, éventuellement, stocks d'emballages fabriqués par l'entreprise.
2. Plus, éventuellement, stocks d'emballages fabriqués par l'entreprise et les produits résiduels (compte 36) s'ils font l'objet d'un compte magasin.
3. Éléments de stocks ne faisant pas l'objet d'un compte magasin.

72. PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MEME

PAR LE DEBIT

1. des comptes «20 Ventes incorporelles immobilisées», «21 Immobilisations corporelles» ou «23 Immobilisations en cours»
2. des comptes de charges concernés (ou des comptes patrimoniaux concernés)
des comptes concernés de gestion ou de bilan

IL EST CREDITE

1. du coût des immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même
 2. du montant des services rendus par l'entreprise pour elle-même
 3. du montant des prélèvements sur stocks produits par l'entreprise.
-

IL EST DEBITE

- pour solde en fin de période

PAR LE CREDIT

- du compte « 82 Résultats d'exploitation »
-

COMMENTAIRES

Le compte 72 est utilisé par les entreprises qui créent des immobilisations et qui en supportent les charges correspondantes.

Il est également appelé à enregistrer le coût des services rendus par l'entreprise pour elle-même ainsi que les prélèvements de biens sur stocks produits par l'entreprise pour ses besoins propres ou ceux de son personnel.

722. Production d'immobilisations (auto-équipement). Ce compte enregistre les immobilisations corporelles (ou incorporelles) produites par l'entreprise pour elle-même, dont le montant doit être porté aux comptes «d'immobilisations corporelles» ou aux comptes «de valeurs incorporelles immobilisées».

Il est crédité soit par le débit du compte 23 Immobilisations en cours au coût réel de production déterminé par la comptabilité analytique d'exploitation, soit directement par le débit des comptes d'immobilisations concernés si le transit par le compte 23 s'avère inutile.

723. Production auto-consommée. Certaines entreprises opèrent des prélèvements en nature sur leur production. Cette situation se rencontre notamment dans les exploitations agricoles. Les prélèvements sont constatés au crédit du compte 723 par le débit:

- du compte 65 Frais de personnel, pour les avantages en nature accordés au personnel;
- du compte 108 Compte de l'exploitant pour les prélèvements effectués pour les besoins de l'exploitant et de sa famille dans les exploitations à forme individuelle;

- du compte 23 Immobilisations en cours lorsqu'il s'agit de remise en production de ces prélèvements pour la création d'immobilisations (plantation à demeure, par exemple).

726. Services rendus par l'entreprise pour elle-même. Le coût des services assurés par l'entreprise pour elle-même est enregistré après une première comptabilisation par nature, dans le compte 726.

74. PRODUITS ET PROFITS DIVERS

PAR LE DEBIT

1. des comptes de tiers concernés ou des comptes financiers
2. du compte «149 Subventions d'équipement inscrites au compte de résultat».

IL EST CREDITE

1. du montant des produits et profits divers
 2. du montant des subventions d'équipement viré au résultat de l'exercice.
-

IL EST DEBITE

- pour solde en fin de période des comptes de produits et profits

PAR LE CREDIT

- du compte «82 Résultats d'exploitation» (ou « 082 hors exploitation »)
-

COMMENTAIRES

Le compte 74/074 Produits et profits divers enregistre les produits et profits divers qui sont considérés en comptabilité nationale comme des opérations de répartition et non de production et, de ce fait, n'ont pas été inscrits dans les comptes précédents de détermination de la production. Y sont notamment enregistrés :

- les fermages et métayages ;
- les redevances pour concessions, brevets, licences droits d'auteur et de reproduction ;
- les rabais, remises, ristournes obtenus dont l'affectation à un compte d'achat n'est pas possible ;
- les jetons de présence et rémunérations d'administrateurs, gérants...,
- les subventions d'équipement, quote-part versée aux résultats de l'exercice ;
- les cotisations et dons reçus ;
- les rentrées des créances amorties.

76. SUBVENTIONS D'EXPLOITATION ET SUBVENTIONS D'EQUILIBRE

PAR LE DEBIT

- du compte «43 État» ou des comptes de tiers ou des comptes financiers concernés

IL EST CREDITE

- du montant des subventions d'exploitation ou d'équilibre acquises à l'entreprise.
-

IL EST DEBITE

- pour solde en fin de période du compte « Subventions»

PAR LE CREDIT

- du compte « 82 Résultats d'exploitation » (ou 082 hors exploitation)
-

COMMENTAIRES

Les subventions d'exploitation sont généralement accordées par l'État ou les collectivités publiques dans le but de maintenir le prix de vente d'un produit à un niveau inférieur à son prix de revient, ou de compenser des servitudes exceptionnelles dont l'État grève certaines entreprises.

Les subventions d'équilibre considérées comme des subventions hors exploitation inscrites au compte 076 sont généralement accordées après la détermination des résultats afin de réduire complètement ou partiellement un déficit.

Les subventions ayant le caractère de fonds de dotation et de subventions d'équipement enregistrées aux comptes de capitaux permanents ne sont pas à inscrire dans ce compte.

77. PRODUITS FINANCIERS

PAR LE DEBIT

- des comptes de tiers concernés ou des comptes financiers

IL EST CREDITE

- des produits reçus ou acquis par l'entreprise
-

EST DEBITE

- pour solde en fin de période du compte « Produits financiers »

TITRE VII :
DISPOSITIONS PARTICULIERES

PAR LE CREDIT

- du compte « 82 Résultats d'exploitation » (ou 082 hors exploitation)

COMMENTAIRES

Ce compte enregistre les intérêts, dividendes, escomptes obtenus, ainsi que les gains de change réalisés par l'entreprise à l'occasion de ses opérations courantes ou de ses opérations en capital.

En ce qui concerne les différences de change, seuls les gains définitivement acquis à l'entreprise sont enregistrés au compte (0)778 Différences de change. Les gains latents (augmentation des créances ou diminution des dettes) sont crédités au compte 485 Différences de conversion sur opérations en devises-passif par le débit des comptes de créances ou dettes.

Toutefois, les écarts de conversion positifs constatés à la fin de l'exercice sur les disponibilités en devises sont considérés comme des gains de change définitivement réalisés.

78. REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS

PAR LE DEBIT

- des comptes 19, 28, 29, 39, 49 et 59

IL EST CREDITE

- des reprises sur amortissements, des ajustements en baisse des provisions et des utilisations ou annulations des provisions

IL EST DEBITE

pour solde en fin de période

PAR LE CREDIT

du compte 82 ou 082 «Résultats d'exploitation» ou «hors exploitation»

COMMENTAIRES

Le compte 78 Reprises sur amortissements et provisions enregistre la régularisation des amortissements et des provisions comptabilisés généralement au cours des périodes antérieures. On utilisera donc le plus souvent le compte (078) hors exploitation.

780. Reprises sur amortissements. Ce compte peut jouer dans le cas du redressement d'une erreur comptable pour ramener les amortissements à leur valeur normale si, au cours d'un exercice, des amortissements exagérés ont été comptabilisés.

785. Reprises sur provisions pour dépréciation. Ce compte constate soit l'ajustement en baisse, soit la réintégration dans les résultats de la provision existante, par suite de la réalisation de l'élément provisionné ou de la disparition de la raison d'être de la provision.

787. Reprises sur provisions pour risques et charges. Les reprises sur provisions pour risques et charges sont comptabilisées dans les mêmes conditions que ci-dessus.

79. FRAIS A IMMOBILISER OU A TRANSFERER

PAR LE DEBIT

1. du compte «200 Frais immobilisés»
2. du compte concerné de la classe 4
3. du compte «84 Résultats de cession»

IL EST CREDITE

1. du montant des frais à immobiliser et frais à étaler sur plusieurs exercices
2. du montant des charges imputables à des tiers
2. du montant des frais à transférer relatifs à la cession

IL EST DEBITE

- pour solde en fin de période

PAR LE CREDIT

- du compte «82 Résultats d'exploitation» (ou 082 hors exploitation)

COMMENTAIRES

Le compte 79 Frais à immobiliser ou à transférer enregistre à son crédit le transfert de charges préalablement comptabilisées par nature dans la classe 6/06. Tel est le cas notamment des frais à étaler sur plusieurs exercices et le cas des charges à transférer à des comptes de tiers ou au compte de cession d'éléments d'actif.

Deux comptes principaux sont prévus:

- 791 Frais à immobiliser
- 792 Frais à transférer

Le compte 791 Frais à immobiliser enregistre en contrepartie du compte 200 Frais immobilisés les frais et charges au préalable comptabilisés par nature.

Le compte 792 Frais à transférer peut être subdivisé de la manière suivante :

- 7920 Charges imputables à des tiers
- 7921 Frais à transférer aux comptes de cession d'éléments de l'actif
- 7922 Avantages en nature.

Le compte 7920 Charges imputables à des tiers enregistre par le débit d'un compte de la classe 4 la contrepartie des charges supportées par l'entreprise, mais dont le remboursement est réclamé aux tiers pour le compte desquels elle les a engagées, telles que :

- transports avancés pour le compte des clients;
- indemnités d'assurance reçues en remboursement des dépenses de réparation de dégâts subis par l'entreprise;
- partage de charges non individualisables par nature. Exemple: utilisation en commun de locaux, de personnel, d'une installation téléphonique, d'un ordinateur loué...

Le compte 7921 Frais à transférer aux comptes de cession d'éléments de l'actif est utilisé pour virer les frais relatifs à la réalisation d'une immobilisation (commissions versées, frais d'actes...) au débit du compte 84 Résultats de cession, pour la détermination de la plus-value ou moins-value nette de cession.

Le compte 7922 Avantages en nature n'est utilisé que si ces avantages ont déjà été portés en charges, selon leur nature, et que des dispositions réglementaires obligent l'entreprise à les comptabiliser sous une forme explicite dans une subdivision du compte 65 Frais de personnel.

3.8. -CLASSE 8/08 : COMPTES DE RESULTATS

Les comptes de résultats sont réunis dans la classe 8 et 08.

Leur calcul est explicité dans le tableau I dont l'établissement en fin de période doit être conforme au modèle joint au plan comptable.

- **Le compte 82 Résultats d'exploitation** fait apparaître les résultats d'exploitation de l'exercice, c'est-à-dire ceux qui proviennent de la gestion des diverses activités de l'entreprise.
- **Le compte 082 Résultats hors exploitation** fait apparaître les éléments des résultats qui ne se rapportent pas à l'exploitation courante ou qui se rapportent à l'exploitation des exercices antérieurs.
- **Le compte 84 Résultats sur cession d'éléments de l'actif** permet de calculer les plus-values ou les moins-values réalisées par l'entreprise sur des opérations de cession.
- Le résultat avant impôt est déterminé dans le compte 85.
- Le résultat net de la période est déterminé dans le compte 87 après déduction de l'impôt sur les résultats enregistré au compte 86.

Les entreprises ont la faculté d'utiliser les comptes libres pour la détermination d'autres soldes caractéristiques de gestion tels que la marge sur coût d'achat, coût de production, la valeur ajoutée, etc.

82. RESULTATS D'EXPLOITATION

IL EST DEBITE

1. du montant des charges d'exploitation, pour solde en fin de période
2. pour solde, en cas de bénéfice d'exploitation

PAR LE CREDIT

1. des comptes 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67 et 68
 2. du compte «85 Résultat avant impôt»
-

PAR LE DEBIT

1. des comptes 70, 71, 72, 74, 76, 77, 78, 79
 2. du compte «85 Résultat avant impôt»
-

IL EST CREDITE

1. de la valeur des produits d'exploitation, pour solde en fin de période
 2. pour solde, en cas de perte d'exploitation
-

• COMMENTAIRES

Le compte 82 enregistre en fin de période les éléments du résultat d'exploitation de l'exercice entrant dans l'activité normale et courante de l'entreprise.

082. RESULTATS HORS EXPLOITATION

IL EST DEBITE

1. du montant des pertes hors exploitation
2. pour solde, en cas de bénéfice, hors exploitation

PAR LE CREDIT

1. des comptes « 060 » à « 068 » pour solde de ces comptes en fin de période
 2. du compte « 85 Résultat avant impôt »
-

PAR LE DEBIT

1. des comptes 070 à 079 pour solde de ces comptes en fin de période
 2. du compte «85 Résultat avant impôt»
-

IL EST CREDITE

1. du montant des profits hors exploitation
2. pour solde du compte, en cas de perte hors exploitation

COMMENTAIRES

Le compte 082 est destiné à enregistrer le résultat hors exploitation de l'exercice qui concerne des éléments de profits ou pertes intéressant les exercices antérieurs ou provenant d'événements ou de faits exceptionnels, à l'exclusion des résultats sur réalisation d'éléments de l'actif.

83. RESULTATS D'OPERATIONS PARTICULIERES PRODUITS ET SERVICES ECHANGES ENTRE ETABLISSEMENTS

IL EST DEBITE

- des produits et services reçus d'autres établissements

PAR LE CREDIT

- du compte de liaison «18» de l'établissement cédant

PAR LE DEBIT

- du compte de liaison «18» de l'établissement cessionnaire

IL EST CREDITE

- des produits et services cédés à d'autres établissements

COMMENTAIRES

Le compte 83 enregistre les cessions de produits et services entre établissements (entreprises à succursales multiples) tenant une comptabilité autonome.

Les échanges visés portent sur des services, prestations, biens ou produits dont le coût comprenant divers éléments est déterminé en comptabilité analytique ou d'une manière statistique. Par contre, les transferts d'éléments patrimoniaux dont la valeur figure dans un compte de bilan ne sont pas inscrits au compte 83, mais directement au compte 18 Compte de liaison en contrepartie des comptes de bilan concernés.

Le prix de cession peut refléter soit le coût de production du produit cédé ou du service fini, soit une valeur différente de ce coût.

Dans ce dernier cas, s'il s'agit de stocks, il conviendra pour l'établissement du bilan d'apporter les corrections utiles afin de rétablir les valeurs d'exploitation au coût réel d'achat ou au coût de production interne effectif, abstraction faite du bénéfice fictif inclus dans le prix de cession de ces éléments.

83. RESULTATS D'OPERATIONS PARTICULIERES OPERATIONS REALISEES DANS LE CADRE DE SOCIETES EN PARTICIPATION

IL EST DEBITE

PAR LE CREDIT

Voir le mécanisme de fonctionnement de ce compte dans
les dispositions particulières, Titre VII

COMMENTAIRES

Le compte 83 peut éventuellement faire apparaître les résultats des opérations réalisées dans le cadre de sociétés en participation.

84. RESULTATS DE CESSION D'ELEMENTS DE L'ACTIF IMMOBILISE

IL EST DEBITE

1. de la valeur d'entrée (ou valeur réévaluée) des éléments sortis de l'actif
2. des frais annexes relatifs à la cession (commissions, courtages...)
3. en fin de période, des plus-values réalisées

PAR LE CREDIT

1. des comptes patrimoniaux concernés
2. du compte «792 Frais à transférer»
3. du compte «85 Résultat avant impôt»

PAR LE DEBIT

1. des comptes de tiers ou financiers concernés
2. du compte «28 Amortissements» des immobilisations concernées
3. du compte «85 Résultat avant impôt»

IL EST CREDITE

1. du prix de cession (ou d'indemnisation) des éléments sortis de l'actif
 2. de la valeur des amortissements sorties
 3. pour virement en fin de période des moins-values constatées.
-

COMMENTAIRES

Le compte 84 enregistre les plus-values ou les moins-values réalisées par l'entreprise sur des opérations de cession d'éléments de l'actif immobilisé ainsi que sur celles relatives aux cessions de valeurs mobilières de placement.

Les disparitions ou destructions d'éléments de l'actif immobilisé sont assimilées à des cessions lorsqu'elles sont assorties d'indemnités.

Aucune compensation ne doit être effectuée entre plus-value de cession et moins-value de cession. A cet effet, les entreprises ont la possibilité de subdiviser le compte 84 en 840 Résultats de cession (plus-values) et 849 Résultats de cession (moins-values).

Les provisions pour dépréciation se rapportant aux éléments cédés, disparus ou détruits, ne sont pas prises en considération pour la détermination des plus-values et des moins-values. Elles sont réintégrées en totalité dans les résultats de l'exercice par le crédit du compte (0)78 Reprises sur provisions.

La sortie de l'actif d'une immobilisation pour mise au rebut ou dépréciation totale n'est pas constatée par l'intermédiaire du compte 84. S'il s'agit d'une immobilisation amortissable, il convient d'opérer un amortissement complémentaire.

S'il s'agit d'une valeur immobilisée non amortissable (exemple titres immobilisés), il convient dans ce cas de débiter la perte de valeur totale et définitive au compte (0)6481 Pertes sur actif immobilisé.

85. RESULTAT NET AVANT IMPOT

IL EST DEBITE

1. des pertes nettes d'exploitation ou hors exploitation
2. des moins-values constatées
3. pour solde, en cas de bénéfice

PAR LE CREDIT

1. des comptes 82 et/ou 082 Résultats d'exploitation et/ou hors exploitation
 2. du compte «84 Résultats de cession d'immobilisations (et valeurs mobilières de placement)»
 3. du compte «87 Résultat net de la période»
-

PAR LE DEBIT

1. des comptes 82 et/ou 082 Résultats d'exploitation et/ou hors exploitation
2. du compte «84 Résultats de cession d'immobilisations (et valeurs mobilières de placement)»
3. du compte «87 Résultat net de la période»

IL EST CREDITE

1. des bénéfices nets d'exploitation ou hors exploitation
2. des plus-values de cession réalisées
3. pour solde, en cas de perte

COMMENTAIRES

Le compte 85 enregistre en fin de période les éléments de résultat avant imposition.

86. IMPOT SUR LE RESULTAT

IL EST DEBITE

1. en cours de période des sommes dues à l'État : I.M.F.
2. en fin de période, éventuellement du complément de contribution

PAR LE CREDIT

1. du compte 43 État»
3. du compte «43 État»

PAR LE DEBIT

- du compte «87 Résultat net de la période»

IL EST CREDITE

- pour solde du compte

COMMENTAIRES

Le compte 86 enregistre l'impôt sur les revenus, l'I.M.F., éventuellement les rappels ou dégrèvements d'impôts sur les résultats antérieurs.

87. RESULTAT NET DE LA PERIODE

IL EST DEBITE

1. de la perte avant impôt
2. du montant de la contribution d'impôt sur le résultat
3. pour solde, en fin de période, du compte 87, en cas de bénéfice

PAR LE CREDIT

1. du compte «85 Résultat avant impôt»
 2. du compte «86 Impôt sur le résultat»
 3. du compte «130 Résultat net en attente d'affectation» (solde créditeur)
-

PAR LE DEBIT

1. du compte «85 Résultat avant impôt»
2. du compte «139 Résultat net en attente d'affectation» (solde débiteur)

IL EST CREDITE

1. du bénéfice avant impôt
 2. pour solde, en fin de période du compte 87 s'il s'agit d'une perte
-

COMMENTAIRES

Le compte 87 enregistre les éléments permettant le calcul du résultat final de la période après déduction de l'impôt sur le résultat.

Solde ultime des comptes de gestion, il est viré en fin de période au compte de bilan 13 Résultat net en attente d'affectation (130 s'il s'agit d'un bénéfice, 139 s'il s'agit d'une perte).

Son affectation devra être décidée au cours de la période suivante.

3.9. -CLASSE 9 : COMPTABILITE ANALYTIQUE

La tenue d'une comptabilité analytique n'est pas imposée aux entreprises. Les entreprises qui désirent ouvrir des comptes de la classe 9 pourront se reporter aux règles générales fixées par le présent Plan et, le cas échéant, par le guide comptable professionnel applicable à leur type d'activité.

Les comptes de la classe 9 sont réservés à l'élaboration de la comptabilité analytique dont les objectifs essentiels sont, d'une part :

- déterminer le montant des stocks (organisation et tenue de l'inventaire permanent) ;
- déterminer les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise et expliquer les résultats par branche d'activité en calculant les coûts des biens et services produits ;
- déterminer les bases d'évaluation de certains éléments d'actif du bilan.

d'autre part :

- établir des comparaisons entre charges réelles et charges prévues;
- analyser les écarts qui en résultent.

La comptabilité analytique doit d'une manière générale permettre le contrôle de l'activité et du rendement de l'entreprise et lui fournir tous les éléments de nature à éclairer la prise de décision.

Pour atteindre ces objectifs, le système de comptabilité analytique d'exploitation doit être adapté à la branche professionnelle (nombre des productions, complexité du processus de fabrication, diversité et nombre des éléments du stock...)

Le plan mauritanien retient, en conséquence, le cadre général classique d'une comptabilité analytique et propose une liste de comptes dans la classe 9 permettant des adaptations et des combinaisons en fonction de l'activité de l'entreprise et de sa structure organique.

90. COMPTES REFLECHIS

Ces comptes ayant pour objet d'assurer l'autonomie de la comptabilité analytique, sont destinés à recevoir la contrepartie des données de la comptabilité générale prises en charge.

Les comptes réfléchis sont les suivants :

903 Stocks initiaux réfléchis. Ce compte est crédité à l'ouverture de la période comptable par le débit des comptes :

- 93 Coûts des « en-cours de production »
- 94 Inventaire permanent (pour les autres stocks).

Pendant toute la période considérée, le compte « Stocks réfléchis » reste inutilisé.

904 Achats réfléchis. Ce compte réfléchit les mouvements du compte « Achats » de la comptabilité générale par le débit du compte 94.

906 Charges par nature et dotations réfléchies. Ce compte enregistre à son crédit le montant des consommations de services externes (comptes 62 et 63) ainsi que le montant des charges du groupe 64 à 68 par le débit des comptes 91, 92 et 97.

907 Produits d'exploitation réfléchis. Le compte 907 est débité du montant des produits d'exploitation tel que ce montant apparaît aux compte de la classe 7, notamment par le crédit des comptes du groupe 98 Résultats analytiques d'exploitation.

908 Résultats (pertes et profits) réfléchis. Seuls sont réfléchis en contrepartie du compte 98, les soldes des comptes :

- 082 Résultats hors exploitation (ou ses composantes, pertes 06 et profits 07) ;
- 84 Résultats de cession ;
- 86 Impôt sur le résultat.

En effet, les autres éléments du résultat ont été repris dans les autres comptes réfléchis.

91. RECLASSEMENT PREALABLE DES CHARGES ET PRODUITS

Ces comptes sont utilisés pour effectuer le regroupement des charges et produits d'exploitation selon certains objectifs de gestion tels que :

- la distinction des charges variables et des charges fixes ;
- la préparation pour l'analyse ultérieure de valeurs significatives au niveau des différentes fonctions ou secteurs d'activité de l'entreprise.

Ce ne sont que des comptes de transit. Ils sont à la fois débités et crédités du montant de charges et des produits reclassés.

92. CENTRES D'ANALYSE

Ces comptes permettent de découper l'entreprise en un certain nombre de divisions comptables établies par référence à l'organigramme.

Il est souhaitable que les centres d'analyse reflètent des « divisions réelles » de la structure de l'entreprise et que le groupement de charges qui les constitue soit lié à une « responsabilité » ou à une « autorité » dans l'entreprise.

Les centres d'analyse sont classés en trois grands groupes :

- les centres principaux propres à chaque activité (approvisionnement, production et distribution) ;
- les centres auxiliaires de prestations connexes : entretien, transport, énergie, service informatique... ;
- les centres d'administration et de gestion communs à toutes les entreprises (gestion administrative, gestion financière, gestion du personnel...).

Les comptes de centres d'analyse enregistrent les éléments de charges directs et indirects imputés aux comptes de coûts. Ils sont débités :

- des charges directes et indirectes ;
- de la valeur des frais virés d'un autre centre d'analyse.

Ils sont crédités :

- de la valeur des frais virés à un autre centre d'analyse ;
- des imputations au compte 93.

93. COUTS ET PRIX DE REVIENT DES PRODUITS

Ces comptes permettent aux entreprises de calculer le coût des matières, produits et services à leurs différents stades d'élaboration (de l'entrée en magasin au stade de la distribution).

Ils sont débités des éléments constitutifs des coûts et prix de revient par le crédit des comptes 90 à 92, 94, 97 et du compte 93 pour le montant des éléments incorporés ayant déjà fait l'objet d'un calcul de coût.

Ils sont crédités de la valeur des produits terminés et mis en stock ou livrés, par le débit des comptes 94.

94. INVENTAIRE PERMANENT DES STOCKS

Le compte 94 est débité des entrées en stocks par le crédit des comptes 903, 904 et 93. Il est crédité des sorties de stocks par le débit du compte 93.

96. ECARTS SUR COUTS PREETABLIS

Ces comptes ne sont utilisés que par les entreprises qui emploient les coûts standards ou préétablis¹. Ils sont débités des éléments réels et crédités des éléments préétablis. Les soldes de ces comptes mettent en évidence l'écart recherché.

97. DIFFERENCES D'INCORPORATION

Ce compte est destiné à enregistrer les différences entre les charges et les produits réels et les charges et les produits incorporés dans le calcul des coûts, prix de revient et résultats.

Les comptes 970, 971, 972 enregistrent les différences existant entre les charges inscrites en comptabilité générale et les charges retenues pour le calcul des coûts et prix de revient.

Le compte 974 Différences d'inventaire enregistre en contrepartie du compte 94 les différences éventuellement constatées entre l'inventaire physique des stocks (comptabilité générale) et l'inventaire permanent (comptabilité analytique).

Le compte 976 Différences sur niveau d'activité enregistre les différences dues aux variations du volume d'activité par la contrepartie des comptes des groupes 91 et 92.

Le compte 977 Produits d'exploitation non incorporés est débité des produits d'exploitation qui ne peuvent être affectés à un centre d'analyse ou à un produit déterminé (par exemple ristournes obtenues pour un ensemble d'achats).

Le compte 978 Différences sur résultats (profits et pertes) qui a pour contrepartie les comptes 91, 92 ou 93, enregistre les éléments qui, incorporables en comptabilité analytique, sont considérés comme hors exploitation en comptabilité générale. En effet, il peut arriver qu'un élément de pertes et profits (opérations relatives à des exercices antérieurs par exemple) intervienne dans la détermination des coûts et résultats sur produits. Pour que sa prise en charge ne crée pas une discordance entre comptabilité analytique et comptabilité générale, son montant est enregistré à ce compte. En fin de période, les comptes 970 à 978 sont virés pour solde dans le compte 987 Report des différences d'incorporation pour assurer la concordance du compte 98 Résultats analytiques avec le compte 87 Résultats de la comptabilité générale.

1. Les coûts et prix de revient standards ou préétablis sont des coûts et prix de revient calculés à partir des conditions d'exploitation prévues ou souhaitées.

98. RESULTATS ANALYTIQUES D'EXPLOITATION

Ce compte permet le calcul du résultat net final qui doit être égal à celui obtenu en comptabilité générale (compte 87). Ce résultat final est la somme algébrique:

1. des résultats analytiques par produits ou branches d'activité;
2. des écarts sur coûts préétablis;
3. des différences d'incorporation;
4. des pertes et profits divers (éléments hors exploitation).

Les comptes 981 à 985 sont crédités du prix de vente des différents groupes de produits ou services par le débit du compte 907 Produits d'exploitation réfléchis, ils sont débités par les comptes de prix de revient (93).

Leurs soldes sont virés au compte 98 Résultats analytiques.

Le compte 987 Report des différences d'incorporation est utilisé en fin de période pour regrouper les comptes de différences d'incorporation (970 à 978). Il est viré ensuite, comme les résultats analytiques sur produits, au compte 98.

Le compte 988 Report des résultats (pertes et profits) reçoit, par le jeu du compte 908, tous les éléments du compte pertes et profits autres que le résultat d'exploitation (opérations hors exploitation, exceptionnelles ou se rapportant à des exercices antérieurs, résultats de cession, impôts sur les bénéfices...) puisque ces montants ne sont pas, sauf exception, pris, en considération pour les résultats analytiques sur produits.

Il est viré au compte 98 Résultats analytiques dont le solde doit être égal au résultat net de la comptabilité générale.

3.10. -CLASSE 0 : COMPTES SPECIAUX

Comptes de bilan d'ouverture et de bilan de clôture.
Comptes de gestion hors exploitation. Engagements hors bilan.
Liaison comptabilité générale-comptabilité budgétaire

Cette classe, dont l'emploi est facultatif, peut être utilisée pour l'enregistrement des opérations aux comptes suivants :

- comptes de bilan d'ouverture et de bilan de clôture;
- comptes de gestion hors exploitation;
- résultats hors exploitation;
- engagements hors bilan. Liaison comptabilité générale-comptabilité budgétaire.

01, 02, 03, 04, 05. COMPTES DE BILAN D'OUVERTURE ET DE CLOTURE

Ces comptes permettent la séparation des comptes de mouvements patrimoniaux qui enregistrent des opérations en cours d'exercice, des comptes de situation patrimoniale qui constatent en début de période (bilan d'ouverture) et en fin de période (bilan de clôture) les droits et obligations de l'entreprise.

En fin de période, ils comprennent:

- la situation au début de la période (bilan d'ouverture);
- la variation intervenue au cours de la période et intégrée à la situation initiale par une écriture d'inventaire.

Les mouvements patrimoniaux sont enregistrés dans les comptes des classes 1 à 5 et le compte 87.

La situation patrimoniale est constatée dans les classes 01 à 05.

06, 07. COMPTES DE GESTION HORS EXPLOITATION OU EXCEPTIONNELS

L'utilisation des comptes 06 et 07 permet de distinguer le résultat d'exploitation du résultat hors exploitation, en enregistrant, classés distinctement par nature, les charges et les pertes d'une part, les produits et les profits d'autre part.

09. ENGAGEMENTS HORS BILAN LIAISON COMPTABILITE GENERALE COMPTABILITE BUDGETAIRE

090. Engagements hors bilan. Les engagements hors bilan sont constitués par des opérations qui ne sont pas, en raison de leur nature particulière, enregistrées dans les classes 1 à 9.

Ils résultent de liens juridiques actuels dont la réalisation conditionnelle pourrait modifier le montant ou la consistance du patrimoine ou les résultats de l'entreprise.

Ils peuvent être regroupés en deux grandes rubriques:

les engagements reçus (0905) garantissant généralement des créances de l'entreprise et provenant de tiers qui se sont obligés financièrement en faveur des débiteurs de l'entreprise ou des débiteurs eux-mêmes:

- avals et cautions reçus ;
- garanties (part du capital correspondant aux actions déposées par les administrateurs en garantie de leur gestion, garanties hypothécaires reçues...) ;
- créances escomptées non échues (en contrepartie des effets circulant sous l'endos de l'entreprise).

Les engagements donnés (0900) inverses des engagements reçus correspondant à des risques éventuels pour l'entreprise :

- avals, cautions, garanties ;
- effets circulant sous l'endos de l'entreprise.

L'aval est une garantie de paiement de tout ou partie du montant d'un effet.

La caution est un engagement par lequel une personne s'oblige envers un créancier à satisfaire aux obligations du débiteur principal si celui-ci n'y satisfait pas lui-même.

La garantie est une obligation accessoire qui assure l'exécution de l'obligation principale.

COMPTABILISATION

Le compte 0909 est destiné à recevoir la contrepartie des données du 0900 et du 0905. Cependant, la comptabilisation de ces engagements n'entraîne pas nécessairement l'utilisation de la partie double.

On pourra donc se contenter d'ouvrir des comptes pour chaque nature d'engagement et de les porter dans le tableau annexe réservé à cet effet ou encore au-dessous du total du bilan sur une ligne spéciale, du côté actif lorsqu'il s'agira d'engagements reçus, du côté passif lorsqu'il s'agira d'engagements donnés.

092. Comptabilité générale-comptabilité budgétaire. Lorsque l'entreprise est astreinte aux règles de la comptabilité publique, elle peut ouvrir des comptes particuliers dans la classe 0.

OPERATIONS D'INVESTISSEMENT

- Dépenses budgétaires d'investissement ;
- Recettes budgétaires d'investissement ;
- Débiteurs-créditeurs divers sur dépenses et recettes budgétaires d'investissements.

OPERATIONS D'EXPLOITATION

Les regroupements peuvent être effectués, hors comptabilité générale, dans les comptes suivants :

- dépenses budgétaires d'exploitation ;
- recettes budgétaires d'exploitation ;
- débiteurs-créditeurs divers sur dépenses et recettes budgétaires d'exploitation.

TITRE IV. DOCUMENTS DE SYNTHÈSE ET TABLEAUX ANNEXES

Le souci de rapprocher davantage la comptabilité de la pratique quotidienne, de la mettre au service de l'utilisateur pour une plus grande efficacité en fonction des situations pouvant se présenter, conduit à adapter les documents de synthèse à la taille de l'utilisateur.

Cette adaptation se résume à différencier les documents de synthèse en deux systèmes distincts à savoir:

- le système comptable normal (SCN)
- le système minimum de trésorerie (SMT)

4.1. LE SYSTÈME COMPTABLE NORMAL (SCN)

4.1.1. – Documents de synthèse

Les documents de synthèse, qui sont l'expression la plus concrète de l'incidence des dispositions de normalisation des comptes, comprennent :

- le tableau des résultats;
- le bilan ;
- le tableau de financement ;
- l'état annexé.

Ils sont établis en conformité avec les dispositions du Plan comptable général.

4.1.1.1. – Tableau des résultats

La structure du tableau de formation du résultat permet de calculer certaines grandeurs caractéristiques¹ du comportement économique de l'entreprise.

Les soldes caractéristiques de gestion retenus sont présentés par paliers successifs :

- résultats d'exploitation et résultats hors exploitation ;
- résultats de cession d'éléments de l'actif immobilisé ;
- résultat net avant impôt ;
- résultat net de la période.

1.- Bien qu'elle n'appartienne pas en elle-même au tableau de résultats, certaines grandeurs comme la marge brute commerciale et la valeur ajoutée peuvent être aisément calculées. A cet effet, l'entreprise peut utiliser les comptes 85 et 83 créés dans le schéma du Plan.

4.1.1.1.1. -Résultats d'exploitation et résultats hors exploitation

Afin de déterminer d'une part un résultat d'exploitation, d'autre part un résultat hors exploitation, tout en respectant pour l'un comme pour l'autre l'analyse par nature, le Plan comptable a systématiquement dédoublé en « charges » et en « pertes », en « produits » et en « profits » les éléments concourant à la formation du résultat. Les éléments hors exploitation (relatifs à des événements ou à des faits exceptionnels ou dont l'origine remonte à des exercices antérieurs), caractérisés dans la nomenclature des compte par l'indicatif (0), sont inscrits sur la même ligne que les éléments homologues relatifs à l'exploitation, mais sont portés dans la colonne du tableau intitulée « hors exploitation ».

4.1.1.1.2. -Résultats de cession d'éléments de l'actif immobilisé

Il convient de signaler que pour la détermination des plus ou moins-values de cession:

- il est tenu compte des frais annexes relatifs à la cession (commissions, frais d'actes...) qui sont débités au 84 par le crédit du compte 792 Frais à transférer;
- il n'est pas tenu compte des provisions pour dépréciation se rapportant aux éléments cédés, disparus ou détruits.

Il convient, bien entendu, lors de la sortie de l'élément, de solder les provisions en les réintégrant en totalité dans les résultats de l'exercice, en créditant le compte 78 Reprises sur amortissements et provisions.

Bien qu'il ne s'agisse pas d'éléments de l'actif immobilisé, les cessions de valeurs mobilières de placement sont, par mesure de simplification, prises en compte au 84.

4.1.1.1.3. -Résultat net avant impôt et résultat net de la période

Les différents soldes caractéristiques de gestion sont regroupés au compte 85
Résultat avant impôt, avant d'être amputés du montant de l'impôt sur le résultat
(compte 86).

Le solde ultime des comptes de gestion apparaît au compte 87 Résultat net de la période. Il est viré en fin de période au compte de bilan 13 Résultat net en attente d'affectation (130 s'il s'agit d'un bénéfice, 139 s'il s'agit d'une perte).

TABLEAU DES RESULTATS DE L'EXERCICE

N° des comptes	DEBIT			N° des comptes	CREDIT		
	Exploitation	Hors exploit.	Total		Exploitation	Hors exploit.	Total
Détermination des résultats d'exploitation et hors exploit. (82 et 862)				Détermination des résultats d'explo. et hors exploitation (82 et 862)			
80 Coûts d'achat des matières vendues				70 Ventes de marchandises et production vendue			
- Achats de marchandises				- Ventes de marchandises			
- Variation des stocks de matières (+ ou -)				- Production vendue (produits finis, travaux, prestations de services)			
80 Consommations en provenance tiers à 83				- Produits des activités annexes			
- Achats de matières premières et autres approvisionnements (éventuellement emballages)				71 Production stockée (ou destockage)			
- Variation des stocks de matières premières et autres approv. (et emballages) (+ ou -)				72 Production de l'entreprise pour elle-même			
- Achats d'approvisionnements non stockés							
- Achats de sous-traitance							
- Charges externes liées à l'investissement							
- Charges externes liées à fact.							
SOUS-TOTAL				SOUS-TOTAL			
CONSUMATIONS INTERMED.				PRODUCTIONS			
84 Charges et pertes diverses				74 Produits et profits divers			
85 Frais et personnel				76 Subventions d'exploitation (et d'équilibre)			
86 Impôts et taxes				77 Produits financiers			
87 Charges financières				78 Reprises sur amortissements et provisions			
88 Dotations aux amort. et prov.				79 Frais à immobiliser ou à transférer			
Solde créditeur : Bénéfice							
TOTAUX				Solde débiteur : perte			
Détermination des résultats sur cession d'éléments de l'actif (84)				TOTAUX			
84 - Valeur des éléments cédés				Détermination des résultats sur cession d'éléments de l'actif (84)			
- Frais annexes de cession transférée				84 - produits de cession des éléments de l'actif			
Solde créditeur : plus-value de cession				- amortissements correspondants aux éléments cédés			
TOTAL				Solde débiteur : Moins-value de cession			
Détermination du résultat net avant impôt (85)				TOTAL			
82 - Résultat d'exploit. (solde déb.)				Détermination du résultat net avant impôt (85)			
862 - Résultat h. exploit. (solde déb.)				82 - Résultat d'exploit. (solde crédit.)			
840 - Moins-values de cession				862 - Résultats hors expl. (solde débiteur)			
869 - Engagement de réinvest.				840 - Plus-value de cession			
Solde créditeur : bénéf. avant impôt				865 - Révélations des plus-values à réinvestir			
TOTAL				Solde débiteur : perte avant impôt			
Détermination du résultat net de la période (87)				TOTAL			
85 - Perte avant impôt				Détermination du résultat net de la période (87)			
86 - Impôt sur le résultat				85 - Bénéfice avant impôt			
Solde débiteur : Résultat net de la période (bénéfice)				Solde débiteur : résultat net de la période (perte)			
TOTAL				TOTAL			

4.1.1.2. – Le bilan

4.1.1.2.1. -Présentation générale du bilan

Le bilan est un état des éléments actifs et des éléments passifs.

Il présente à la date de son établissement:

- la situation des droits et obligations de l'entreprise;
- la description des moyens qu'elle met en œuvre.

La structure générale retenue par le Plan comptable mauritanien, pour l'établissement du bilan, comporte quelques modifications par rapport au modèle de 1957. Les critères de liquidité et d'exigibilité croissantes dans le classement des comptes ont toutefois été maintenus pour faciliter les calculs du fonds de roulement.

4.1.1.2.2. -L'actif

Défini comme l'ensemble des éléments du patrimoine ayant une valeur économique positive, l'actif se compose de l'actif immobilisé, de l'actif circulant et des comptes de régularisation, amortissements et provisions venant en déduction de la valeur brute des actifs qu'ils concernent.

a. L'actif immobilisé est divisé en immobilisations incorporelles, corporelles et financières.

Les immobilisations incorporelles et corporelles sont composées d'éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise. Sont compris dans les immobilisations incorporelles les frais d'établissement.

Les immobilisations financières regroupent :

- les prêts et autres créances immobilisés ;
- les titres de participation, titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise ;
- les titres immobilisés qui sont les valeurs mobilières autres que les titres de participation que l'entreprise a l'intention de conserver durablement.

Pour des raisons d'analyse statistique globale, la fraction des prêts et autres créances venant à échéance au cours de la période suivante doit être distinguée au bilan dans le cadre réservé à cet effet.

b. L'actif circulant englobe les éléments qui n'ont pas vocation à rester durablement dans l'entreprise. Il comprend :

- les stocks et les « en-cours » ;
- les fournisseurs débiteurs qui regroupent les avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation, les emballages à rendre et les RRR à obtenir;
- les créances scindées en clients, en personnel, en autres créances, en associés et en débiteurs divers ;
- les prêts à court terme ;
- les valeurs mobilières de placement ;
- les disponibilités.

**TITRES VI :
SCHEMAS COMPTABLES**

c. Les comptes de régularisation et d'attente (actif) comprennent:

- les « charges constatées d'avance » qui sont des quasi-créances et font, en réalité, partie de l'actif circulant ;
- les « différences de conversion – actif », compte d'équilibre ouvert en compensation des modifications apportées aux comptes de créances ou de dettes libellées en monnaies étrangères (diminution des créances et augmentation des dettes) ;
- les « opérations débitrices en attente d'imputation » à un compte définitif.

4.1.1.2.3. – Le passif

Le passif décrit dans un ordre d'exigibilité croissante les ressources dont dispose l'entreprise. On y trouve les capitaux à long et moyen terme, les dettes à court terme et les comptes de régularisation et d'attente.

a. Les capitaux à long et moyen terme comprennent :

- la situation nette (avant ou après répartition des résultats) ;
 - les subventions d'équipement ;
 - les plus-values et provisions fiscalement réglementées ;
 - les emprunts à long et moyen terme ;
 - les provisions pour risques et charges.
- *La situation nette* forme un sous-total dans la rubrique capitaux à long et moyen terme et est constituée par la somme algébrique du capital propre, des réserves, du report à nouveau et du résultat bénéficiaire ou déficitaire de l'exercice, s'il n'a pas été affecté.
- *Les subventions d'équipement* et éventuellement les plus-values et provisions fiscalement réglementées sont isolées immédiatement après la situation nette.

Ces deux postes font partie des capitaux propres mais ne sont pas forcément libérés d'impôts.

- *Les emprunts à long et moyen terme* sont scindés en emprunts obligataires et en autres emprunts.

La fraction des dettes devenant exigible au cours de la période suivante n'est pas virée aux comptes financiers, elle est distinguée sur une ligne ad hoc en avant-colonne. Il a été également jugé utile de porter dans cette rubrique, en déduction du montant de l'emprunt obligataire, le solde débiteur du compte 169 *Primes de remboursement*.

- *Les provisions pour risques et charges* sont classées entre les capitaux permanents et les dettes à court terme.

b. Les dettes à court terme.

La structure suivante a été retenue pour la classification des comptes de passif à court terme :

- en premier lieu sont présentés les comptes de clients créditeurs ;
- puis les dettes rattachées au cycle d'exploitation (fournisseurs et autres dettes sociales et fiscales), les dettes envers les associés et les créditeurs divers ;

- enfin les dettes de financement pur (emprunts à court terme et concours bancaires courants).

c. Les comptes de régularisation et d'attente (passif) sont limités :

- aux « produits constatés d'avance » ;
- aux « différences de conversion-passif » (gains latents provenant d'augmentation de créances ou de diminution de dettes libellées en monnaies étrangères) ;
- aux « opérations créditrices en attente d'imputation » à un compte définitif.

Il y a lieu de rappeler que les charges à payer sont rattachées aux dettes fournisseurs pour les factures non parvenues.

BILAN AU _____

ACTIF	Brut	Amort. et Prov.	Net	Tableaux partiels	PASSIF	Net	Tableau partiel
ACTIF IMMOBILISE					CAPITAUX A LONG ET MOYEN TERME		
Frais et valeurs incorporables immobilisés					Capital		
Frais immobilisés					Capital individuel ou social (dont versé :)		
Frais de recherche et développement					Prime d'émission, d'apport, de fusion		
Valeurs incorporables immobilisées					Fonds de dotation		
					Réserves		
Immobilisation corporelles					Réserve légale		
* Terrains					Réserves statutaires et contractuelles		
* Constructions					Réserves réglementées		
* Installations complexes spécialisées					Autres réserves		
* Matériel d'exploitation					Report à nouveau (solde débiteur ou solde créditeur)		
* Matériel de transport							
* Matériel de bureau et informatique					Résultats nets en attente d'allocation		
Autres immobilisations corporelles					Résultat net de l'exercice (bénéfice ou perte)		
					Résultats nets des exercices antérieurs (bénéfice ou perte)		
Immobilisations en cours					Total situation nette ¹		
Immobilisations financières					(avant ou après répartition du résultat)		
Prêts et autres créances à long et moyen terme dont partie à écouler à - 1 an							
Participations et titres immobilisés					Subvention d'équipement		
TOTAL					Plus-values et provisions réglementées		
ACTIF CIRCULANT					Dettes à long et moyen terme		
Valeur d'exploitation					Emprunts obligataires		
Marchandises					Montant brut	Prime de remboursement	Net
Mat. Premières et autres approvisionnements							
Emballages							
En cours de produit ² de biens (& services)					Autres emprunts et dettes assimilées		
Produits intermédiaires					Dettes rattachées à des participations dont partie à payer à - 1 an		
Produits finis					Provisions pour risques et charges		
Produits résiduels					Total		
Total					CAPITAUX A COURT TERME		
Valeurs réalisables à court terme et disponibles					Dettes à court terme		
Fournisseurs débiteurs					Clients créditeurs		
Clients et comptes rattachés					Fournisseurs et comptes rattachés		
Personnel et comptes rattachés					Personnel et comptes rattachés		
Autres créances (Etat, organismes sociaux)					Etat et autres collectivités publiques		
Associés, comptes courants, groupe					Sécurité sociale & autres organismes sociaux		
Débiteurs divers					Associés - comptes courants - groupe		
Prêts à court terme					Créditeurs divers		
Valeurs mobilières de placement					Emprunts à court terme		
Disponibilités					Concours bancaires courants		
Total					Total		
REGULARISATION					REGULARISATION		
Comptes de régularisation ³ et d'attente					Compte de régularisation et d'attente		
Charges constatées d'avance					Produits constatés d'avance		
Différences de conversion					Différences de conversion		
Comptes d'attente à régulariser					Comptes d'attente et à régulariser		
Total					Total		
Total général					Total général		
MONTANT DES ENGAGEMENTS REÇUS					MONTANT DES ENGAGEMENTS DONNES		

1. Le cas échéant, la contrepartie du capital versé sera appelée « Réserves statutaires et contractuelles ».

2. Régler la notation « produit ».

4.1.1.3. -Le tableau de financement de l'exercice

Le tableau de financement a pour objet de mettre en relief au cours de l'exercice :

- les ressources de financement dont l'entreprise a disposé ;
- la nature des emplois fixes qu'elle en a fait ;
- avec la variation du fonds de roulement comme notion centrale.

Le tableau de financement constitue un moyen d'information privilégié pour la gestion financière et prévisionnelle de l'entreprise.

Il permet aux dirigeants de juger efficacement de leur gestion, en décrivant les principales manifestations. Il contient en particulier des renseignements tels que investissement, désinvestissement, autofinancement, financement extérieur...

Il constitue également pour les pouvoirs publics, les banques et l'ensemble des tiers, un instrument privilégié d'information économique.

4.1.1.3.1. -Présentation du tableau de financement de l'exercice

a- Structure du tableau

Le modèle de tableau de financement proposé comporte deux parties:

- La première analyse les ressources durables et les emplois stables (tableau I);
- La seconde analyse et mesure la variation de l'utilisation du fonds de roulement net global au cours de l'exercice (tableau II).

b- Construction du tableau

Le tableau de financement est établi en partant de la comptabilité. Les documents de base fondamentaux sont les bilans d'ouverture et les bilans de clôture. Dans la pratique, une balance de mutation, complétée par les renseignements du grand livre pour expliquer les soldes entre les éléments du bilan N-1 et ceux du bilan N, sera utilement établie pour permettre de partir sur des bases chiffrées présentant le maximum de sécurité.

Pour la construction du tableau de financement, les écarts (mutations) des postes du bilan N par rapport au bilan N-1 seront :

- décomposés en flux d'augmentation et en flux de diminution pour les valeurs immobilisées et les capitaux permanents (tableau I) ;
- présentés sous forme de variations nette (écart positif ou négatif du poste) pour les valeurs d'actif circulant et de dettes à court terme (tableau II).

4.1.1.3.2. -Élaboration du tableau I

Ressources et Emplois

Le tableau I comprend deux parties:

- une partie destinée aux emplois fixes de l'exercice;
- une partie destinée aux ressources permanentes de l'exercice.

a- Emplois fixes de l'exercice

a-1. Dividendes et tantièmes versés en cours d'exercice.

Il s'agit de faire apparaître sous cette rubrique le montant des dividendes et tantièmes décaissés au cours de la période et se rapportant aux résultats des périodes précédentes.

a-2. Les acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé.

Il conviendra de recenser toutes les variations positives présentées par les valeurs brutes¹ des postes de « Frais et valeurs incorporelles immobilisés, d'immobilisations corporelles et d'immobilisations financières ».

En ce qui concerne les immobilisations en cours, on ne retiendra par contre que la variation nette (qui peut donc être négative si la diminution de ce poste est plus grande que le flux d'augmentation).

a-3. Les réductions des capitaux propres :

Il s'agit de réductions de fonds propres:

- remboursements aux actionnaires;
- retraits et prélèvements de capital par l'exploitant.

a-4. Les remboursements de dettes à long et moyen terme.

Cette rubrique reprend les remboursements effectués au cours de l'exercice sur les dettes contractées avec une échéance initiale à long et moyen terme². Dans cette rubrique, figure le montant des obligations convertibles en actions, la conversion s'analysant en deux opérations:

- remboursement d'abord en tant qu'« emploi »;
- augmentation de capital ensuite en tant que « ressource ».

Nota : Les réductions opérées pour éponger les pertes antérieures sont imputées sur le « Report à nouveau » et restent sans incidence sur le tableau de financement.

b- Ressources de financement de l'exercice

On distingue :

b-1. La capacité d'autofinancement de l'exercice

La capacité d'autofinancement est calculée à partir du tableau des résultats de l'exercice selon l'un des deux processus indiqués ci-dessous. Néanmoins, en vue d'obtenir un maximum de sécurité pour la détermination de cette rubrique, il est conseillé de les suivre tous les deux afin de vérifier qu'ils se recoupent.

1. Coût d'acquisition.

2. La partie des emprunts soumise à échéance dans l'exercice doit être mentionnée dans les « Dettes à long et moyen terme », et ne devient pas transférée aux « Dettes à court terme ».

Première approche

Cette première solution consiste à calculer la capacité d'autofinancement à partir du résultat net de l'exercice en y intégrant les éléments du résultat ne comportant pas de contrepartie financière : charges calculées, amortissements, provisions, subventions d'équipement rapportées aux résultats, ainsi que les éléments relatifs aux produits de cession afin d'éviter un double emploi.

Résultat net comptable
(inscrit en positif s'il s'agit d'un profit
en négatif s'il s'agit d'une perte)

-
- | | |
|---|--|
| + | Dotations aux amortissements et provisions (pour dépréciation de l'actif immobilisé, de l'actif circulant, pour risques et charges...) |
| - | Reprises sur ces amortissements et provisions |
| - | Subventions d'équipement virées au résultat |
| + | Moins-values sur cession d'éléments d'actif |
| - | Plus-values sur cession d'éléments d'actif |
-

La partie des subventions d'équipement virée au compte de résultat vient en déduction dans le calcul de la capacité d'autofinancement. Cette somme est retrouvée dans la variation positive du compte 149 (de passif soustractif) « Subventions inscrites au compte de résultats ».

Les résultats sur cession d'éléments de l'actif (compte 84) sont portés en addition pour les « moins-values » et en soustraction pour les « plus-values » afin de neutraliser leur incidence sur l'inscription du flux des ressources porté à la rubrique suivante du tableau : « Cessions ou réductions d'éléments de l'actif immobilisé ».

Deuxième approche.

Une autre approche du calcul de la capacité d'autofinancement peut être utilisée. Elle consiste à déduire de la « valeur ajoutée »¹ et autres produits encaissés l'ensemble des charges de personnel, impôts et taxes, charges financières, ainsi que l'impôt sur le résultat.

b-2. Les cessions ou réductions d'éléments de l'actif immobilisé

Les recettes générées par la sortie d'immobilisations seront inscrites sur cette ligne (prix de vente, déduction faite des frais éventuels liés à l'opération en cas de cession, indemnité d'assurance en cas de sinistre...).

Il y a lieu de porter également ici les encaissements provenant de prêts et autres créances immobilisées, ainsi que les apports en nature effectués par l'entreprise à une autre entreprise pour leur valeur d'apport².

b-3. Les augmentations de capitaux propres

Il s'agit des augmentations correspondant aux apports nouveaux (apports en espèces, apports en nature, conversion d'obligations et compensations de créances).

N'entrent pas ici les augmentations par incorporation de réserves (flux interne sans incidence sur les ressources).

1. Voir les modalités de calcul de la valeur ajoutée dans les dispositions particulières, note 132.

2. Leur contrepartie figure dans la partie « Emplois » sous la rubrique « Immobilisations financières » (titres de participation).

Apports en espèces : Le montant de l'augmentation de capital souscrit en numéraire sera porté pour la valeur d'émission (nominal + prime d'émission).

Apports en nature : Le montant de l'augmentation de capital sera porté pour la valeur correspondant à la rémunération de l'apport (nominal + prime d'apport).

Conversions d'obligations et compensations de créances : Le montant de l'augmentation de capital souscrite par conversion d'obligations ou par compensation de créances est porté ici en contrepartie de l'emploi enregistré dans la rubrique « Remboursements des dettes à long et moyen terme ».

Subventions d'équipement : Le montant des subventions d'équipement reçues par l'entreprise est porté dans cette rubrique.

b-4. Les augmentations de dettes financières

Cette rubrique reprend les nouveaux emprunts dont l'échéance initiale est à long et moyen terme. Le montant des obligations est diminué du montant des primes de remboursement.

Arrêté du premier tableau

Le total du premier sous-tableau (emplois fixes) est soustrait du second sous-tableau (ressources de financement), l'écart en résultant pouvant être positif ou négatif.

$$\begin{array}{r} \text{Total des ressources de financement} \\ - \text{Total des emplois fixes} \\ \hline = \text{Variation nette du fonds de roulement} \end{array}$$

La variation est positive quand le fonds de roulement a augmenté, si les ressources sont supérieures aux emplois, et négative dans le cas contraire.

4.1.1.3.3. -Élaboration du tableau II

Tableau des variations du fonds de roulement net global

L'intérêt de ce tableau réside dans la ventilation de la variation du fonds de roulement net global entre:

- les valeurs d'actif circulant (stocks, réalisables et disponibles) ;
- et les dettes à court terme.

Pour ces éléments dont l'écart forme le fonds de roulement, il est sans intérêt de connaître les différents mouvements de l'exercice. Seule importe la variation finale obtenue en faisant la différence entre les soldes à la clôture et à l'ouverture de l'exercice.

Stocks et « en-cours »

Les montants portés dans le tableau sont des montants bruts, provisions pour dépréciation non déduites.

Cette remarque vaut également pour les autres actifs circulants. En effet, la capacité d'autofinancement inscrite en « ressources durables » inclut lesdites provisions. On doit retrouver leur montant en « Emplois » dans la variation du fonds de roulement net global.

Réalisables (montants bruts)

Le reclassement des postes préconisé sur le tableau fait ressortir :

- les fournisseurs débiteurs regroupant les avances et acomptes sur commandes d'exploitation, les emballages à rendre et les RRR à obtenir ;
- les clients et comptes rattachés, avec présentation de la totalité du crédit accordé aux clients de l'entreprise, quel que soit le moyen de matérialisation de la créance, et donc y compris la variation des effets portés à l'escompte et non échus ;
- les autres débiteurs (comptes 42, 43, 44, 45 et 46) ;
- les prêts à court terme et les valeurs mobilières de placement.

Disponibles

Cette rubrique fait apparaître les variations des disponibilités (chèques, effets et coupons à l'encaissement, banques, chèques postaux et caisses, comptes de régies d'avances et d'accréditifs) ; les variations des crédits bancaires courants pour les découverts.

Dettes à court terme

Cette rubrique englobe :

- les clients créditeurs (avances sur commandes, emballages consignés et RRR à accorder) ;
- les fournisseurs d'exploitation et comptes rattachés avec présentation de la totalité du crédit consenti par les fournisseurs quelle que soit la forme de la matérialisation de la dette ;
- les autres créances (comptes 42, 43, 44, 45 et 46) ;
- les emprunts à court terme et notamment les concours bancaires courants.

Comptes de régularisation et d'attente actif et passif

Les comptes de régularisation et d'attente qui figurent dans l'actif circulant et dans les dettes à court terme comprennent les charges et les produits comptabilisés d'avance, les écarts de conversion actif et passif sur les opérations en devises ainsi qu'éventuellement les opérations non identifiées en attente d'imputation à un compte définitif.

- Les charges comptabilisées d'avance sont assimilées à des créances de l'entreprise vis-à-vis d'elle-même d'un exercice à l'autre. Comme elles ne correspondent à aucune réalité physique, elles peuvent être soit maintenues à ce poste, soit éliminées de ce poste et transférées à la rubrique « Autres débiteurs ».
- Les produits comptabilisés d'avance, qui n'ont pas le caractère juridique d'une dette, peuvent être soit conservés sous cette rubrique, soit transférés dans « Autres créanciers ».
- Les écarts de conversion actif sont, du fait de la variation des cours de change, la contrepartie de diminutions ou d'augmentations de créances et de dettes libellées en monnaies étrangères. Ils peuvent être soit conservés sous cet intitulé, soit réintégrés aux créances et dettes correspondantes.

Arrêté du deuxième tableau

Les totaux des variations de ces rubriques et le calcul de l'écart sont disposés de la manière suivante :

$$\begin{array}{r}
 \text{Total I (variation stocks, réalisables et disponibles)} \\
 - \quad \text{Total II (variation des dettes à court terme)} \\
 \hline
 \end{array}$$

= Variation globale (positive) ou (négative) du FR.

Cette variation est identique en montant et en sens à celle calculée dans le premier tableau.

CALCUL DE LA CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT

Code dans le P.C.M.	Eléments	Totaux
87	Résultat net comptable ¹	
68	Dotations aux amortissements et provisions	
84	Moins-values de cession	
	Totaux	
	A déduire	
74	Quote-part des subventions d'équipement virée aux résultats	
78	Reprises sur amortissements et provisions	
84	Plus-values de cession	
	Total (II)	
	Capacité d'autofinancement (I-II)	

1. Inscrit en positif s'il s'agit d'un profit, en négatif dans le cas contraire

TABEAU DE FINANCEMENT DE L'EXERCICE (1)
(VARIATION ENTRE LE BILAN DE CLOTURE ET D'OUVERTURE)

EMPLOIS FIXES	MONTANT	RESSOURCES DE FINANCEMENT	MONTANT
1. Dividendes et tantièmes versés en cours d'exercice		1. Capacité d'autofinancement	
2. Acquisition d'éléments de l'actif immobilisé * Frais et valeurs incorp. Immob. * Immobilisations corporelles * Immobilisations financières		2. Cessions ou réductions de l'actif immobilisé * Cessions d'immobilisation * Encaissements sur prêts et dépôts à long et moyen terme	
3. Réductions des capitaux propres (prélèvements opérés sur le capital, réductions, retraits...)		3. Augmentation des capitaux propres * Apports en espèces ou en nature * Subventions d'équipement * Conversions d'obligations et compensations de créances	
4. Remboursement des dettes à long et moyen terme		4. Augmentation des dettes à long et moyen terme	
TOTAL DES EMPLOIS		TOTAL DES RESSOURCES	
Solde créditeur : ACCROISSEMENT DU FONDS DE ROULEMENT NET ¹		Solde débiteur : PRELEVEMENT DU FONDS DE ROULEMENT NET ²	

1. Excédent des ressources sur les emplois

2. Excédent des emplois sur les ressources

TABLEAU DE FINANCEMENT (II)

EVOLUTION DU FONDS DE ROULEMENT	Début de l'exercice (1)	Fin de l'exercice (2)	Variations en (+) ou en (-) (3) = (2) - (1)
Actif circulant			
- Actif d'exploitation et réalisables			
* Stocks et "en-cours"			
* Fournisseurs débiteurs			
* Clients et comptes rattachés			
* Autres débiteurs (42, 43, 44, 45 et 46)			
* Prêts à court terme			
* Valeurs mobilières de placement			
- Disponibles			
* Chèques, effets et coupons à l'encais.			
* Banques, chèques postaux, caisse			
* Comptes de régies d'avances et d'acréditifs			
- Comptes de régularisation et d'attente			
TOTAL + FRB (I) OU AC			
Dettes à court terme			
- Dettes d'exploitation et hors exploitation			
* Clients créditeurs			
* Fournisseurs et comptes rattachés			
* Autres créanciers (42, 43, 44, 45 et 46)			
* Emprunts à court terme			
* Concours bancaires courants			
-Comptes de régularisation et d'attente			
TOTAL DCT (II)			
Fonds de roulement = FRN = (I - II)			
Coefficient de liquidité : $\frac{\text{FRB ou (AC)}}{\text{DCT}}$			
	Ratio du fonds de roulement : $\frac{\text{FRN}}{\text{FRB ou (AC)}}$ (Ne pas calculer si FRN est négatif)		

Le montant des variations est assorti du signe (+) lorsque les dégagements l'emportent sur les besoins et du signe (-) dans le cas contraire. Dans la partie « Actif circulant » (+) correspond à un besoin, (-) à un dégagement. Dans la partie « Dettes à court terme », les variations sont assorties du signe (+) lorsque les dégagements l'emportent sur les besoins et du signe (-) dans le cas contraire.

4.1.2.- ETATS ANNEXES

Les états annexes dont la production n'est en principe requise que pour compléter les informations données sur les documents de synthèse, sont les suivants :

1. Tableau de l'actif immobilisé ;
2. Tableau des amortissements ;
3. Tableau des provisions ;
4. Tableau des engagements hors bilan ;
5. Tableau de détermination du résultat fiscal ;
6. Tableau d'affectation des résultats dans l'exercice ;
7. Fiche signalétique de l'entreprise.

4.1.2.1. -Tableau de l'actif immobilisé
Bilan à la date du

RUBRIQUES	SITUATIONS ET MOUVEMENTS					
	(A) VALEUR BRUTE A LA FIN DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT	(B) ACQUISITIONS DE L'EXERCICE		(C) RETRAITS DE L'EXERCICE		(D) + (A) + (B) - (C) VALEUR BRUTE A LA CLOTURE DE L'EXERCICE
		Date	Montant ²	Date	Montant ²	
<i>Immobilisations incorporelles¹</i>						
<i>Immobilisations corporelles¹</i>						
<i>Immobilisations en cours</i>						
<i>Immobilisations financières¹</i>						
TOTAUX						

1. A détailler suivant les postes principaux de la classe 2.
2. Valeurs d'acquisition.

4.1.2.2. -TABLEAU DES AMORTISSEMENTS
figurant au bilan à la date du

Rubriques	SITUATIONS ET MOUVEMENTS			
	(A) Montant des amortissements cumulés à la fin de l'exercice précédent	(B) Dotation de l'exercice	(C) Amortissements sur immobilisat. sorties au cours de l'exercice	(D) = (A) + (B) - (C) Montant des amortissements cumulés à la clôture de l'exercice
<i>Immobilisations incorporelles¹</i>				
<i>Immobilisations corporelles¹</i>				
TOTAUX				
Amortissements pratiqués en l'absence de bénéfices, compris dans les totaux ci-dessus ²				

1. Détailler les postes principaux.

2. Rubrique « Amortissements réputés différés du point de vue fiscal » : colonne (A) = amortissements *antérieurement* différés ; colonne (B) = amortissements différés *au titre de l'exercice* ; colonne (C) = amortissements différés *imputés* sur le bénéfice de l'exercice ; colonne (D) = amortissements *restant à reporter* à la clôture de l'exercice.

4.1.2.3. -Tableau des provisions
figurant au bilan à la date du

RUBRIQUES	SITUATIONS ET MOUVEMENTS				
	(A)	(B)	(C)	(D) = (A) + (B) - (C)	(E)
	Montant des provisions à la fin de l'exercice précédent	Dotation de l'exercice	Reprises de l'exercice	Montant des provisions à la clôture de l'exercice	Observations ²
Provisions réglementées ¹					
TOTAL					
Provisions pour risques et charges					
TOTAL					
Provisions pour dépréciation					
Classe 2 - Valeurs immobilisées					
Classe 3 - Stocks					
Classe 4 - Comptes de tiers					
Classe 5 - Comptes financiers					
TOTAL					

1. Pour les « plus-values de cession à réinvestir » : porter, dans la colonne (B), les engagements de réemploi de l'exercice et, dans la colonne (C), les réemplois au cours de l'exercice.

2. S'il y a lieu, détailler: provisions déductibles pour l'assiette de l'impôt; provisions non déductibles pour l'assiette de l'impôt.

4.1.2.4. -Tableau des engagements

<i>Engagements donnés</i>		<i>Engagements reçus</i>	
- Avals, cautions, garanties		- Avals, cautions, garanties	
.		.	
.		.	
TOTAL		TOTAL	
- Effets circulant sous l'enclos de l'entreprise		- Créances escomptées non échues	
.		.	
.		.	
TOTAL		TOTAL	
- Redevances de crédit-bail restant à courir		- Engagements reçus pour utilisation en crédit-bail	
.		.	
.		.	
TOTAL		TOTAL	
- Autres engagements donnés		- Autres engagements reçus	
.		. Actions déposées par les administrateurs en garantie de gestion	
.		.	
.		. Engagements réciproques	
TOTAL		TOTAL	
TOTAL DES ENGAGEMENTS DONNES		TOTAL DES ENGAGEMENTS REÇUS	

4.1.2.5. - Tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal

I. <i>Bénéfice comptable ou perte comptable</i> Solde créditeur du compte 87 (bénéfice) Solde débiteur du compte 87 (déficit)		(+) (-)
II. <i>Réintégrations</i> (charges ou pertes non déductibles ou partiellement déductibles du point de vue fiscal) 1. Amortissements non déductibles 2. Amortissements pratiqués au titre de l'exercice et réputés différés du point de vue fiscal 3. Provisions non déductibles 4. Intérêts excédentaires des comptes courants d'associés 5. Rémunérations de l'exploitant individuel et des associés des sociétés de personnes, comprises dans les charges de l'exercice 6. Impôts sur les bénéfices et autres impôts non déductibles 7. Plus-values ou fractions de p.v. de cession exonérées non réinvesties dans les délais prescrits 8. Amendes, pénalités, confiscations, transactions 9. Divers (à détailler) . . .		
A. Total des réintégrations		
III. <i>Déductions</i> (charges ou pertes, produits ou profits déductibles du point de vue fiscal) 1. Provisions entièrement taxées ou définitivement exonérées réintégrées 2. Plus-values exonérées sous condition de emploi 3. Divers (à détailler) 4. Report déficitaire a) Déficits reportables : déficit de l'exercice du au déficit de l'exercice du au déficit de l'exercice du au - total des déficits reportables - déficits effectivement imputés - déficits restant à reporter b) Amortissements réputés différés en période déficitaire : reportables au titre des exercices antérieurs imputés sur le bénéfice de l'exercice restant à reporter		
B. Total des déductions		
IV. <i>Complément net fiscal</i> (A-B) ou déductions nette fiscale (B-A)		(+) (-)
V. <i>Résultat net fiscal de l'exercice</i> bénéfice (+) ou perte (-)		

4.1.2.6. -Tableau des affectations de résultats dans l'exercice

<i>Résultats affectables</i>		<i>Affectation des résultats</i>	
1. Résultat net de l'exercice (bénéfice ou perte)		1. Réserve légale	
2. Report à nouveau des exercices antérieurs		2. Tantième	
3. Prélèvements sur les réserves		3. Dividendes	
		4. Autres réserves	
		5. Report à nouveau	
Total		Total	

4.1.2.7. -Fiche signalétique de l'entreprise

EXERCICE _____

IDENTIFICATION

N° registre du commerce _____

Forme juridique :
 Nom ou raison sociale :
 Date de création :
 Adresse :

CARACTERISTIQUES

Activité principale : Activités secondaires :
 Nombre d'établissements :
 Montant du capital :

	<i>Privée</i>	<i>Publique</i>
Répartition du capital social (en %)		
Participation mauritanienne	%	%
Participation étrangère	%	%

Noms des principaux actionnaires (ou associés) et part du capital détenue par chacun d'eux

-
-
-
-

EFFECTIFS EN MAURITANIE à la date de la clôture de l'exercice

	<i>Mauritaniens</i>	<i>Africains non mauritaniens</i>	<i>Etrangers non africains</i>
Cadres			
Employés			
Ouvriers			
Masses salariales			

BILAN ETABLI PAR :
 (nom du cabinet comptable)

Certifié sincère
 - Nom du signataire
 - Qualité du signataire
 - Signature.

4.2. LE SYSTEME MINIMAL DE TRESORERIE (SMT)

Les très petites entreprises peuvent utiliser un système comptable très simplifié, basé essentiellement sur une comptabilité de trésorerie.

Le bénéfice de ce système est réservé aux entreprises individuelles dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas, pour l'année précédente, des seuils fixés par le Comité de Pilotage.

- un seuil pour les entreprises Commerciales
- un seuil pour les entreprises de services
- un seuil pour les entreprises artisanales

4.2.1.-Caractéristiques générales du SMT

Le SMT repose, comme son nom l'indique, sur une comptabilité de « trésorerie » : le fait générateur de l'enregistrement comptable est la recette ou la dépense (et non l'engagement), enregistrement TVA incluse (TTC).

Dès lors, le résultat obtenu est-il égal à une différence Recettes-Dépenses, sous réserve de certaines corrections indispensables.

Toutefois, le SMT conserve les caractères fondamentaux, sinon l'apparence, d'une comptabilité en partie double en fin de mois, puis en fin d'exercice annuel, des écritures de « bouclage » récapitulent les mouvements enregistrés dans le cadre d'une analyse en « partie double ».

* Bouclage des recettes (mensuel) :

Débit : Caisse

*Crédit : Ventes et autres
produits*

* Bouclage des dépenses (mensuel) :

*Débit : Achats
Débit : Autres charges*

Crédit : Caisse

* Bouclage du résultat : (fin d'exercice)

*Débit : Ventes et autres produits
Résultat (perte)*

*Crédit : Achat
Autres charges
Résultat (bénéfice)*

Le résultat est viré pour solde au compte Capital au début de l'exercice suivant.

L'existence et la tenue de ces comptes permet d'établir en fin d'exercice une situation qui est un bilan élémentaire (actif: Caisse ; Passif: Capital et résultat); la tenue d'un compte capital, crédité des apports personnels et débité des retraits et prélèvements, est indispensable à l'obtention d'un résultat de trésorerie significatif au plan économique.

La valeur probante de cette comptabilité suppose remplies les conditions suivantes :

- Tenue régulière de livres de trésorerie (livre de recette ; livre de dépenses) dans l'ordre, chronologique des opérations.
- Conservation des principales pièces justificatives (factures reçues ou émises ; reçus écrits ; bons de caisse ; relevés de banques, brouillard de caisse; copie de lettres...) avec classement et numérotation systématiques.

4.2.2. -Structure générale du Système minimal de trésorerie (SMT)

Le SMT correspond aux caractéristiques générales décrites ci-dessus, avec :

- Tenue en continu d'un livre de Recette-Dépenses (unique ou dédoublé) ; le cas échéant l'entreprise ouvre deux ou plusieurs livres de Recettes-Dépenses si sa Trésorerie comporte, outre la caisse, des comptes de banque ou de chèques postaux.
- Création d'un compte capital enregistrant:
 - * au début de l'exercice, le montant net des ressources propres de l'entreprise en capital (égal au montant obtenu à la fin de l'exercice précédent majoré du bénéfice obtenu ou diminué de la perte subie);
 - * en cours d'exercice à son crédit les apports de l'exploitant qu'ils soient (dans son intention) définitifs ou temporaires et, à son débit, des retraits, prélèvements divers en nature, paiements pour compte personnel...
- Création d'un compte Virements de fonds dans le cas d'existence d'au moins deux comptes de trésorerie (par exemple Caisse et Banque).

4.2.2.1. - Livres de recettes-dépenses

- Les recettes et les dépenses peuvent être enregistrées dans l'ordre chronologique des encaissements/décaissements, soit dans un livre unique, soit dans un livre de Recettes et un livre de Dépenses.
- Dans le cas d'utilisation de deux ou plusieurs comptes de trésorerie, l'entreprise avantage à créer autant de livres de Recette et Dépenses qu'il y a de comptes de trésorerie.

<u>Exemple</u>	Livre de	Caisse-Recettes
		Caisse-Dépenses
		Banque-Recettes
		Banque-Dépenses

- Chaque opération est analysée et enregistrée de façon à permettre, en fin de mois, une récapitulation (bouclage) en forme d'écritures de « partie double ».

Dans ce but :

- * les recettes sont ventilées, au minimum, en « ventes et autres produit », « capital », et « virements de fonds » (le cas échéant).
- * Les dépenses sont ventilées, au minimum on « Achats », « Autres charges », « Capital », et « Virements de fonds » (le cas échéant).

* L'écriture mensuelle de « bouclage » est alors de la forme :

Recettes :

Caisse
(ou banque, ou CCP)

Ventes et autres produits
Capital
Virements de fonds (le cas échéant)

Dépenses :

Achats
Autres charges
Capital
Virements de fonds (le cas échéant)

Caisse (ou banque, ou CCP)

4.2.2.2. - Comptes ouverts (Grand-livre)

L'organisation minimale conduit ainsi à la création :

- de 6 comptes dans le cas d'un compte unique de trésorerie: Capital, ventes et autres produits, Achats, Autres charges, Résultat (en fin d'exercice), Caisse ;
- de $6 + n$ comptes dans le cas d'existence de n comptes de trésorerie (par exemple 9 si 3 comptes de Trésorerie : Caisse, Banque, CCP), les comptes supplémentaires étant les $(n-1)$ comptes de trésorerie additionnels, et le compte « Virements de fonds ».

4.2.2.3 - Opérations de fin d'exercice - États financiers

a) **En fin d'exercice** l'entreprise doit s'assurer que toutes les recettes et les dépenses de l'exercice ont bien été enregistrées ; il conviendra en particulier de vérifier :

- l'égalité entre le solde final du compte caisse et le montant réellement disponible en caisse;
- l'égalité entre le solde final du compte Banque (ou CCP), le cas échéant, et le solde figurant sur le relevé bancaire à la date de clôture de l'exercice, corrigé des opérations de rapprochement.
- que le compte "Virements de fonds" est soldé.

b) **Détermination du résultat** : est effectuée par virement des totaux des comptes « Ventes et autres produits », « Achats », « Autres charge » dans le compte résultat, les trois comptes de gestion étant alors soldés.

L'entreprise pourra aussi, par simplification, se borner à reporter dans le compte de résultat des douze montants mensuels de chacun des trois comptes.

Le solde créditeur du compte résultat exprimera le bénéfice, le solde débiteur la perte.

c) Établissement du bilan

Le bilan ne comportera que trois rubriques, correspondant:

- * au passif: au capital et au résultat (l'un et l'autre avec le signe + si créditeur, et - si débiteur);
- * à l'actif: à la caisse et le cas échéant, aux autres comptes de trésorerie (signe + si débiteurs dans les livres de l'entreprise, signe - si créditeurs).

Exemple :

ACTIF		RESSOURCES (PASSIF)	
Caisse	300 000	Capital	500 000
Chèques postaux	180 000	Résultat	- 90 000
Banque	- 70 000		
		(Avoir net de	
	410 000	l'exploitant) 410 000	410 000

Bilan au 31 décembre 19 N

d) États financiers annuels

ils se limitent :

- au bilan (cf. ci-dessus)
- et au compte de résultat, celui-ci comportant 2 postes à son débit (Achats, Autres charges) et un seul au crédit (Ventes et autres produits).

Ces états financiers élémentaires sont présentés sur un feuillet unique comportant successivement:

- le compte de résultat de l'exercice ;
- le bilan en fin d'exercice ;
- une analyse sommaire de la variation de l'avoir net de l'exploitant entre le début et la fin de l'exercice: Variation nette de cet avoir décomposée en :

• Retraits/Apports nets (capital)	+ ou -
• Résultat de l'exercice	+ ou -
Total : Variation nette avoir	+ ou -

(cf. modèle page suivante)

4.2.2.4 - Opérations comptables de début d'exercice

A l'ouverture de l'exercice, le résultat de l'exercice précédent est viré, pour solde, au capital : ce dernier exprime alors l'avoir net de l'exploitant au début d'exercice.

4.2.2.5. -Immobilisations - emprunts

On notera que dans le SMT :

- les immobilisations acquises sont classées en « autres charges », l'acquisition venant diminuer le résultat
- les emprunts obtenus sont enregistrés en Produits venant augmenter le résultat (et les remboursements en « autres charges » diminuant le résultat).

SYSTEME MINIMAL DE TRESORERIE

SMT

ETA T FINANCIER DE FIN D'EXERCICE

RESULTAT		CREDIT
DEBIT		
Achats		Ventes et autre produits
Autres charges		
Total	-	Total
Solde créditeur : Bénéfice		
Solde débiteur : Perte		

SITUATION OU BILAN DE FIN D'EXERCICE	
Actif (Emplois)	Passif (Ressources)
Caisse	Capital
Banque + ou -	Résultat + ou -
Chèques postaux	
Total	Avoir net de l'exploitant

VARIATION DE L'AVOIR DURANT L'EXERCICE	
Avoir net en début d'exercice (Capital)	
Avoir net en fin d'exercice	
Augmentation (+) ou diminution (-)	
. Variation du Capital (Apports + ; Retraits -) net	
. Résultat de l'exercice + ou -	

TITRE V – CONSOLIDATION

5.1. - DÉFINITION

La consolidation est la technique utilisée pour établir les comptes consolidés. Elle consiste :

- au bilan à substituer au montant des titres de participation détenus la part de capitaux propres, y compris la quote-part du résultat de l'exercice, correspondant à ces titres dans les entreprises émettrices
- dans le compte de résultat, à substituer aux opérations de la société consolidante, celles réalisées par l'ensemble, consolidé, en excluant les opérations traitées entre elles par les entreprises faisant partie de cet ensemble.

Techniquement, la substitution peut se faire selon trois méthodes, dont la deuxième n'est qu'une variante de la première:

1 - en remplaçant le montant des titres de participation détenus par l'entreprise consolidante, par la totalité des éléments constitutifs du patrimoine et des résultats de chacune des entreprises émettrices, après élimination des opérations internes, du fait du contrôle exclusif de l'entreprise consolidante sur ces entreprises.

Il s'agit alors d'une méthode d'intégration globale qui prend en compte les intérêts des tiers (intérêts minoritaires).

2 -en intégrant les éléments constitutifs du patrimoine et des résultats de chacune des entreprises contrôlées proportionnellement aux pourcentages de détention, l'élimination d'opérations internes s'effectuant également à partir de ces pourcentages, lorsque les titres sont détenus en commun par la société consolidante et d'autres entreprises et que la société consolidante partage en accord avec elles, le pouvoir de direction.

Il s'agit alors d'une méthode d'intégration proportionnelle: qui ne prend pas en compte les intérêts des tiers puisqu'un partage est institué au niveau des comptes entre des entreprises exerçant conjointement un contrôle exclusif sur une même entreprise.

3-en remplaçant la valeur nette comptable des titres de participation détenus par l'entreprise consolidante par le montant des capitaux propres, résultat de l'exercice compris, auquel correspondent les titres des entreprises émettrices.

Il s'agit alors d'une méthode de mise en équivalence de valeur des titres détenus dans la mesure où l'entreprise consolidante exerce une influence notable sur la gestion et la politique financière des entreprises émettrices.

5.2.- PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION

Le périmètre de consolidation circonscrit le champ d'application à l'ensemble consolidé de la technique de consolidation. Il est délimité en fonction de la nature et de l'importance des liens existant entre l'entreprise consolidante et les entreprises sur lesquelles elle peut soit exercer un contrôle exclusif ou conjoint, soit disposer d'une influence notable.

Sur le plan pratique, la détermination du périmètre de consolidation s'effectue généralement en respectant au moins les deux étapes suivantes:

- 1 -détermination de l'organigramme juridique permettant de distinguer :

- les pourcentages d'intérêts, vis-à-vis de l'entreprise consolidante, des autres entreprises à consolider, exprimant la quote-part des droits financiers de la première sur les capitaux propres des secondes ;
- les pourcentages de contrôle représentant la quote-part des droits de vote détenus par l'entreprise consolidante dans chacune des autres entreprises de l'ensemble à consolider.

2 - fixation du périmètre de consolidation :

- en déterminant le type de contrôle exercé par l'entreprise consolidante sur les autres entreprises consolidables à l'aide du calcul des pourcentages de contrôle et autres informations nécessaires ;
- en dressant la liste de toutes les entreprises consolidables dans l'ensemble à consolider ;
- en excluant, le cas échéant, les entreprises consolidables qui doivent ou peuvent ne pas être consolidées.

Sont obligatoirement exclues de la consolidation les entreprises dont les restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement :

- le contrôle ou l'influence exercée sur elles par la société consolidante ;
- les possibilités de transfert de fonds à la société consolidante.

Peuvent être exclues de la consolidation, le cas échéant, les entreprises :

- dont les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure ;
- qui ne représentent, seules ou avec d'autres, qu'un intérêt négligeable ;
- pour lesquelles les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés ne peuvent être obtenues sans frais excessifs ou dans des délais incompatibles avec le calendrier d'arrêté des comptes consolidés.

Toutes les exclusions d'entreprises de la consolidation doivent être justifiées dans l'état annexé de l'ensemble consolidé.

5.3. -ÉCART DE PREMIÈRE CONSOLIDATION

1 - Lors de l'entrée d'une entreprise pour la première fois dans le périmètre de consolidation, la différence constatée entre le coût d'acquisition de ces titres et la part revenant à l'entreprise détentrice dans ses capitaux propres, y compris le résultat de l'exercice acquis à la date d'entrée, est appelée "Écart de première consolidation".

Les capitaux propres sont ceux qui apparaissent après que des reclassements et des retraitements aient été effectués pour que soient respectées les règles de présentation et d'évaluation utilisées pour l'ensemble consolidé.

L'écart de première consolidation comprend :

- d'une part des "Écarts d'évaluation" positifs ou négatifs afférents à certains éléments identifiables qui sont ainsi réestimés à partir de leur valeur comptable pour les amener à la valeur retenue pour la détermination de la valeur globale de l'entreprise ;
- d'autre part, un solde non affecté qui est intitulé "Écart d'acquisition" :
 - positif, il est inscrit à l'actif du bilan,
 - négatif, il est porté au passif.

TITRE VI. SCHEMAS COMPTABLES

<i>Etudes</i>	<i>Comptes</i>	<i>Intitulés</i>
1	100/109	Capital social-Actionnaires, capital non appelé
2	140	Subventions d'équipement
3	150	Plus-values à réinvestir
4	160/169	Emprunts obligataires-Primes de remboursement
5	19	Provisions pour risques et charges
6	200	Frais immobilisés
7	23	Immobilisations en cours-Création par l'entreprise
8	23	Immobilisations en cours-Travaux confiés à des tiers
9	270/279	Titres de participation-Versements restant à effectuer
10	28	Amortissements des immobilisations
11	29	Provisions pour dépréciation des immobilisations
12	3	Comptes de stocks (intermittence)
13	366	Matières et produits de récupération
14	408	Fournisseurs, factures non parvenues
15	4096	Fournisseurs, créances pour emballages et matériel à rendre
16	410/412/49	Comptes de clients et de provisions pour dépréciation - Constitution de la provision
17	410/412/49	Comptes de clients et de provisions pour dépréciation- Réalisation de la créance
18	415	Effets à recevoir- Remise à l'escompte
19	418	Clients-Factures à établir
20	4196	Clients-Dettes pour emballages et matériels consignés
21	42/43/44	Personnel et comptes rattachés/État/Sécurité sociale
22	480	Charges constatées d'avance
23	481	Produits constatés d'avance
24	16/484/485	Emprunts et Différences de conversion sur opérations en devises
25	486	Comptes d'abonnement des charges (et produits)
26	57	Régies d'avances et accreditifs-Fonds gérés par des régisseurs et comptables
27	57	Régies d'avances et accreditifs : Crédit documentaire bloqué (à l'importation)
28	60	Achats et variation de stocks-Inventaire intermittent
29	60	Achats et variation de stocks-Inventaire permanent
30	71	Production stockée (ou destockage)-Inventaire intermittent
31	71	Production stockée (ou destockage)-Inventaire permanent
32	72	Production de l'entreprise pour elle-même
33	(0) 791	Frais à immobiliser
34	(0) 792	Frais à transférer-Transport avancé pour le compte client
35	(0) 792	Frais à transférer-Sinistre couvert par assurance (valeur d'exploitation)
36	(0) 792	Frais à transférer-Sinistre couvert par assurance (valeur d'exploitation)
37	84	Résultats de cession d'éléments de l'actif immobilisé (immobilisation amortissable)
38	84	Résultats de cession d'éléments de l'actif immobilisé (immobilisation amortissable)
39	6202	Crédit bail
40	435	TVA
41		Consolidation
	220/2290	Concession

6.1. - LES COMPTES DE LA CLASSE 1

100. CAPITAL SOCIAL et 109. ACTIONNAIRES - CAPITAL NON APPELÉ N° 1 APPORTS LIBERES PARTIELLEMENT¹

Données : constitution d'une S.A. au capital de 600.000(600 actions de 1.000). Un premier quart est appelé à la souscription.

	100. Capital social			Actionnaires		
	1001. Capital non appelé	1002. Capital appelé non versé	1003. Capital appelé versé	109. Capital non appelé	451. Capital appelé non versé	5. Compte financier
Souscription						
- Capital appelé		150			150	
- Capital non appelé	450			450		
Libération						
- Versement du capital appelé						150 150
- Virement du compte 1002 au compte 1003		150	150			
Appel et versement du solde						
- Appel du solde		450			450	
- Virement pour solde des comptes 1001 et 109	450			450		
- Versement du solde						450 450
- Virement du compte 1002 au compte 1003		450	450			
	450 450	600 600	600	450 450	600 600	
	Soldé	Soldé	Soldé	Soldé	Soldé	

1. *Remarques :* Dans les S.A.R.L., la libération des titres n'est pas échelonnée dans le temps comme dans les SA. La libération du capital étant concomitante de la création de la société, le passage par les différentes subdivisions du compte capital devient inutile. Le compte 100 *Capital social* est directement crédité par le débit des valeurs d'actif apportées.

- Mouvements des valeurs portés d'actif apportées.
 - Pour ne pas alourdir le schéma de comptabilisation, le passage par le compte transitoire 450 *Associés, comptes d'apport en société* a été supprimé.

140. SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT N° 2

Données Subvention de 1.000 octroyée par l'État pour l'acquisition d'une immobilisation amortissable en 5 ans.

	140. Subventions d'équipement reçues	149. Subventions inscrites aux résultats	744. Quote-part virée aux résultats	Classe 4/5
Octroi d'une subvention "Amortissement" de la subvention à la clôture de l'exercice (sur 5 ans)	1000			1000
		200	200	

Données: L'année n , l'entreprise prend l'engagement de réinvestir une plus-value de 210. Début janvier de l'année $n+2$, l'entreprise acquiert une immobilisation d'une valeur de 900 à laquelle la plus-value est affectée. Amortissement en 3 ans. Rappelons que, pour le fisc, la plus-value est portée en déduction du coût d'acquisition pour le calcul des amortissements, d'où une base d'amortissement égale à: $900 - 210 = 690$; amortissement économique: $900 \times 1/3 = 300$; amortissement fiscalement permis:

	150 Plus-value à réinvestir					
	150.1 À réinvestir	150.8 Amortis- sement spécial	28 Amortis- sements	(0) 68 Dotations	78 Reprises sur amortissements	85 Résultat net avant impôt
<i>Année n: cession</i>						
- Engagements de réinvestir en fin d'exercice	210					210
<i>Année n+2:</i>						
<i>Réinvestissement</i>						
- Constatation de emploi des						
l'acquisition de						
l'immobilisation	210	210				
- Amortissement comptable						
en fin d'exercice			300	300		
- Réintégration de la						
partie de l'amortis-						
sement non déductible						
$300 - 230$		70			70	
<i>Année n+3</i>						
- Amortissement						
économique						
2 ^e année			300	300		
- Réintégration						
fiscale						
$(300 - 230)$		70			70	
<i>Année n+4</i>						
- Amortissement économique						
3 ^e année			300	300		
- Réintégration fiscale						
$(300 - 230)$		70			70	
	<u>210</u> <u>210</u>	<u>210</u> <u>210</u>	<u>900</u> <u>900</u>		<u>210</u>	<u>210</u>
	Solde	Solde				

En cas de emploi partiel (ou d'absence de emploi) à l'expiration du délai de réinvestissement. Il y a lieu de réintégrer la plus-value ou partie de plus-value au bénéfice en soldant le compte 150 Plus-values à réinvestir par le crédit d'une subdivision du compte 85 Résultat avant Impôt: 855 Réintégration des plus-values à réinvestir.

160. EMPRUNTS OBLIGATAIRES - 169. PRIMES DE REMBOURSEMENT N° 4

Données : Émission début d'année n , de 100 obligations remboursables en 5 ans. Prix d'émission 9; prix de remboursement 10.

Intérêt 12 %, Amortissement constant, Échéance fin de l'année n .

	160. Emprunts obligataires	169. Primes de remboursement	Classe 4/5	67. Charges financières
Souscription		1000	100	900
Amortissement financier des obligations	200		200	
Paielements du coupon d'intérêt			120	120
Amortissement de la prime de remboursement				
		20		20
Bilan de clôture	200 1000	100 20		
	800	80		

Extrait du bilan au 31/12/ n

	160 Emprunts obligataires	800	
	169 Primes de remboursement	- 80	720

19. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

N° 5

Données : Il est constitué l'année n une provision pour pénalités de 100. L'année $n + 1$, on estime devoir porter la provision à 150. L'année $n + 2$, le débours réel s'élève à 120.

	1904. Provisions pour pénalités	(068). Dotations aux provisions	(0) 78. Reprises sur provisions	(0) 667. Pénalités et amendes fiscales	Classe 4/5
Année n					
- Constatation du risque	100 — 100				
Année $n+1$					
- Constatation du complément de risque	50 — 50				
Année $n+2$					
- Réalisation du risque				120	120
- Liquidation de la provision devenue sans objet	150		150		
	150 150				
	Soldé				

6.2. -LES COMPTES DE LA CLASSE 2

200. FRAIS IMMOBILISES - 2001 FRAIS RELATIFS AU PACTE SOCIAL^{N° 6}

Données: La société X engage l'année n , 100 des frais de constitution (frais d'actes 10; droit d'enregistrement 90). Elle décide de les amortir en deux ans.

	2001. Frais pacte social	28. Amortissement	(0) 79. Frais à immobiliser	(0) 6332. Frais d'actes (0) 6620 Enregistrement	Classe 4/5
<i>Année n</i>					
1. Constatation des frais en cours de période				10	10
				90	90
2. Immobilisation des frais à la clôture	100		100		
3. Amortissement des frais à la clôture		50		50	
<i>Année n + 1</i>					
1. Amortissement des frais à la clôture		50		50	
2. Compensation	100				
Bilan de clôture $n + 1$	100 100	100 100			
	Soldé	Soldé			

23. IMMOBILISATIONS EN COURS CREATION PAR L'ENTREPRISE N° 7

Données: L'année n , le coût de production d'une immobilisation non achevée s'élève à 200; l'année $n + 1$, le coût complémentaire de production de cette immobilisation est de 80.

	230. Immobilisations en cours	72. Production de l'entreprise pour elle-même	20/21. Immobilisations (terminées)
<i>Année n</i>			
- Evaluation du coût des travaux en cours à la clôture	200	200	
<i>Année n + 1</i>			
- Coût supplémentaire	80	80	
- Solde de compte 230 à la mise en service de l'immobilisation	280		280
	280 280		
	soldé		

23. IMMOBILISATIONS EN COURS TRAVAUX CONFIES A DES TIERS

N°8

Données: L'année n , l'entreprise verse une avance de 100, puis un 1er acompte de 250; l'année $n + 1$, l'entreprise verse un 2e acompte de 250, entraînant une livraison partielle.

	238. Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles	21. Immobilisations corporelles	Classe 5
<i>Année n</i>			
- Avances	100		100
- 1er acompte	250		250
<i>Année n + 1</i>			
- 2e acompte	250		250
- Livraison partielle (transfert de propriété)			
	600	600	
	600	600	
	↓		
	soldé		

270. TITRES DE PARTICIPATION - 279. VERSEMENTS RESTANT A EFFECTUER N°9

Données : Année n , souscription de 10 titres A afin de détenir une participation dans la société. La valeur nominale des titres est de 2000. Il est appelé la moitié du nominal. L'entreprise se libère par virement bancaire.

270. Titres de participation	279. Versements restant à effectuer sur titres non libérés	55. Banques
Souscription et libération de la moitié des titres 20.000	10.000	10.000

Actif	EXTRAIT DU BILAN		Passif
IMMOBILISATIONS FINANCIERES Participations et titres immobilisés	20.000	Autres emprunts et dettes à long et moyen terme	10.000

28. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

N° 10

Données: Un matériel figure au bilan d'ouverture de l'exercice n pour 300 de valeur brute et 12 d'amortissements. Il est amortissable linéairement sur 3 ans. Au cours de l'exercice $n + 1$, à la suite d'un sinistre non couvert par assurance, il est considéré comme définitivement inutilisable.

	28. Amortissements des immobilisations	21. Immobilisations corporelles	68. Dotations aux amortissements	068. Dotations exceptionnelles aux amortis.
<i>Année n</i>				
- A l'ouverture	12	300		
- Amortissement calculé à la clôture	100		100	
<i>Année n + 1</i>				
- Amortissement exceptionnel par suite de destruction	188			188
- Virement pour éli- mination de l'immobi- lisation détruite	300	300		
	<u>300</u> <u>300</u>	<u>300</u> <u>300</u>		
	soldé	soldé		

29. PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES IMMOBILISATIONS N° 11

Données: 10 titres immobilisés figurent au bilan pour une valeur nominale unitaire de 2000. Le cours en bourse accuse les valeurs suivantes: fin d'année n , 1900; fin d'année $n + 1$, 1600. Ils sont cédés globalement au cours de l'exercice $n + 2$ pour 1800.

	29. Provisions pour dépréciation des titres	68. Dotations aux provisions	(0)78. Reprises sur provisions
<i>Année n</i>			
Dépréciation (à la clôture)	1.000	1.000	
<i>Année n + 1</i>			
Ajustement en diminution de la provision (à la clôture)	600		600
<i>Année n + 2</i>			
Annulation de la pro- vision (lors de la cession)	400		400
	<u>1.000</u> <u>1.000</u>		
	soldé		

6.3. -LES COMPTES DE LA CLASSE 3

3. COMPTES DE STOCKS (INTERMITTENCE)

N° 12

Variation des stocks					
	31 et 35. Stocks	39. Provisions pour dépréciation	68. Dotations aux provisions	630. Matières et autres approv.	71. Production stockée
<i>Début année n</i>					
- Stocks d'ouverture					
310 Matières premières	120				
3125 Produits entretien	20				
3126 Fournitures bureau	15				
35 Produits finis	250				
	405				
<i>Fin d'année n</i>					
- Annulation des stocks initiaux	405			155	250
- Constatation des stocks finis					
310 Matières premières	105				
3125 Produits entretien	22				
3126 Fournitures bureau	12				
35 Produits finis	260				
	399			139	260
- Constatation de la provision pour dépréciation		35	35		
	804	405	35	155	250
	S.D. 399		35	S.D. 16	S.C. 10

366. MATIERES ET PRODUITS DE RECUPERATION

N° 13

Données : Une immobilisation achetée 6 M et amortie 4 M est démontée. Ses pièces récupérées sont vendues ou conservées pour un usage interne. Le stock subsistant à la clôture de l'exercice s'élève à 1 M.

	366. Produits de récupération	21. Immobilisations	28. Amortissements	310. Matières	603. Variation des stocks
- A l'ouverture de l'exercice		6	4		
- En cours d'exercice :					
* transfert d'immobilisations en stock	2	6	4		
- en fin d'exercice :					
* solde du compte 366	2			1	2
* constatation de l'existant					1
	2	6	4	1	1
	soldé	soldé	soldé		

6.4. -LES COMPTES DE LA CLASSE 4

408. FOURNISSEURS, FACTURES NON PARVENUES

N° 14

Données: Marchandises reçues avant la clôture de l'exercice n et dont la facture, d'un montant de 21.000, n'a été établie qu'au cours de l'exercice $n + 1$. A la clôture de l'exercice n cette facture a été estimée à 20.000, sur la base d'une précédente facturation.

1^{ère} solution : Extourne du compte de régularisation 408 à la réouverture des comptes.

	408. Factures non parvenues	400. Fournisseurs	60. Achats
<i>Année n</i>			
Régularisation en fin d'exercice	20.000		20.000
<i>Année n + 1</i>			
- Extourne à l'ouverture des comptes	20.000		20.000
- Réception de la facture		21.000	21.000
	<u>20.000</u> <u>20.000</u>		
	Soldé		

2^{ème} solution : Solde du compte 408 lors de la constatation de la dette effective.

	408. Factures non parvenues	400. Fournisseurs	60. Achats
<i>Année n</i>			
Régularisation en fin d'exercice	20.000		20.000
<i>Année n + 1</i>			
Réception de la facture	20.000	21.000	1.000
	<u>20.000</u> <u>20.000</u>		
	soldé		

4096. FOURNISSEURS, CREANCES POUR EMBALLAGES ET MATERIELS A RENDRE N° 15

Données : Soit trois emballages consignés par un fournisseur pour une valeur unitaire de 100 le premier est repris au prix de la consignation 100; le deuxième est repris à un prix inférieur au prix de consignation 90; le troisième est conservé par l'entreprise¹.

	4096. Fournisseurs emballages à rendre	40. Fournisseurs ou 5 Trésorerie	6203. Malis sur emballages restitués	602. Achats d'emballages
- Consignation d'emballages	300	300		
- Restitution du 1er emballage au prix de consignation	100	100		
- Restitution du 2e emballage à un prix inférieur au prix de consignation	100	90	10	
- Conservation du 3e embai- lage	100			100
	<u>300</u> <u>300</u>			

1. Si cet emballage avait été détruit au lieu d'être stocké, il aurait été débité au compte (0) 6480 Pertes sur actif non immobilisé.

410/412/49. CLIENTS ET PROVISIONS POUR DEPRECIATION
1. CONSTITUTION DE LA PROVISION POUR DEPRECIATION.

N° 16

Données: L'année n , une créance de 100 sur un client déclaré en état de faillite s'avère irrécouvrable pour 80 % de son montant; l'année $n + 1$, la totalité de la créance paraît irrécupérable; l'année $n + 2$, des circonstances favorables dans les opérations de liquidation menées par le syndic permettent de reconsidérer la situation. D'après les Informations obtenues, 30 % de la créance serait versés à l'entreprise.

	410. Clients à nouveau	412. Clients douteux	49. Provisions	68. Dotation aux provisions	(0) 785. Reprises sur provisions
<i>Année n</i>	100				
- Virement facultatif du compte 410 au compte 412	100	100			
- Création de la provision (en fin d'exercice)			80	80	
<i>Année n + 1</i>					
Ajustement en hausse (en fin d'exercice)			20	20	
<i>Année n + 2</i>					
Ajustement en baisse (en fin d'exercice)	100	100	30		30
	<u>100</u> Soldé	<u>100</u> S.D. : 100	<u>30</u> 100 S.C. : 70		

410/412/49. CLIENTS ET PROVISIONS POUR DEPRECIATION N° 17

2. REALISATION DE LA CREANCE

Données : On reprend les données précédentes en considérant la liquidation de la faillite avec les trois hypothèses suivantes : 1° encaissement de 30 (provision exacte) ; 2° encaissement de 10 (provision insuffisante) ; 3° encaissement de 50 (provision exagérée).

1 ^{re} hypothèse :	410/412. Clients	49. Provisions	(0)648. Créances irrécouvrables	(0)785. Reprises sur provisions	5. Comptes financiers
Encaissement 30 à nouveau 100		70 à nouveau			
- Règlement	30				30
- Liquidation de la créance irrécouvrable	70		70		
- Annulation de la provision devenue sans objet		70		70	
	<u>100</u> <u>100</u>	<u>70</u> <u>70</u>	<u>70</u>	<u>70</u>	
	soldé	soldé			
2 ^e hypothèse :	410/412. Clients	49. Provisions	(0)648. Créances irrécouvrables	(0)785. Reprises sur provisions	5. Comptes financiers
Encaissement 10	100	70			
- Règlement	10				10
- Liquidation de la créance irrécouvrable	90		90		
- Annulation de la provision devenue sans objet		70		70	
	<u>100</u> <u>100</u>	<u>70</u> <u>70</u>	<u>90</u>	<u>70</u>	
	soldé	soldé			
3 ^e hypothèse :	410/412. Clients	49. Provisions	(0)648. Créances irrécouvrables	(0)785. Reprises sur provisions	5. Comptes financiers
Encaissement 50	100	70			
- Règlement	50				50
- Liquidation de la créance irrécouvrable	50		50		
- Annulation de la provision devenue sans objet		70		70	
	<u>100</u> <u>100</u>	<u>70</u> <u>70</u>	<u>50</u>	<u>70</u>	
	soldé	soldé			

415. EFFETS A RECEVOIR REMISE DE L'ESCOMPTE

N° 18

Données : Effet de 1 000 reçu le 5/1 du client, à échéance du 31/3. L'effet est remis à l'escompte le 7/1, l'avis de crédit est reçu le 12/1. Montant des agios 30.

	415. Effet à recevoir	410. Clients	642. Effets remis à l'escompte 1	55. Banque	673. Intérêt
		à nouveau 1 000			
1. Réception de l'effet (date 5/1)	1 000	1 000			
2. Remise de l'effet à l'escompte (date 7/1)	1 000		1 000		
3. Réception de l'avis de crédit de la banque (date 12/1)			1 000	970	30
En cas d'incidents de paiement :					
retour d'effet impayé					6354. Frais sur effets
1. Constatation de la dette envers l'établissement payeur à réception de l'avis de débit			1 000	1 008	8
2. Reconstitution à l'actif de la créance initiale (agios : 8)		1 008	1 000		793. Frais à transférer
					8

1. *Compte de liaison facultatif, la comptabilisation de la sortie de l'effet pouvant être négligée.*

418. CLIENTS - FACTURES A ETABLIR

N° 19

Données : Marchandise livrée avant la clôture de l'exercice n et dont la facture, d'un montant de 21 000, n'a été établie qu'au cours de l'exercice n+1. Cette facture a été estimée à 20 000 à la clôture de l'exercice n, sur la base d'une précédente facturation de la même marchandise.

	418. Clients factures à établir	410. Clients	70 Ventes
Année n			
Régularisation en fin d'exercice n	20 000		20 000
Année n + 1			
1ère solution			
1. Extourne de la régularisation à l'ouverture des comptes		20 000	20 000
2. Enregistrement de la facturation au cours de l'exercice n - 1		21 000	21 000
	20 000		
Soldé	20 000		
2 è solution			
	418	410	70
à nouveau	20 000		
- Annulation du compte 418 à la facturation		21 000	1 000
	20 000		
Soldé	20 000		

4196. CLIENTS, DETTES POUR EMBALLAGES ET MATERIELS CONSIGNES N° 20

Données: Soit trois emballages consignés à des clients pour une valeur unitaire de 100; le premier est récupéré au prix de consignation 100; le second est récupéré à un prix inférieur au prix de consignation 80 ; le troisième, non récupéré au bout d'un certain délai, est considéré comme vendu.

	4196. Clients, emballages consignés	41. Clients ou 5 Trésorerie	7063. Bonis sur reprises d'emballage	(0)7068. Autres produits des activités annexes
Consignation	300	300		
Récupération du 1er emballage au prix de consignation	100	100		
Récupération du 2 ^e emballage à un prix inférieur au prix de consignation	100	80	20	
Non-récupération du 3 ^e emballage	100			100
	300	300		
Soldé				

1. La non restitution d'emballages récupérables classés en immobilisations équivaut à une cession. Elle est créditée au compte 84 Résultats de cession d'éléments de l'actif.

42. PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES - 43. ETAT - 44 SECURITE SOCIALE N°21

Données: Le livre de paie d'une entreprise fournit, pour un mois donné, les éléments suivants : salaires, 200; heures supplémentaires, 10; primes, 4; indemnités, 6; total : 220. Retenues sécurité sociale et médecine du travail, 5; impôts sur les traitements, 2 ; saisie arrêt, 2 ; acomptes versés, 13 ; total : 22 - Charges patronales (sécurité sociale et médecine du travail), 30.

	42. Personnel						
	420. Rémunérations dues	427. Oppositions	425. Avances et acomptes	43. Etat, impôts et Taxes	44. Sécurité sociale	65. Charges de Personnel	
Report			13				
Centralisation du livre de paie	198	2	13	2	5	220	
Constatation des charges patronales					30	30	
						5. Comptes financiers	
Versements aux tiers	198	2		2	35		237
	198	2	13	2	35		
	198	2	13	2	35		
Soldé		Soldé	Soldé	Soldé	Soldé		

480. CHARGES CONSTATEES D'AVANCE

N° 22

Données: Soit une prime d'assurance d'un montant de 240, allant du 1/12/n au 30/11/n+1 et exigible d'avance. La dette envers la compagnie d'assurances est née le 1/12/n ; la charge est à étaler sur les exercices n: ($240 \times 1/12 = 20$) et n+1 : ($240 \times 11/12 = 220$).

	480 Charges constatées d'avance	400. Fournisseurs ou 5. Financiers	623. Primes d'assurance
Exercice n			
- En cours d'exercice le 1/12 échéance de la prime	220	240	240
- En fin d'exercice, le 31/12 régularisation des charges			220
Exercice n + 1			623
Le 1/1, réouverture des comptes extourne de la régularisation	220		220
	<u>220</u> <u>220</u>		
	Soldé		

481. PRODUITS CONSTATES D'AVANCE

N° 23

Données: Soit un loyer d'un montant de 180 couvrant la période du 1/11/n jusqu'au 30/1/n + 1, et exigible d'avance du locataire. Étalement du produit: exercice n, $180 \times 2/3 = 120$; exercice n + 1, $180 \times 1/3 = 60$.

	481. Produits constatés d'avance	410. Clients ou 5. Financiers	7062. Locations
Exercice n			
- En cours d'exercice le 1/11 échéance du loyer		180	180
- En fin d'exercice, le 31/12 régularisation du produit	60		60
Exercice n + 1			7062
Le 1/1, réouverture des comptes extourne de la régularisation	60		60
	<u>60</u> <u>60</u>		
	Soldé		

1 - EMPRUNTS A PLUS D'UN AN

DIFFERENCES DE CONVERSION SUR OPERATION EN DEVISES (484/485)

PERTE LATENTE AVEC CONSTITUTION D'UNE PROVISION POUR RISQUES
(PERTES DE CHANGE)

Données: Soit une dette de 1 000 en monnaie étrangère contractée au cours de l'exercice n.
Cours du change à la date d'emprunt, 48; en fin d'exercice n, 50; en fin d'exercice n + 1; 46.

	484. Ecart Actif	485. Ecart passif	16 Emprunts	19. Provision pour risque	(0) 68 Dotations aux provisions
Exercice n					
- Enregistrement de l'emprunt en cours d'exercice (par le débit de « banque »)			48 000		
- En fin d'exercice :					
*perte de conversion	2 000		2 000		
*constitution d'une provision pour risques				2 000	2 000
					(0)78: Reprise sur provisions
Exercice n + 1					
-Gain de conversion	2 000	2 000	4 000	2 000	2 000
-Annulation de la provision					
	2 000	2 000	4 000	2 000	2 000
Soldé			46 000		

2 - EMPRUNTS A COURT TERME (INFERIEUR OU EGAL A 12 MOIS)

Emprunt en devise

Une entreprise X a contracté un emprunt de 1.500 \$ US le 30/06/94 au cours de 140 UM remboursable en 3 semestrialités. Taux d'intérêt : 10 % l'an. Date de clôture de l'exercice : 31/12 de chaque année.

30/06/94	140 UM	01/05/95	165 UM
01/10/94	161 UM	30/06/95	185 UM
31/12/94	126 UM	30/09/95	120 UM
		31/12/95	165 UM

550. Banque

210 000

16 Emprunt à LMT

210 000

31/12/94

$$\text{1^{ère} semestrialité} = \frac{1\,500}{3} = 500\$$$

$$\text{Intérêts } 1\,500\$ \times 126 \times 10\% \times 1/2 = 9\,450$$

$$31/12/94: 500 \text{ USS} \times 140 = 70\,000$$

$$\text{Profit } (140-126) \times 500 \text{ USS} = 7\,000$$

16 Emprunt à LMT	0778 Profit de change	550 Banque	67 Intérêt des emprunts
70 000	7 000	63 000 9 450	9 450

31/06/95

2ème semestrialité

16 Emprunt à LMT	0678 Perte de change	550 Banque	67 Intérêt des emprunts
70 000	22 500	92 500 9 250	9 250

$$\text{Perte de change } (185 - 140) \times 500 = 22\,500$$

$$\text{Intérêts } 1\,000\$ \times 185 \times 10\% \times 1/2 = 9\,250$$

30/06/95

3ème semestrialité

16 Emprunt à LM	0678 Perte de change	550 Banque	67 Intérêt des emprunts
70 000	12 500	82 500 4 125	4 125

$$\text{Intérêts } 500 \times 165 \times 10\% \times 1/2 = 4\,125$$

$$\text{Perte de change } (165 - 140) \times 500 = 12\,500$$

486. COMPTE D'ABONNEMENT DES CHARGES (ET PRODUITS) N° 25

Données: Une entreprise désire abonner ses charges afin d'établir des comptes de résultats mensuels. Les charges de l'exercice, réparties mensuellement, sont les suivantes : patente (date probable de paiement 15/11), 120; assurances (payable le 15/5), 24; amortissements à constater, 48. Les éléments définitifs sont: patente, 125; assurances, 22 ; amortissements, 48.

486. Abonnement						
486(2)	486(6)	486(6)	6.	4/5.	28	
Assu- rances	impôts	Amortis- sements	Charges	Tiers Ou financier	Amortis- sement	
1. Abonnement en cours d'année :						
- assurance	2		2			
- patente	(12 fois)	10	10			
- amortissements		(12 fois)	4			
			(12 fois)			
2. Constatation de la dette (charge effective) ou règlement de tiers						
- assurance	22			22		
- patente		125			125	
- amortissements		48				48
3. Ecriture de régularisation :						
- assurance	2		2			
- patente		5	5			
24	24	125	125			
48	48	48	197	2		
Soldé	Soldé	Soldé	195			

6.5. – LES COMPTES DE LA CLASSE 5

57. REGIES D'AVANCES ET ACCREDITIFS FONDS GERES PAR LES REGISSEURS ET COMPTABLES

N°26

Données : Remise de fonds à un comptable secondaire sur chantier extérieur 100, il justifie d'une dépense de 80 en frais de personnel et d'entretien et rembourse le solde.

	57. Régie d'avance	Classe 5	Classe 6 (charges personnel + entretien)
Avance de fonds	100		
Reddition de comptes		100	80
		20	
	100	100	

57. REGIES D'AVANCES ET ACCREDITIFS CREDIT DOCUMENTAIRE BLOQUE¹ (A L'IMPORTATION)

N°27

Données : Ouverture de crédit documentaire à l'importation s'élevant à 200, bloqué par la banque. Commission 5. Le crédit n'est utilisé que pour 190.

	57. Régies d'avances et accreditifs	6350 Commissions sur ouverture de crédit	55 Banque	40 Fournisseurs
Ouverture du crédit en faveur du fournisseur (avis de débit pour blocage des fonds)	200	5	205	
Utilisation du crédit dès la présentation des documents prouvant l'expédition des marchandises	190			190
Solde du reliquat du crédit inemployé	10		10	
	200			
	200			
Solde				

1. Lorsqu'il n'y a pas de blocage de fonds par le banquier, la comptabilité n'enregistre que le paiement du fournisseur et ne transite pas par le compte 57. Néanmoins, l'engagement de l'entreprise peut être porté en classe 0: débit de «Ouverture de crédit à utiliser», crédit de «Fournisseurs opérations en cours».

6.6. - LES COMPTES DE LA CLASSE 6

60. ACHATS ET VARIATIONS DES STOCKS INVENTAIRE INTERMITTENT

N°28

Données : Stocks d'ouverture, 10 ; Achats de l'exercice, 70 ; Stocks de clôtures, 12.

	600. Achats de Marchandises	603. Variation de stocks	30. Marchan- dises	4/5. Tiers ou financiers
A nouveau				
Achats de l'exercice	70		10	70
Variation de stocks :				
- Annulation du stock initial		10	10	
- Constatation du stock final		12	12	
	70	10 12	22 10	
		2	12	

60. ACHATS ET VARIATION DES STOCKS INVENTAIRE PERMANENT

N° 29

Reprise de l'exemple précédent.

	600 Achats de Marchan- dises	603 Variation des stocks	30 Marchan- dises	4/5. Tiers ou Financiers
A nouveau (stock d'ouverture)				
Achats	70		10	70
Entrées en stocks		70	70	
Sorties de stocks (ventes)		68	68	
	70	68 70	80 68	
		2	12	

6.7. -LES COMPTES DE LA CLASSE 7

71. PRODUCTION STOCKÉE (OU DESTOCKAGE)

N° 30

INVENTAIRE INTERMITTENT

Données : Stock initial : production en cours, 250 ; produits finis, 1 000. – Stock final : Production en cours, 210 ; produits finis, 1.100

	71. Production stockée		3. Stocks	
	71. Variation des « en cours »	71. Variation des « produits finis »	33. En-cours	35. Produits finis
Bilan d'ouverture (stock initial)			250	1 000
Annulation des stocks initiaux	250		250	
		1 000		1 000
Constatation des stocks finaux	210		210	
		1 100		1 100
	<u>250</u> <u>210</u>	<u>1 000</u> <u>1 100</u>	<u>460</u> <u>250</u>	<u>2 100</u> <u>1 000</u>
	40 déstockage	100 stockage de produits	210	1 100

Le solde du compte 71 qui représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice est porté dans les comptes de « Résultats » du côté des produits : produit positif, s'il y a augmentation du stock en valeur (+ 100 pour les produits finis) ; produit négatif, s'il y a déstockage (-40 pour les « en cours »).

71. PRODUCTION STOCKÉE (OU DESTOCKAGE)
INVENTAIRE PERMANENT

N° 31

Données : Reprise de l'exemple précédent. Données complémentaires concernant les produits finis : entrées en stock, pendant la période (au coût de production), 6 050 ; sorties de stock pour la vente, pendant la période (au coût de production), 5 950.

Bilan d'ouverture
(stock initial)
En cours d'exercice
- Entrée en stock des
produits finis
- Sorties de stock des
produits finis
En fin d'exercice(1)
- Annulation du stock
initial des « en cours »
- Constatation du stock
« en cours »

71. Production stockée		3. Stocks	
71. Variation des « en cours »	71. Variation des « produits finis »	33. En-cours	35. Produits finis
		250	1 000
	6 050		6 050
	5 950		5 950
250		250	
210		210	
250 210	5 950 6 050	460 250	7 050 5 950
40	100	210	1 100
déstockage	stockage de produits		

1. Quel que soit le système d'inventaire adopté (permanence ou intermittence), les « en-cours » de production sont toujours comptabilisés selon la méthode de l'intermittence.

72. PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MEME

N° 32

Données : Une entreprise a produit une partie de son outillage. Les dépenses de fabrication se sont élevées à 60 pour les matières et fournitures, 30 pour la main-d'œuvre, 10 pour les frais de section¹, total, 100.

	722. Production immobilisée	21 Immobilisations ²	6 Charges	4/5 Tiers ou Financiers
Enregistrement des dépenses				
Entrée de l'immobilisation ³	100	100	100	100

1. Le coût de production est déterminé par la comptabilité analytique ou, à défaut, par des calculs statistiques. Les immobilisations créées dérivent des comptabilités à leur côté réel de production, d'un côté : coût d'achat de matières et fournitures utilisées, augmenté de toutes les charges directes et indirectes de production.

2. Une 21 Immobilisations en cours si l'immobilisation n'est pas achevée à la clôture de l'exercice.

3. La taxe relative à la livraison à soi-même ne constituant une dette envers le Trésor n'est pas prise en considération.

791. FRAIS A IMMOBILISER

N° 33

Données: l'entreprise décide d'amortir sur 4 ans une grosse réparation, d'un montant de 200, effectuée au début de l'exercice.

	(0)791 Frais à immobiliser	200 Frais immobilisés	40 Fournisseurs ou 5. Financiers	6 Charges	68 Dotations aux Amortis.
<i>En cours d'exercice</i>					
- Enregistrement de la facture concernant la réparation			200	200	
<i>En fin d'exercice</i>					
- Etalement de la charge	200	200			
- Amortissements		28. Amortissements 50			50

792. FRAIS A TRANSFERER

N° 34

TRANSPORT AVANCE POUR LE COMPTE DE CLIENTS

Données : Des frais de transport, d'un montant de 50, payés pour le compte d'un client, sont répercutés sur le client. Le transport était assuré par un tiers.

	(0)792 (1) Charges imputables à des tiers	6301 Transport	410 Clients	4/5 Tiers ou Financiers
- Enregistrement des débours		50		50
- Récupération des frais déboursés sur le client	50		50	

1. Si la facturation du port est faite à un prix différent du coût réel (prix forfaitaire) ou si le transport est assuré par l'entreprise, l'opération s'analyse comme une vente de services, et est inscrite au compte 7964 Ports facturés aux clients.

1er cas : sinistre ayant affecté un bien Immobilisé

Données : une entreprise débourse 100 pour la réparation d'un bien sinistré. La compagnie d'assurance lui fait savoir que le remboursement du montant de la réparation, ainsi qu'une indemnité complémentaire d'immobilisation de 5, se fera dans les meilleurs délais.

	(0)792 Charges imputables à des tiers	(0) 7480 Indemnités d'assurance	464 Assureurs	(0) 621 Répara- tions	4/5 Tiers ou Financiers
- Enregistrement des dépenses de réparation				100	100
- Décision d'indemnisation de l'assureur	100	5	105		
- Encaissement de l'indemnité			105		105
	100	5	105	100	
			Soldé		

Dans le cas d'une destruction totale ou du vol de bien, l'indemnité d'assurance est traitée de la même manière que s'il s'agissait d'un prix de cession d'immobilisation.

792. FRAIS A TRANSFERER
SINISTRE COUVERT PAR ASSURANCE

N° 36

2e cas : sinistre ayant affecté une valeur d'exploitation

Données : En mai 1982, de l'année n, un sinistre a détruit partiellement les stocks de marchandises de l'entreprise. La perte est évaluée à 100. Par lettre, la compagnie d'assurance avise l'entreprise qu'elle remboursera, dans les meilleurs délais, la somme de 70.

	(0)792 0 Charges imputables à des tiers	(0)7480 Indemnités d'assurance	(0)6480 Perte d'actif non immobilisé	464 Assureurs
- Compensation en exploitation de la perte résultant du sinistre (coût des valeurs d'exploitation détruites)	100		100	
- Indemnisation de l'assureur		70		70

6.8 – LES COMPTES DE LA CLASSE 8

84. RESULTATS DE CESSON D'ELEMENTS DE L'ACTIF IMMOBILISE IMMOBILISATION AMORTISSABLE

N° 37

Données: Une immobilisation amortissable a été achetée 800. Les amortissements antérieurs s'élèvent à 600. Elle est vendue 300, les frais de cession sont de 15 (commission).

	84 Résultats de cession	21 Immobi- lisations	28 Amortis- sements	(0)792 Frais à transférer	6. Charges	45 Tiers ou Financiers
<i>A nouveau</i>						
<i>Cession</i>		800	600			
- Vente	300					300
Frais de cession (commission)					15	
Transfert des frais de cession au compte 84	15			15		
- Sortie de l'actif de l'immobilisation cédée	800	800	600			
- Annulation des amortissements		600	600			
	815	900	800	600	600	
	85 plus-value	Soldé	Soldé			

84. RESULTATS DE CESSON D'ELEMENTS DE L'ACTIF IMMOBILISE N°38 IMMOBILISATION NON AMORTISSABLE AYANT FAIT L'OBJET D'UNE PROVISION POUR DEPRECIATION

Données : un élément d'actif immobilisé non amortissable acheté 350 a fait l'objet d'une provision pour dépréciation de 50. Il est vendu 300.

	84. Résultat de cession	21. Immobilisations	29 Provisions pour dépréciation	4/5. Tiers ou Financiers	(0)78 Reprises sur provisions
<i>A nouveau</i>					
<i>Cession</i>		350	50		
- Vente de l'élément	300			300	
- Sortie de l'actif de l'élément vendu	350	350			
- Annulation de la provision			50		50
	350 - 300	350	50	50	
	50 moins-value	Soldé	Soldé		

6.9 -LE CREDIT-BAIL

N° 39

Données: Une entreprise de crédit bail acquiert le 01 janvier de l'année n un matériel industriel pour 1 000. Elle loue ce matériel aux conditions suivantes:

- loyers trimestriels 45
- durée du contrat 8 ans
- prix prévu pour lever l'option après 8 ans 100
- durée d'utilisation du bien dans le secteur du locataire 10 ans
- amortissement linéaire

Chez le bailleur

	214 Matériel d'exploitation	4004 Fournisseur d'équipement	410 Clients ou financiers	7062 Locations diverses	680 Dotation aux amort.	2814 Amortissem. matériel d'exploitation	84 Résultat sur cession
Acquisition du bien	1 000	1 000					
Encaissement des loyers (encaissement tous les trimestres (32 x 45))			1 440	1 440			
Amortissements (8x100)					800	800	
Levée de l'option			100				100
- cession du matériel						800	800
- solde des amortissements							1 000
- sortie du matériel	1 000						SD 100
Résultat sur cession							
	1 000	1 000				800	1 000
	soldé					soldé	

Chez le locataire

	6202 Redevances crédit-bail	214 Matériel d'exploitation	400 Fournisseurs ou financiers
Paiement des redevances	1 440		1 440
Entrée du bien dans le patrimoine		100	100

NB : Pour simplifier, il n'est pas tenu compte de la TVA sur l'achat de matériel, les locations diverses et les redevances.

Une entreprise «X» fabrique des machines en Mauritanie. Au cours du mois de janvier 1996, elle a réalisé les opérations suivantes

- 05/01 Achat de fournitures pour la fabrication 10 000
- 08/01 Vente locale 30 000
- TVA : taux 14%

05/01/96

3123
Fournitures d'atelier d'usine

10 000	
--------	--

4350
Etat, TVA déductible

1 400	
-------	--

4.. Ou 5..
Etat, TVA déductible

	11 400
--	--------

08/01/96

4.. Ou 5..

34 200	
--------	--

70
Ventes

	30 000
--	--------

4357
Etat, TVA collectée

	4 200
--	-------

4355
Etat, TVA à décaisser

1 400	4 200
SC 2 800	

Les bilans des sociétés X et Y se présentent comme suit au 31/12/N :

ACTIF		PASSIF	
Libellés	Montants	Libellés	Montants
Immobilisations corporelles	500	Capital	800
Immobilisations financières	300	Réserves	100
Stocks	200	Dettes à long et moyen terme	400
VR & D	500	Dettes à court terme	200
Total actif	1 500	Total passif	1 500

NB : Les titres ont été souscrits par la société X lors de la création de la société Y.

SOCIETE Y

ACTIF		PASSIF	
Libellés	Montants	Libellés	Montants
Immobilisations corporelles	400	Capital	500
Stocks	200	Réserves	50
VR & D	200	Dettes à long et moyen terme	150
		Dettes à court terme	100
Total actif	800	Total passif	800

Établir le bilan consolidé de cette entité.

% de contrôle de X sur Y $300/500 = 0,6$ ou 60% ► Contrôle exclusif

► Méthode de consolidation: Intégration globale

Situation nette de Y	:	$500 + 50 =$	550
Part de X	:	$550 \times 60\% =$	330
Titres de participation	:	$=$	<300>

+ value de consolidation	:	$=$	30 (Réserves consolidées)

SOCIETE X (avant consolidation)

2... Immobilisations corp.

500

Capital

800

270 Titres de part

300

Réserves

100

3.. Stocks

200

DLMT

400

4.. & 5.. VRD

500

DCT

200

SOCIETE Y (avant consolidation)

2... Immobilisations corp.

400

Capital

500

3.. Stocks

200

Réserves

50 (3)

4.. & 5.. VRD

200

DLMT

150

DCT

100

TITRE V :
CONSOLIDATION

SOCIETE X (après consolidation)

JOURNAL DE CONSOLIDATION

2... Immobilisations corp.

500	
400	
	SD 900

Capital

(1) 300	800
(2) 200	500
	<u>SC 800</u>

Titres de participation

300	300 (1)
-----	---------

Réserves

(3) 30	100
(4) 20	50
	30 (3)
	<u>SC 130</u>

Stocks

200	
200	
	<u>SD 400</u>

DLMT

200 (2)
20 (4)

SC 220

VRD

200	
500	
	<u>SD 700</u>

DLMT

400
150

SC 550

DCT

200
100

SC 300

BILAN CONSOLIDE

ACTIF		PASSIF	
Libellés	Montants	Libellés	Montants
Immobilisations corporelles	900	Capital	800
Stocks	400	Réserves	130
VR & D	700	intérêts minoritaires	220
		Dettes à long et moyen terme	550
		DCT	300
Total actif	2 000	Total passif	2 000

INTEGRATION PROPORTIONNELLE :

Soit la société consolidante M * :

Immobilisation	10000	Situation nette	9000
Titres	2000	dettes	16000
Autres actifs	13000		
	25000		25000

Soit la filiale C :

Immobilisation	3000	Situation nette	4000
Autres actifs	7500	dettes	6500
	10500		10500

La société M (société-mère) détient 60 % du capital de la société C.

La part du groupe dans la situation nette de la société C sera :

$$4\,000 \times 0,6 = 2\,400$$

La part hors groupe

$$4\,000 \times 0,4 = 1\,600$$

$$= 4\,000$$

Bilan consolidé :

Immobilisation	13000	13000	Situation nette M ;	9000
Autres actifs	20500	20500	Situation nette C ;	
			intérêts groupe 2400	
			à déduire titre C 2000	
			différence de consolidat°	400
			Intérêts minoritaires	1600
			situation nette	11000
			dettes	22500
		33500		33500

* Chiffres en milliers

TITRE VII : DISPOSITIONS PARTICULIERES

7.1. - COMPTABILISATION DES OPERATIONS RELATIVES AUX EMBALLAGES

7.1.1. - Définition, éléments constitutifs, classement comptable

Le Plan comptable mauritanien distingue trois catégories d'emballages :

- a. Le matériel d'emballage réservé au logement et au conditionnement des matières, produits ou marchandises manutentionnées dans l'entreprise et qui, restant à la disposition de celle-ci pour ses besoins internes, n'est pas destiné à être livré aux clients. Exemples: citernes, grosses futailles... Ces emballages figurent au compte 214 Matériel d'exploitation,
- b. Les emballages récupérables utilisés d'une manière durable comme instrument de travail et qui sont destinés à être prêtés ou consignés aux clients. D'une manière générale, les emballages récupérables ont le caractère d'immobilisations ; mais à cet égard, une distinction est faite selon qu'ils sont ou non identifiables.
Lorsque les emballages en question sont commodément identifiables, à l'aide par exemple de l'apposition d'un numéro de série (ex : bouteilles de gaz, tourets...), ils sont obligatoirement inscrits dans les comptes immobilisés. Le numéro 2183 du Plan comptable leur est affecté ; corrélativement, il y a lieu de les amortir sur leur durée normale d'utilisation.

Lorsque les emballages récupérables sont parfaitement fongibles et que l'identification s'avère impossible ou trop difficile (bouteille notamment), ils peuvent être exceptionnellement compris dans les stocks (compte 325).

Du point de vue comptable, cette décision a pour effet, en cas de consignation d'emballages, de modifier les incidences de la non-restitution qui devient une vente au lieu d'être considérée comme une cession d'immobilisation.

- c. Les emballages non récupérables appelés communément emballages perdus qui sont vendus à la clientèle et dont la valeur est incorporée dans le prix du contenu. Ex: papiers enveloppants, boîtes... Constituant par nature des éléments de stocks de l'entreprise, ces emballages sont inscrits au compte 320. A cette classification, il faut ajouter le compte intermédiaire 327 Emballages à usage mixte destiné à enregistrer les emballages à vendre ou à consigner, en attendant leur affectation définitive.

7.1.2. -Comptabilité des achats et ventes d'emballages classés dans l'actif circulant

La comptabilité des opérations d'achat et de vente des emballages classés dans l'actif circulant est calquée sur la comptabilité des mouvements de marchandises, matières ou produits.

Elle peut être tenue soit en permanence, soit en intermittence de l'inventaire.

CAS PARTICULIERS

a) Emballages perdus

Le prix des emballages perdus est généralement inclus dans le prix de vente de marchandises faisant l'objet de la facturation. Même s'il apparaît distinctement sur la facture en sus du prix des produits facturés, il est à incorporer au coût des marchandises ou matières pour l'enregistrement de celle-ci ;

b) Emballages récupérables non identifiables

Il peut arriver que des emballages commerciaux récupérables soient vendus aux clients. Cette situation exceptionnelle, qui ne se présente que dans le cas de non-restitution d'emballages prêtés ou consignés, est étudiée dans la section suivante.

7.1.3. -COMPTABILITE DES OPERATIONS DE CONSIGNATION DES EMBALLAGES

7.1.3.1. -Livraison de la marchandise et consignation d'emballages

Les emballages récupérables, classés ou non en immobilisations peuvent être consignés aux clients temporairement pour faciliter le transport ou la conservation des produits vendus.

Lorsque ces emballages sont facturés aux clients, ils sont portés au crédit du compte 4196 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés par le débit du compte 410 Clients¹.

Chez le client consignataire, c'est le compte 4096 Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre qui est débité du prix de consignation en contrepartie du compte 400 Fournisseurs intéressés.

7.1.3.2. -Restitution de l'emballage

a) Au prix de la consignation

Les écritures ci-dessus sont contre-passées.

b) A un prix inférieur à sa consignation

Dans ce cas, la reprise de l'emballage s'effectue contre remboursement d'une fraction seulement de la somme consignée ; la différence qui, de ce fait, est définitivement acquise à l'entreprise est portée au crédit du compte 7063 Bonis sur reprise d'emballages; chez le client la différence est enregistrée en charge au compte 6203 Malis sur emballages restitués.

c) Cas particulier de changement du prix de consignation et reprise pour un montant supérieur.

L'entreprise peut prendre la décision d'augmenter le prix de la consignation. Normalement, les emballages consignés à l'ancien taux doivent être repris pour leur valeur de consignation, c'est-à-dire à l'ancien taux. Malheureusement, pour des raisons d'ordre matériel, il arrive que les consignations antérieures au changement de taux soient déconsignées à leur nouvelle valeur de consignation. Il en résulte inéluctablement pour l'entreprise une augmentation de dette que le principe de prudence implique de constater dans les écritures et dont la contrepartie constitue une perte exceptionnelle (compte (0)648) qui se rattache à l'exercice au cours duquel le changement du prix de consignation est devenu effectif.

7.1.3.3. - Non-restitution de l'emballage

Chez le fournisseur, la non-restitution de l'emballage est considérée comme une cession d'immobilisation ou comme une vente si les emballages sont inscrits à l'actif circulant. Le fournisseur adresse en général une confirmation de facture de vente à partir du moment où

1. - Pour la partie estimée remboursable à long terme, le compte 4196 peut être débité en fin d'exercice par le crédit d'une subdivision du compte 165 intitulé « Fonds de consignation ».

les emballages ne peuvent plus être regardés comme récupérables. Mais il peut aussi, en analysant le rythme des consignations et déconsignations, déterminer statistiquement chaque année la masse des emballages qui ne seront pas restitués (casse rétention...).

a) Emballages immobilisés (récupérables identifiables).

La non-restitution de l'emballage « immobilisé » équivaut à une cession. Dès lors, l'immobilisation et les amortissements correspondants sont virés pour solde au compte 84 Résultats de cession. Simultanément, le compte 4196 Clients, emballages consignés est débité du prix de la consignation par le crédit du compte 84 Résultats de cession.

b) Emballages récupérables non identifiables

Le montant des consignations des emballages de cette catégorie, considérés comme vendus, est enregistré chez le fournisseur :

- au crédit du compte 70650 Ventes d'emballages achetés, s'il s'agit d'un emballage acheté à l'état;
- au crédit du compte 70651 Ventes d'emballages produits, s'il s'agit d'un emballage commercial fabriqué par le consignateur.

Chez le client, l'emballage non restitué est soit stocké, soit détruit (ou égaré). Le client créditera le compte 4096 Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre par le débit :

- du compte 6025 Achats d'emballages récupérables non identifiables si l'emballage est suivi en stocks ou 6068 Achats non stockés de matières et fournitures si sa faible importance ne justifie pas le suivi en stocks ;
- du compte 6480 Pertes d'actif non immobilisé au cas où il y aurait destruction ou perte de l'emballage.

7.1.3.4. - Inventaire des emballages récupérables non identifiables

Chez le consignateur, à la clôture de l'exercice, il y a lieu de porter en inventaire au compte 325, en plus des emballages qui se trouvent en magasin, la valeur des emballages susceptibles d'être rendus par les clients et qui correspondent aux consignations qui subsistent au compte 4196 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés.

7.2. - COMPTABILISATION DES OPERATIONS FAITES EN PARTICIPATION

7.2.1. -Cadre et organisation de la comptabilité

En raison de son caractère occulte et en l'absence de personnalité morale, la société en participation n'est soumise à aucune obligation formelle de tenue de registres comptables et d'établissement de comptes sociaux.

Ainsi, le regroupement des opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation peut être effectué sous les diverses formes suivantes:

7.2.1.1. -Comptabilité centralisée

Le gérant, responsable de la comptabilité, dispose de deux possibilités:

a) Comptabilité autonome

La comptabilité du gérant et celle de la société en participation sont tenues séparément et sont reliées par un compte de liaison 18 Compte de liaison des sociétés en participation. L'autonomie comptable est, soit limitée aux comptes de gestion, soit étendue aux comptes de bilan (classe 2 à 5) ou à certains d'entre eux.

b) Comptabilité intégrée

Dans ce cas, le gérant peut, à l'intérieur de sa comptabilité :

- soit subdiviser les comptes de la classe 6, 7 et 8 de sorte qu'il existe un jeu de comptes affectés à la participation, parallèles à ses comptes propres ;
- soit ouvrir un compte 83 Opérations réalisées dans le cadre de SP, où les charges et pertes, produits et profits de la SP seraient ventilés par nature, la quote-part dans les résultats revenant aux coparticipants étant portée à une subdivision du compte 83 intitulée « Transferts de bénéfices (ou pertes) » par le crédit ou le débit des comptes courants des intéressés (compte 458).

7.2.1.2. -Comptabilité dissociée

La comptabilité est répartie entre plusieurs gérants ou plusieurs (ou tous les) coparticipants. Il est ensuite procédé au regroupement matériel des documents comptables et aux régularisations permettant de rectifier la répartition des résultats.

7.2.2. -Mécanismes comptables

La comptabilisation des opérations réalisées sous la forme d'une société en participation présente des particularités résultant du caractère occulte vis-à-vis des tiers et de son absence de personnalité morale.

Pour les coparticipants, la comptabilité doit refléter la réalité économique du contrat qui les lie et doit permettre la reddition des comptes entre les membres de la société.

Pour les tiers, seule importe l'apparence juridique, et la comptabilité doit rendre compte de la situation de chaque associé.

TITRE IV :
DOCUMENTS DE SYNTHESE
ET TABLEAUX ANNEXES

La comptabilité de la participation concerne :

- les moyens mis en œuvre pour réaliser son objet ;
- les opérations d'exploitation et de répartition faites dans son cadre.

7.2.2.1. -Comptabilisation des moyens mis en oeuvre pour réaliser l'objet de la société en participation.

- Les *biens* (qu'il s'agisse de valeurs immobilisées ou valeurs d'exploitation) appartenant à chaque coparticipant doivent figurer dans leur bilan propre, même s'ils sont mis à la disposition de la société en participation (apports en jouissance notamment).

- Les *prises de fonds* entre coparticipants sont enregistrées au compte 458 Associés - Opérations faites en commun par le crédit d'un compte financier. Pour le compte de la société en participation, le gérant débite les comptes financiers et crédite le compte courant ouvert au nom du coparticipant (458).

- Les *biens acquis* ou *créés* dans le cadre de la société en participation doivent figurer à l'actif du bilan du coparticipant qui en est le propriétaire apparent (généralement le gérant) ; la part des comptes 178 Dettes rattachées à des sociétés en participation par le débit du compte 458 Associés - Opérations faites en commun.

Chacun des autres coparticipants (non gérants) constate ses droits dans son bilan au compte 278 Créances rattachées à des sociétés en participation par le crédit du compte 458.

- *L'amortissement* d'une immobilisation affectée à la participation se traduit dans les comptes 178 et 278 par une réduction d'un même montant des droits et obligations des coparticipants :

- dans la comptabilité du gérant, le compte 178 est débité par le crédit du compte 458 ;
- dans la comptabilité des non-gérants, le compte 278 est crédité par le débit du compte 458.

7.2.2.2. -Comptabilisation des opérations d'exploitation

Chaque coparticipant enregistre dans sa comptabilité toutes les opérations qu'il réalise on son nom avec les tiers, soit pour son compte, soit dans le cadre de la société en participation.

Les opérations réalisées entre les coparticipants au coût du bien cédé ou du service fourni, sont enregistrées :

- Chez le *cédant*, au crédit du compte de charge intéressé s'il s'agit d'une charge individualisée (exemple : Achats, frais de personnel), par le débit du compte 458. Toutefois, si les charges ne peuvent être isolées d'une façon explicite qu'en comptabilité analytique ou s'il s'agit d'un regroupement de plusieurs charges par nature, on crédite le compte de compensation de charges 7920 Charges imputables à des tiers par le débit du compte du coparticipant intéressé (compte 458).

- Chez le *cessionnaire*, au débit des comptes de la classe 6/06 Comptes de charges et pertes par nature dans les conditions habituelles par le crédit du compte 458. Par exemple, des frais de personnel engagés et portés au compte 65 Frais de personnel par le cédant sont débités au compte 633 Rémunérations d'intermédiaires par le cessionnaire.

7.2.2.3. -Répartition des produits et des résultats - arrêté des comptes

La répartition des opérations faites par l'intermédiaire de la société en participation s'effectue de la manière suivante :

- a) Au stade de la production, ce sont les biens produits qui font l'objet de la répartition, la part de production étant inscrite pour son coût dans la comptabilité de chaque associé qui la négocie pour son propre compte ;
- b) Au stade de l'exploitation (y compris éventuellement les éléments hors exploitation) :
 - S'il n'existe pas de gérant, chaque coparticipant enregistre dans sa comptabilité les opérations qu'il traite avec les tiers et avec les coparticipants. Le résultat consécutif aux opérations faites en participation apparaît par différence entre produits et charges comptabilisés au compte 83 Résultats des opérations réalisées dans le cadre de sociétés en participation.
 - S'il existe un (ou des) gérant (s), toutes les charges et tous les produits figurent dans sa propre comptabilité générale. Il répartit le résultat entre tous les coparticipants.
- c) Au stade des résultats, ce qui suppose l'existence d'un gérant. Les opérations de répartition sont enregistrées au compte 83 Résultats dans les conditions suivantes :
 - Dans la comptabilité du gérant, la quote-part des résultats d'exploitation revenant aux coparticipants est débitée (bénéfice) ou créditée (perte) à une subdivision du compte 83 intitulée «Quote-part virée aux coparticipants» par le crédit ou le débit des comptes courants des intéressés (compte 458).
 - Quant aux autres coparticipants, chacun d'eux inscrit sa quote-part au crédit (bénéfice) ou au débit (perte) dans une subdivision du compte 83 «Quote-part dans les sociétés en participation» par le débit ou le crédit du compte courant du gérant (compte 458).

Le solde du compte 83 est viré en fin de période au compte 85 Résultat avant impôt.

7.3.- COMPTABILISATION DES CESSIONS INTERNES DANS LES ENTREPRISES A SUCCURSALES MULTIPLES

7.3.1. -Principes généraux

Lorsqu'un établissement ou une succursale tient une comptabilité autonome, elle est rattachée à la comptabilité du siège par l'intermédiaire du compte de liaison 18 Compte de liaison des établissements, succursales et sociétés en participation et du compte 83 Résultats d'opérations échangées entre établissements lorsque les échanges ou cessions portent sur des produits ou services dont le prix de revient comprend des éléments divers et doit être déterminé en comptabilité analytique ou à défaut d'une telle comptabilité par des calculs statistiques.

Pour l'ensemble de l'entreprise, le compte de liaison 18 et le compte de cession interne 83 regroupés présentent un solde nul après compensation des soldes réciproques et n'influencent pas la détermination des résultats d'exploitation.

7.3.2. -Mécanismes comptables

Toutes opérations traitées entre l'entreprise et l'établissement sont comptabilisées de façon symétrique sur la base des mêmes pièces justificatives.

L'objet du transfert ou de la cession peut porter sur :

- un bien figurant à un compte de bilan ;
- un service, un produit ou élément de produit non inscrit à un compte de bilan.

7.3.2.1. -La cession ou le transfert concerne des biens figurant à l'actif du bilan de l'établissement cédant.

Les corps certains faisant l'objet de transfert ou de cession sont enregistrés :

- par l'établissement qui fournit, au crédit du compte intéressé de la comptabilité générale par le débit du compte de liaison 18 ouvert au nom de l'établissement client;
- par l'établissement qui reçoit, au débit du compte correspondant de la comptabilité générale par le crédit du compte de liaison 18 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

7.3.2.2. -La cession concerne un service, un produit ou un élément de produit non inscrit dans un compte de bilan

Lorsque l'objet de la cession ne figure pas d'une façon explicite dans un compte, mais se trouve diffus dans les comptes de charges, il convient de transiter par le compte 83 Opérations échangées entre établissements en procédant de la manière suivante :

- L'établissement qui fournit crédite une division du compte 83 (Produits et services reçus d'autres établissements) du montant de la facturation interne par le débit du compte de liaison 18, ouvert au nom de l'établissement client ;
- L'établissement qui reçoit débite une division du compte 83 (Produits et services reçus d'autres établissements) par le crédit du compte de liaison 18, ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

Les établissements peuvent retenir comme prix de cession interne soit le coût de production (ou d'achat) du produit cédé ou du service fourni, soit une valeur différente de ce coût (coût prévisionnel de production ou d'achat, prix de vente, coût additionné d'une faible marge, ou prix librement débattu entre établissements).

Mais, dans ce dernier cas, les stocks de produits fabriqués par l'établissement cessionnaire avec les éléments fournis par l'établissement cédant sont évalués au coût de production pour l'entreprise, abstraction faite du résultat fictif inclus dans le prix de cession de ces éléments.

Donc, pour la présentation au bilan, toutes les mesures doivent être prises pour rétablir la valeur du stock au coût réel effectif pour l'entreprise.

7.4. -LA VALEUR AJOUTEE GRANDEUR CARACTERISTIQUE DE L'ENTREPRISE

7.4.1. -La notion de valeur ajoutée

La valeur ajoutée, notion clé de la comptabilité nationale permettant d'appréhender la production intérieure brute et le revenu national, est restée jusqu'à présent peu familière à l'entreprise, malgré le réel intérêt qu'elle présente comme indicateur de l'activité et de la gestion.

Par ses propriétés (additive, consolidable...), elle représente la meilleure caractéristique qui soit pour mesurer l'importance des facteurs de production mobilisés par l'entreprise. Elle permet en effet de dégager d'une manière plus significative que le chiffre d'affaires la taille d'une entreprise et le développement de son activité ; elle indique, en outre, la masse de revenu qui se répartit entre les différents facteurs de la production : la main-d'œuvre, l'investissement, le capital et l'État.

Crée par la comptabilité nationale aux fins d'analyse économique globale, le concept de la valeur ajoutée devient, grâce à la nouvelle présentation des comptes du plan comptable, facilement transposable à l'entreprise, pour son plus grand bénéfice.

Le classement retenu des charges et des produits par nature met en évidence les composantes de la valeur ajoutée qui peut, dans une première approche, être schématiquement présentée ainsi :

$$\begin{aligned} & \text{Total des productions de l'exercice (comptes 70 à 72)} \\ - & \text{Total des consommations intermédiaires en provenance} \\ & \text{des tiers (comptes 60 à 63)} \end{aligned}$$

= Valeur ajoutée

PRODUCTION DE L'EXERCICE

Égale à la production immobilisée et à la production vendue, corrigée par la variation de la production stockée, la production de l'exercice traduit l'activité de l'entreprise du secteur industriel.

Additionnée à la marge commerciale², elle va permettre la détermination de la valeur ajoutée.

1 - La disposition des comptes et l'aménagement du tableau de détermination des résultats permettent de dégager facilement, par simple addition ou soustraction successives, les grandeurs caractéristiques suivantes :

marge brute commerciale, production de l'entreprise, consommations intermédiaires, valeur ajoutée

2 - La marge commerciale est constituée par la différence entre les ventes de marchandises et le coût d'achat des marchandises vendues de l'exercice

CONSOMMATIONS INTERMEDIAIRES

Les consommations de l'exercice en provenance des tiers représentent le total des achats et des charges externes payés aux tiers et mis en œuvre pour la production. Elles doivent donc être corrigées de la variation des stocks (compte 603).

Dans une seconde approche (dite additive), la valeur ajoutée qui correspond à la rémunération des divers facteurs de production peut être obtenue par l'addition des éléments suivants:

- 65 charges du personnel (rémunération de la main-d'œuvre) ;
- 66 Impôts et taxes (rémunération de l'État) ;
- 67 Charges financières (rémunération des capitaux empruntés) ;
- 68 Dotations aux comptes d'amortissements (rémunération des investissements) ;
- 82 Résultats d'exploitation (rémunération des capitaux propres) ;
- 64 Charges et pertes diverses (charges et pertes n'ayant pas le caractère de consommations).

7.4.2. -Intérêts de l'utilisation de la valeur ajoutée dans l'entreprise

L'emploi de la notion de valeur ajoutée au niveau de l'entreprise présente les avantages suivants :

- La valeur ajoutée permet de mesurer le poids économique de l'entreprise. Elle représente l'indice indiscutable de son importance réelle et de son activité.
- La valeur ajoutée permet également d'apprécier la structure de l'entreprise.

A ce titre, différents ratios peuvent être établis :

Ratios d'intégration verticale

$$\frac{\text{Valeur ajoutée}}{\text{Chiffre d'affaires}} \quad \text{ou} \quad \frac{\text{Valeur ajoutée}}{\text{Production}}$$

Théoriquement, ce rapport qui peut varier de 0 à 1 est un indice très caractéristique du niveau d'autonomie de l'exploitation et de ce que rapporte l'entreprise dans le circuit économique et dans la production nationale. Un ratio voisin de 1 signifie que l'entreprise est nettement « intégrée » et qu'elle fait en conséquence peu appel aux tiers. Inversement, le ratio sera faible pour une entreprise sous-traitant l'essentiel de sa production.

Ratios de structure économique

Ces ratios permettent d'apprécier dans quelle mesure chaque facteur de la production intervient, notamment :

$$\text{- Facteur travail} = \frac{\text{Frais de personnel}}{\text{Valeur ajoutée}}$$

$$\text{- Facteur Investissement} = \frac{\text{Amortissements}}{\text{Valeur ajoutée}}$$

$$\text{- Facteur capital et gestion} = \frac{\text{Résultat}}{\text{Valeur ajoutée}}$$

La connaissance de la valeur ajoutée favorise la compréhension des phénomènes internes de gestion de l'entreprise et marque une grande étape dans la voie du rapprochement entre comptabilité nationale et comptabilité d'entreprise.

7.5. -UTILISATION DE BIENS EN CREDIT-BAIL

Le crédit-bail, moyen de financement des immobilisations, donne à l'utilisateur du bien :

- d'une part, un droit de jouissance ;
- d'autre part, la possibilité d'acquérir le bien concerné, soit en fin de contrat, soit au terme de périodes fixées à l'avance, moyennant le paiement du prix convenu.

Les sommes versées par l'utilisateur du bien avant qu'il n'en devienne propriétaire sont dénommées « redevances » ou « loyers ».

7.5.1. -Comptabilisation de l'utilisateur du bien donné en crédit-bail

Le bien ne doit pas figurer à l'actif de l'entreprise utilisatrice tant que l'utilisateur n'a pas levé l'option d'achat.

Au niveau du compte de résultat, les sommes dues par l'utilisateur au titre de la période de jouissance constituent des charges d'exploitation.

Les « redevances » ou « loyers » doivent être enregistrés au débit du compte 6202 « Redevances de crédit-bail » en distinguant celles relevant d'un contrat de crédit-bail mobilier et celles relevant d'un contrat de crédit-bail immobilier.

Pour l'établissement de la situation patrimoniale, les « redevances » ou « loyers » non acquittés qui concernent la période écoulée doivent figurer au niveau des comptes de tiers concernés, soit à une subdivision du compte 400 intitulée « Fournisseurs », soit au compte 408 « Fournisseurs-Factures à recevoir ».

Le cas échéant, les « redevances » ou « loyers » qui concernent la période d'utilisation postérieure à la date de clôture du bilan font l'objet d'un rattachement à la période à laquelle ils se rapportent (compte 480 « Charges constatées d'avance »).

Lors que l'utilisateur devient propriétaire du bien en levant l'option d'achat dont il est titulaire, il doit inscrire cette immobilisation à l'actif de son bilan pour son montant à la date d'entrée dans le patrimoine, c'est-à-dire au prix contractuel de cession. Elle est amortie sur sa durée probable d'utilisation appréciée à la date de levée de l'option.

7.5.2.- Information des tiers

Les entreprises commerciales qui ont recouru à des opérations de crédit-bail pour se procurer des biens d'équipement, des matériels ou des immeubles à usage professionnel sont assujetties à une publicité comptable particulière: Les entreprises doivent donner dans leur état annexé les informations suivantes, en distinguant les opérations de crédit-bail mobilier et les opérations de crédit-bail immobilier :

- a- La valeur des biens pris en crédit-bail et le total des redevances au moment de la signature du contrat ;
- b- Le montant des redevances afférentes à l'exercice ainsi que le montant cumulé des redevances des exercices précédents ;
- c- Les dotations aux amortissements qui auraient été enregistrées pour ces biens au titre de l'exercice clos s'ils avaient été acquis par l'entreprise ainsi que le montant cumulé des amortissements qui auraient été effectués au titre des exercices précédents ;
- d- Total des redevances restant à payer à ventiler selon les échéances prévues pour les dettes ainsi que du prix d'achat résiduel de ces biens stipulé aux contrats.

Les informations prévues aux § a à d sont ventilées selon les postes du bilan dont auraient relevé les biens concernés.

7.6. - LA REEVALUATION DES BILANS

Le plan comptable mauritanien, dans ses commentaires sur la classe 2, (règles générales d'évaluation et de comptabilisation) précise que les immobilisations de l'entreprise figurent au bilan pour :

- leur valeur d'acquisition (biens acquis à titre onéreux),
- leur coût de production (biens produits par l'entreprise pour son propre usage),
- leur valeur d'apport (biens reçus en apport).

Ceci résulte de l'application du principe d'évaluation monétaire au coût historique, lequel résume les deux principes complémentaires suivants :

- Nominalisme (ou stabilité de l'unité monétaire) : En vertu de ce principe, il est admis que l'unité monétaire conserve la même valeur au cours du temps et que par conséquent il est possible d'additionner les unités monétaires de différentes époques.
- Évaluation au coût historique : Ce principe consiste à admettre que les biens et créances figurant à l'actif du bilan sont comptabilisés au coût d'achat ou de production pour les biens, ou à la valeur en UM courants de l'époque à laquelle ils sont entrés dans le patrimoine de l'entreprise pour les créances.

Le plan comptable mauritanien précise également que si l'entreprise a procédé à la réévaluation de ses immobilisations, c'est la valeur réévaluée qui figure en comptabilité. Lorsque la réévaluation est autorisée, les écarts sont comptabilisés dans un compte précisé par le PCM numéroté «151» Écart de réévaluation.

PROCEDES DE REEVALUATION

La réévaluation de bilan est définie comme étant l'opération qui consiste à modifier la valeur comptable d'un élément d'actif immobilisé de l'entreprise pour la porter à sa valeur actuelle. Le but d'une telle opération est la constatation en comptabilité de la plus value latente.

Cette opération peut être effectuée sur la seule initiative de l'entreprise et sans qu'elle ne découle de l'application d'une prescription ou d'une autorisation formulée dans une loi spécifique. Il s'agit alors d'une réévaluation libre.

Cependant les valeurs réévaluées des immobilisations ne peuvent dépasser les montants obtenus grâce à l'application aux valeurs nettes comptables des indices¹ significatifs de l'évolution :

- du prix des constructions s'agissant des biens de cette nature,
- du prix des matériels et outillages s'agissant des autres immobilisations amortissables,
- de la valeur boursière ou à la limite de la valeur mathématique des titres,
- en l'absence des paramètres ci-dessus, la réévaluation doit s'appuyer sur des paramètres objectifs.

En revanche, la réévaluation peut faire l'objet d'une réglementation. Elle est alors dite légale.

Au plan comptable :

Le plan comptable mauritanien a prévu dans le cadre du compte 15-Plus values et provisions réglementées un sous-compte «151» Écart de réévaluation.

Par conséquent, l'écart de réévaluation libre ou légal doit être enregistré dans ce sous-compte au passif du bilan, dans la situation nette. Par ailleurs, c'est sur la nouvelle valeur réévaluée que les amortissements doivent être pratiqués.

1- Ces indices sont publiés par les services comptables de l'Etat

7.7. -L'EXECUTION DES CONTRATS A LONG TERME

7.7.1. - Généralités

7.7.1.1. -Définition

Les opérations partiellement exécutées à la clôture de l'exercice regroupent toute prestation de services ou toute commande de biens dont l'exécution a commencé avant la clôture de l'exercice et s'achève après. Elles sont aussi dénommées contrats à long terme, contrats de longue durée, travaux d'entreprise.

7.7.1.2. -Durée de l'opération

Aucune durée n'est fixée, l'opération doit s'étaler au minimum sur deux exercices successifs.

7.7.1.3. -Objet et forme de l'opération

«C'est une opération contractuelle qui porte sur la réalisation d'un bien, d'un service, ou d'un ensemble de biens ou de services quel qu'en soit le secteur d'activité».

En sont exclues, les opérations partiellement exécutées à la clôture de l'exercice et pouvant faire l'objet d'une facturation.

7.7.1.4. -Traitement fiscal

Elles sont identifiées à des opérations :

- inachevées à la clôture de l'exercice (pas de réception provisoire, pas de mise à disposition du maître d'œuvre) ;
- à cheval sur deux exercices, donc sans contrainte de durée.

7.7.2. -Traitement des opérations partiellement exécutées à la clôture

Elles peuvent être comptabilisées selon les trois méthodes suivantes :

- méthode de l'avancement,
- méthode du bénéfice à l'avancement,
- méthode de l'achèvement.

Cependant, quelle que soit la méthode utilisée, il faut toujours respecter la permanence des méthodes et déterminer la marge prévisionnelle dès la conclusion du contrat.

7.7.2.1. -Méthode de l'avancement

7.7.2.1.1. -Principe

Le principe est de comptabiliser le résultat et le chiffre d'affaires, compte tenu du niveau d'avancement. Elle est généralement recommandée car elle reflète le niveau d'activité de l'entreprise.

7.7.2.1.2. -Conditions d'utilisation

Pour être inscrit dans les comptes annuels, le bénéfice doit être réalisé à la clôture de l'exercice, être approuvé par le cocontractant et justifié par des documents comptables prévisionnels fiables, permettant d'évaluer le bénéfice global de l'opération.

Le bénéfice partiel résultant de cette estimation, est égal au bénéfice global multiplié par le degré d'avancement accepté avec le cocontractant, et le chiffre d'affaires comptabilisé est égal au chiffre d'affaires prévisionnel global multiplié par le degré d'avancement.

Ce dernier se définit comme étant le rapport entre :

- le coût des travaux ou services réalisés et acceptés à la clôture des comptes et ;
- le coût total estimé des travaux ou des services.

Provision pour charges : elle est constituée afin d'éviter la constatation de produits fictifs, correspondant à la partie du chiffre d'affaires devant couvrir des charges non encore engagées. Elle est fiscalement déductible. Si une perte est prévue, une provision est constituée indépendamment de l'avancement.

7.7.2.2. -Méthode du bénéfice à l'avancement (produits nets partiels)

7.7.2.2.1. -Principe

Le principe est de constater des « bénéfices partiels » durant l'exécution du contrat sans déterminer le chiffre d'affaires.

- En cours d'exécution du contrat: les travaux en cours sont inscrits au bilan à leur coût de production et les bénéfices-partiels pris en résultat.
- En fin de contrat: le chiffre d'affaires est constaté et les bénéfices antérieurement comptabilisés sont annulés.

7.7.2.2.2. -Conditions d'utilisation de la méthode

Elles sont identiques à celles nécessaires à l'utilisation de la méthode d'avancement

- inventaire ;
- acceptation par le cocontractant de l'opération partiellement exécutée ;
- documents comptables prévisionnels.

Toutefois, le bénéfice global doit être estimé de manière fiable, sinon aucun bénéfice n'est déterminé.

7.7.2.3. -Méthode de l'achèvement

7.7.2.3.1. -Principe

Le résultat ainsi que le chiffre d'affaires, ne sont acquis que lors de la livraison du bien ou à l'achèvement de la prestation.

- En cours d'exécution du contrat : seuls les en-cours sont évalués et comptabilisés.
- En fin de contrat : le chiffre d'affaires et le produit sont constatés.

7.7.2.3.2. -Conditions d'utilisation de la méthode

Aucune condition n'est requise.

Remarque :

En cas de perte prévisionnelle, une provision est à constituer ; elle est déductible fiscalement.

7.8. - REGIME DES ENTREPRISES CONCESSIONNAIRES

7.8.1. -Régime des concessions

7.8.1.1. -Contexte

Le contrat de Concession est le contrat par lequel une entreprise nationale, publique ou privée obtient le droit d'exploiter à son profit un service public (chemin de fer, aéroports, ports maritimes et fluviaux, distribution d'eau et d'électricité...) ou un bien du domaine de l'État (mines, recherche et exploitation d'hydrocarbures...).

Le concessionnaire doit supporter tous les frais d'immobilisation et d'exploitation. Il perçoit les revenus et conserve les bénéfices. Le concédant reçoit du concessionnaire une redevance fixe ou variable. Le transfert des biens à la société concessionnaire doit être constaté dûment par des textes juridiques qui confèrent toutes les responsabilités de propriété (acquisition, renouvellement, entretien) à l'exception toutefois du droit d'aliéner. Le cahier des charges appelé parfois cahier des clauses et conditions administratives de la concession, constitue une partie importante et indispensable du contrat et de ses annexes. Ce cahier des charges décrit les conditions d'exécution du contrat alors que le contrat lui même ne pose que les principes et spécifie la redevance.

7.8.1.2. -Comptabilisation

Le schéma de comptabilisation des biens mis en concession est le suivant:

7.8.1.2.1- Inscription à l'actif

Les biens en concession doivent être inscrits à l'actif du bilan de la société concessionnaire à leur coût d'acquisition ou de production et, à défaut à leur valeur estimée selon les règles qui régissent les apports en société dans le compte : 22 « immobilisations mises en concession ».

7.8.1.2.2 - Contre-partie au passif

La contre partie des biens mis en concession est comptabilisée au passif suivant les cas ci-après

- Biens mis en concession à titre gratuit :

Le transfert à titre gratuit des biens de l'État à la société concessionnaire doit être comptabilisé au passif dans une rubrique spéciale des capitaux à long et moyen terme.

- Biens mis en concession par l'État à titre onéreux :

La contrepartie de ces biens apportés par l'État est constituée de la prise en charge d'un passif (passif transféré).

- Biens acquis ou produits par le concessionnaire :

La contrepartie de ces biens est constituée d'un compte de trésorerie ou de dette, comme pour les biens propres.

7.8.1.2.3. -Comptabilisation des amortissements

L'amortissement des immobilisations mises en concession autres que les terrains doit

être calculé et comptabilisé selon les règles usuelles.

L'amortissement des immobilisations non renouvelables mises en concession à titre gratuit se constate directement par le crédit du compte 22 90 « apport concédant ».

7.8.1.2.4 - Provision pour renouvellement

Le contrat de concession peut contenir une clause dite de renouvellement de maintenance par laquelle la société concessionnaire s'engage pendant toute la durée du contrat à maintenir le potentiel productif des biens mis en concession. Cette clause autorise la société à déduire de son résultat imposable (par voie de dotation aux provisions pour renouvellement) et dans les limites fixées par le cahier des charges, les sommes qu'elle affecte au remplacement des immobilisations concernées.

7.8.1.2.5 - Retour des biens à l'État

A l'expiration du contrat de concession, la société concessionnaire doit comptabiliser la sortie des biens de son actif en procédant aux écritures usuelles.

7.8.2. - Régime de la jouissance :

La jouissance des biens donnés par l'État aux établissements publics et sociétés mixtes

7.8.2.1. - Contexte

Il arrive que des sociétés, surtout des établissements publics exploitent des biens mobiliers ou immobiliers appartenant à l'État en l'absence d'un régime juridique clair.

7.8.2.2. - Mesures à prendre

La société se trouvant dans cette situation devra chercher à définir avec l'État la nature juridique, de la disponibilisation du bien concerné. En attendant la qualification juridique du bien mis à disposition, la société devra l'inscrire en hors bilan dans la rubrique des engagements reçus.

La société bénéficiant de la jouissance du bien devra le gérer rationnellement, en assurer l'entretien et la conservation elle pourra à ce titre constituer une provision pour risque.