

Royaume du Maroc

مكتب التكوين المهني وإنعاش الشغل

Office de la Formation Professionnelle

et de la Promotion du Travail

CONTENU DU MODULE

Secteur : Administration, Gestion & Commerce.

Filière : Technicien Spécialisé en Gestion des Entreprises

**Module :
Comptabilisé générale : Écritures d'inventaire et de régularisation**

Juillet 2013



OFPPT

Partenaire en Compétences

DRH, CDC TERTIAIRE

Remerciements

La DRH / Le CDC TERTIAIRE remercie toutes les personnes qui ont participé à l'élaboration dudit manuel.

Document élaboré par :

<i>Nom et prénom</i>	<i>EFP</i>	<i>DR</i>
<i>BENETIBE MINA</i>	<i>ITA HAY MOHAMMADI</i>	<i>GC</i>
<i>DADOUNE EL MOSTAFA</i>	<i>ITA INARA</i>	<i>GC</i>

Document validé par :

<i>Nom et prénom</i>	<i>EFP</i>	<i>DR</i>
<i>KAMILI LATIFA</i>	<i>DIRECTRICE</i>	<i>CDC</i>
<i>AMIZ AZIZA</i>	<i>FORMATRICE</i>	<i>TERTIAIRE</i>
<i>AGLAGALE MOHAMED</i>	<i>FORMATEUR ANIMATEUR</i>	

N.B :

Les utilisateurs de ce document sont invités à communiquer à la DRH / CDC TERTIAIRE toutes les remarques et suggestions afin de les prendre en considération pour l'enrichissement et l'amélioration de ce manuel.

DRH

Présentation du manuel

I-

Le module constitue un aboutissement des modules de comptabilité générale qui l'ont précédé (concepts de base de la comptabilité générale, opérations courantes et salaires)

Il met en évidence la démarche pratique d'établissement des états de synthèse, dans le respect de la loi comptable tout en reprenant les compétences acquises dans les modules précédents.

Le contenu du manuel est divisé en 11 séquences. Dont les objectifs sont clairement définis au début de la séquence (fiche séquence) .

Chaque séquence comprend, outre le cours et les démonstrations théoriques un nombre important d'applications corrigées qui facilitent la mémorisation et la réflexion.

Chaque séquence se termine par des exercices corrigés permettant de dégager un ensemble de savoir et de savoir faire clairement présentés et enrichis par des commentaires simples . Elle contient (la séquence) également d'autres exercices d'entraînement permettant au stagiaire de consolider ses connaissances et de les développer par l'entraînement.

II- Etapes de déroulement des activités d'apprentissages.

- ❖ - Identifier le schéma général des travaux de fin d'exercice avec rappel des principes fondamentaux justifiant ces travaux dans l'objectif de l'image fidèle.
 - Constaté les dépréciations de l'actif immobilisé (amortissement).
- ❖ Constaté les dépréciations de l'actif circulant et de la trésorerie.
- ❖ Constaté les provisions pour risques et charges
- ❖ Régulariser les comptes de charges et de produits
- ❖ Passer les écritures de regroupement et de détermination du résultat
- ❖ Etablir des états de synthèse
- ❖ Procéder à la clôture des comptes.
- ❖ Procéder à la réouverture des comptes
- ❖ Exercices d'entraînement corrigés (voir manuel de travaux pratiques)

Sommaire

	CONTENUS	PAGES
Séquence 1	❖ INTRODUCTION AUX TRAVAUX DE FIN D'EXERCICE ❖ LA DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS (LES AMORTISSEMENTS)	8
Séquence 2	❖ LES CESSIONS DES IMMOBILISATIONS	28
Séquence 3	❖ LES PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATIONS	34
Séquence 4	❖ LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES ET LES PROVISIONS RÉGLEMENTÉES	47
Séquence 5	❖ RÉGULARISATIONS DES COMPTES DE CHARGES ET DE PRODUITS	52
Séquence 6	❖ ÉTAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE	58
Séquence 7	❖ LA COMPTABILISATION DES STOCKS	62
Séquence 8	❖ RÉGULARISATIONS DES ÉCARTS DE CONVERSION	66
Séquence 9	❖ ÉTABLISSEMENT DES COMPTES PRODUITS ET CHARGES ET DÉTERMINATION DES RÉSULTATS	69
Séquence 10	❖ L'ÉTAT D'INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES	76
Séquence 11	❖ L'ÉTAT DES SOLDES INTERMÉDIAIRES DE GESTION (ESIG)	81

Fiche module

Filière	TCE	1 ^{ère} Année	Masse
Module	09	COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : LES ÉCRITURES D'INVENTAIRE ET DE RÉGULARISATION	Masse : 120 H
Objectifs		Pouvoir résoudre des problèmes relatifs aux travaux de fin d'exercice concernant les amortissements, les provisions, la régularisation des charges et des produits, l'établissement du CPC et détermination du résultat.	
Formateur	Mme BENITIBE Mina		
Pré-requis	<ul style="list-style-type: none"> - Comptabilité générale : Les concepts de base - Comptabilité générale : Les opérations courantes - Les salaires 		

Fiche séquences

N° DE SÉANCE	CONTENU	MASSE HORAIRE
1	<ul style="list-style-type: none"> • INTRODUCTION AUX TRAVAUX DE FIN D'EXERCICE • LA DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS (LES AMORTISSEMENTS) 	25 H
2	LES CESSIONS DES IMMOBILISATIONS	15H
3	LES PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATIONS	15 H
4	LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES ET LES PROVISIONS RÉGLEMENTÉES	10H
5	RÉGULARISATIONS DES COMPTES DE CHARGES ET DE PRODUITS	15 H
6	ÉTAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE	05 H
7	LA COMPTABILISATION DES STOCKS	2,5 H
8	RÉGULARISATIONS DES ÉCARTS DE CONVERSION	2,5H
9	ÉTABLISSEMENT DES COMPTES PRODUITS ET CHARGES ET DÉTERMINATION DES RÉSULTATS	10 H
10	L'ÉTAT D'INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES	10 H
11	ÉTAT DE SYNTHÈSE : (ESIG)	05 H
	SONT PRÉVUS POUR L'EXAMEN DE FIN DE MODULE	05 H

Fiche séquence

Filière	TCE	2 ^{ème} Année	
Module	09	COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : LES ÉCRITURES D'INVENTAIRE ET DE RÉGULARISATION	Masse : 120 H
Séquence	1	- INTRODUCTION AUX TRAVAUX DE FIN D'EXERCICE / LA DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS	MH : 25 H
Objectifs		<p>I- INTRODUCTION</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Comprendre l'intérêt des travaux de fin d'exercice ➤ Décrire les étapes de l'inventaire <p>II- LES AMORTISSEMENTS</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Présenter un plan d'amortissement ➤ Enregistrer les dotations de l'exercice 	

Partie Théorie

N° de séance	Contenu	Masse Horaire
1	<p>I- INTRODUCTION</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Rappel <ul style="list-style-type: none"> • Inventaire • Principes comptables fondamentaux ➤ obligations légales et fiscales <ul style="list-style-type: none"> • Travaux d'inventaire • Caractère incomplet des enregistrements comptables ➤ Schéma des étapes de l'inventaire comptable ➤ Détermination du résultat comptable. <p>II- LES AMORTISSEMENTS</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>Généralités</u> <ul style="list-style-type: none"> • La dépréciation des immobilisations • Définition de l'amortissement pour dépréciation • Les immobilisations amortissables. 	5 H

2	<ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>Les systèmes d'amortissement</u> <ul style="list-style-type: none"> • L'amortissement constant • L'amortissement dégressif • L'amortissement accéléré • L'amortissement exceptionnel ➤ <u>Calcul de l'amortissement</u> <ul style="list-style-type: none"> • Base de calcul de l'amortissement • Point de départ de l'amortissement. • Les taux d'amortissement en usage <p><u>Comptabilisation des amortissements</u></p>	5 H
	Exercices pratiques sur les amortissements	15 H

Partie Pratique

N ° de séance	TP N°	Objectifs ciblés (TP1 , TP 2 , TP 3, TP4 , TP 5)	Masse Horaire TP
1	1	<ul style="list-style-type: none"> • Calculer les amortissements • Dresser des plans d'amortissements • Comptabiliser les amortissements <p>Déroulement des (TP 1, TP2, TP3, TP4, TP5) : Travail individuel</p>	2, 5 h
	2		2, 5 h
2	3		2,5 h
	4		2, 5 h
3	5		5 h

I --INTRODUCTION AUX TRAVAUX DE FIN D'EXERCICE

A – Généralités :

1-l'inventaire :

Avant d'établir le bilan, il est nécessaire de procéder à un inventaire des

Éléments actifs et passifs de l'entreprise. Cet inventaire consiste à

- ✓ Dénombrer les éléments de l'actif et du passif.
- ✓ Evaluer ces éléments c'est-à-dire leur donner une valeur réelle exprimée en monnaie nationale.

2- Principes comptables fondamentaux

Le plan comptable a retenu sept principes fondamentaux :

- ✓ Principe de continuité d'activité.
- ✓ Principe de permanence des méthodes.
- ✓ Principe de coût historique .
- ✓ Principe de spécialisation des exercices.
- ✓ Principe de prudence.
- ✓ Principe de clarté.
- ✓ Principe d'importance significative.

Il faut rappeler que tous ces principes doivent converger vers l'objectif

De l'image fidèle de :

- ✓ La situation financière de l'entreprise.
- ✓ Son patrimoine.
- ✓ Ses résultats.

C'est dans cet objectif justement que l'on procède aux travaux

D'inventaire.

B - OBLIGATIONS LEGALES ET FISCALES :

La loi comptable impose à toutes les entreprises tenant une comptabilité

- ✓ D'établir un inventaire annuel des éléments actifs et passifs de l'entreprise.
- ✓ D'arrêter les comptes en fin d'exercice et d'établir les états de synthèse (Bilan, C.P.C , ESG)

C- TRAVAUX D'INVENTAIRE :

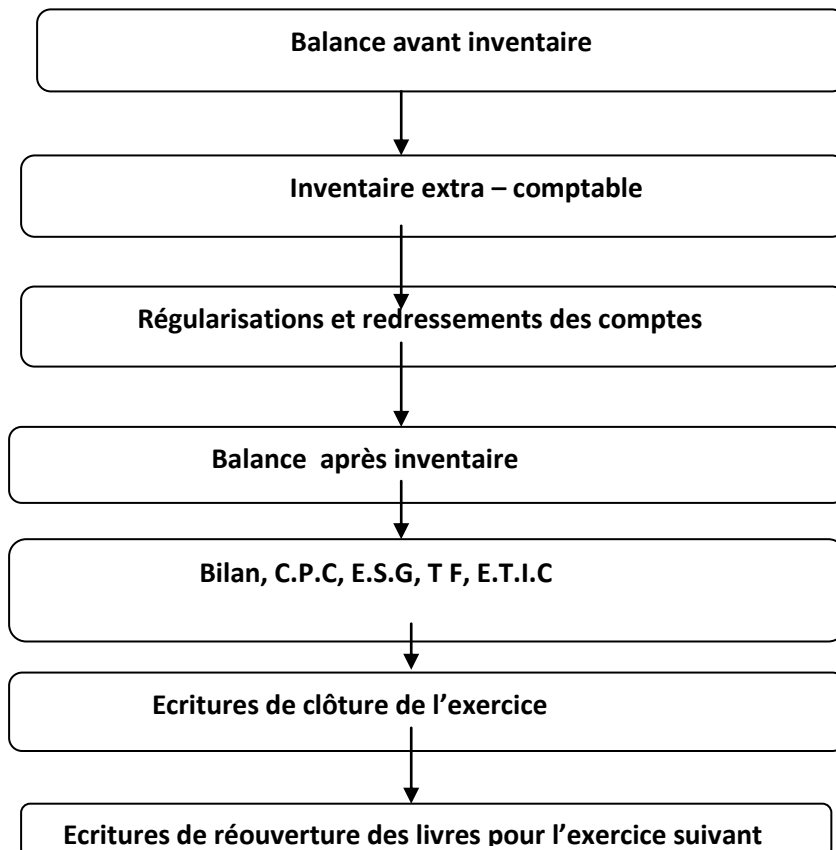
1) Caractère incomplet et discontinu des enregistrements comptables :

La balance à une date donnée (avant inventaire) ne donne qu'une vue d'ensemble imparfaite de la gestion et de la situation du fait que :

- ✓ Les comptes de gestion ne correspondent pas exactement à l'exploitation de l'exercice.
- ✓ Les comptes de bilan ne reflètent pas nécessairement la réalité économique.

2) Régularisations pour redressement

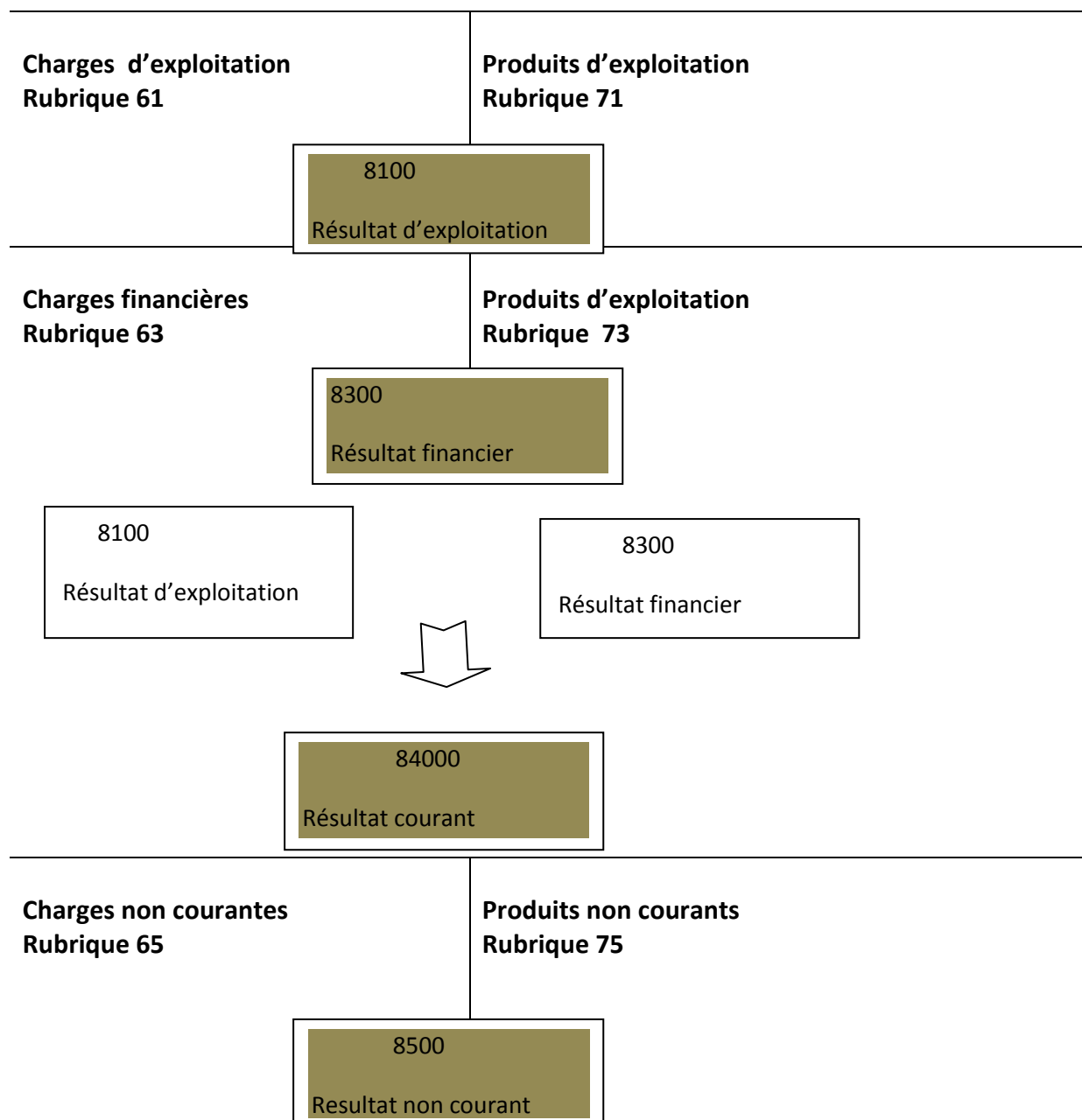
L'établissement des états de synthèse suppose donc des régularisations préalables des comptes de gestion dans le but de déterminer le résultat exact en respectant les étapes suivantes

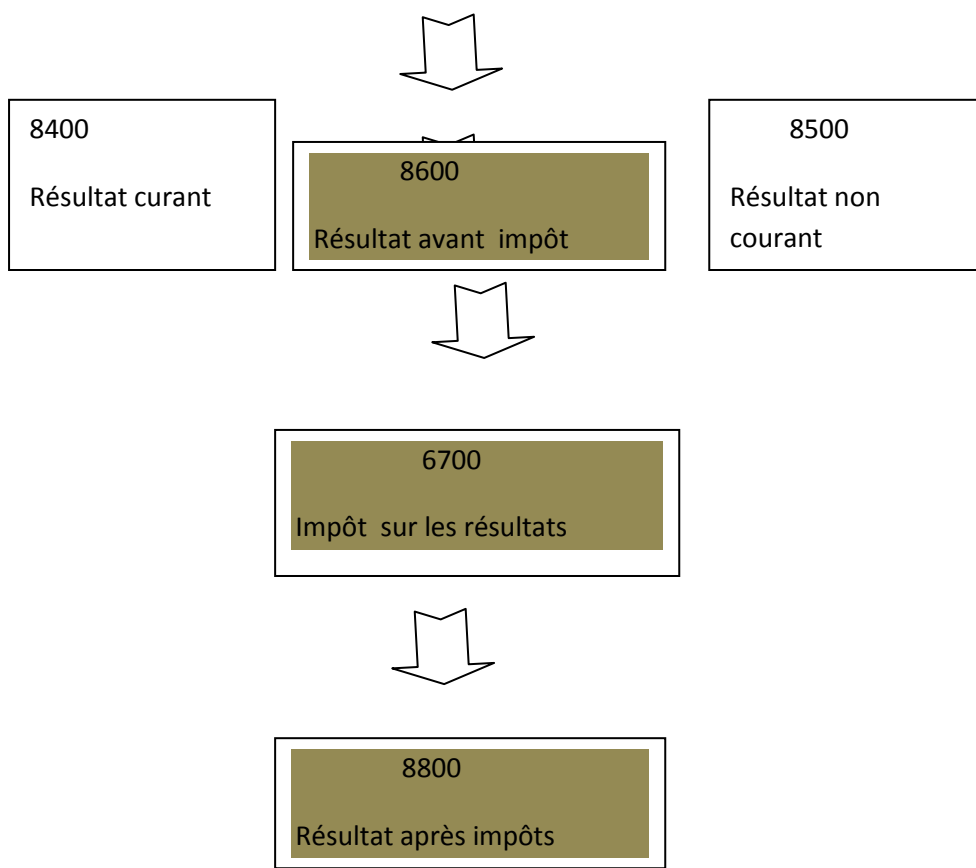


D – DETERMINATION DU RESULTAT COMPTABLE.

Le calcul du résultat comptable s'effectue par étapes à savoir :

- ✓ **Résultat d'exploitation** = produits d'exploitation – charges d'exploitation
- ✓ **Résultat financier** = produits financiers - charges financières
- ✓ **Résultat courant** = résultat d'exploitation + Résultat financier
- ✓ **Résultat non courant** = produits non courants - charges non courantes
- ✓ **Résultat avant impôt** = Résultat courant + Résultat non courant
- ✓ **Résultat net** = résultat avant impôt – impôt sur les résultats.





Séquence I: (suite) la dépréciation des immobilisations

Les immobilisations sujettes à des dépréciations font l'objet à la fin de l'exercice à des corrections qui prennent la forme d'amortissement et / ou de provisions pour dépréciation à inscrire aux comptes portant la racine 28 et ou 29.

Les comptes d'une immobilisation pouvant faire l'objet d'une dépréciation appartiennent aux rubriques :

- ✓ 21- immobilisations en non valeurs.
- ✓ 22 - immobilisations incorporelles
- ✓ 23 - immobilisations corporelles. 24- immobilisations financières.

II :-l'amortissement des immobilisations

1-Généralités

1-1 La dépréciation des immobilisations.

Les causes de cette dépréciation sont multiples, mais pour la majorité d'entre – elles, on peut citer l'usage, la vétusté ; le changement des techniques (L'obsolescence) .

1-2 Définition de l'amortissement pour dépréciation.

- ✓ l'amortissement pour dépréciation est la constatation comptable en fin d'exercice d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps ou le progrès technologique.
- ✓ L'amortissement es t une technique de renouvellement des immobilisations (reconstitution du capital).
- ✓ l'amortissement permet de répartir le coût d'un élément d'actif immobilisé sur sa durée probable de vie.

1-3 les immobilisations amortissables.

Toutes les immobilisations incorporelles et corporelles qui se déprécient avec le temps sont amortissables.

Les immobilisations qui ne perdent pas de leur valeur avec l'usage ou le temps ne sont pas amortissables .c'est le cas notamment :

- ✓ du fond commercial (comptes n° 223)
- ✓ des terrains (compte n°231)
- ✓ des immobilisations financières (compte n° 24 /25)

Pour l'amortissement de 'immobilisation en non valeurs l'entreprise peut soit Amortir la totalité du montant sur le ou les premiers exercices bénéficiaires, soit L'étaler sur 5 ans.

2- calcul des amortissements.

Le mode de répartition de l'amortissement sur les différents exercices doit être choisi sur la base de considération essentiellement économique , il peut conduire à des amortissements annuels constants (méthodes de l'amortissement linéaire) ., dégressifs (Décroissants) ou exceptionnel.

2 1-1 Amortissement linéaire

principe

Dans le calcul de l'amortissement constant ou linéaire on part du principe que le montant de la dépréciation reste le même pour chacun des exercices formant la durée de vie de l'immobilisation.

2.12 Terminologie.

- ✓ valeur d'entrée ou valeur d'origine de l'immobilisation : selon le principe du coût historique un bien est enregistré au bilan à sa valeur d'entrée évaluée en monnaie courante, la valeur d'entrée est constituée.
 - * pour les actifs acquis par l'entreprise par le coût d'achat hors T.V.A
 - * pour les actifs créés par l'entreprise par le coût de production, cette valeur d'entrée reste inchangée tant que Le bien est inscrit au bilan.
- ✓ Durée probable de vie : c'est le nombre d'exercices d'utilisation normale de l'immobilisation. Au terme de la durée on considère que la valeur de l'immobilisation est nulle.
- ✓ Taux d'amortissement : le taux dépend de la durée probable de vie.
 - $\text{taux d'amort} = 100 / \text{durée de vie de l'immobilisation}$.
- ✓ Annuité d'amortissement : calculée à la fin de l'exercice, elle représente le montant de la dépréciation annuelle subie par l'immobilisation :
 - $\text{Annuité d'amort} = \text{valeur d'entrée} \times \text{taux d'amort}$.
- ✓ Valeur nette d'amortissement = la VNA est constituée par la différence entre la valeur d'entrée et le total des amortissements (ou cumul des amortissements) pratiqués depuis l'acquisition de l'immobilisation.
 - $\text{VNA à la date } n = \text{valeur d'entrée} - \text{cumul des amortissements jusqu'à la date } n$

2-1-3-base de calcul de l'amortissement linéaire :

C'est la valeur d'entrée ou valeur d'origine telle qu'elle figure au bilan.

- ✓ Le prix d'acquisition augmenté des frais accessoires (transport, assurance, frais de pose) à exclure les droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'acte)
- ✓ La valeur d'apport dans le cas de la constitution ou de la fusion des sociétés.
- ✓ Le coût réel dans le cas des immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même.

Exemple

Présenter le tableau d'amortissement d'un matériel de transport dont la valeur d'entrée est de 40000 dh, la durée de vie probable est de 5ans et la date d'acquisition le 2/1/2005 ; la date de fin d'exercice est le 31/12/ de chaque année)

$$VE = 40000 \quad d = 5 \quad T = 100/d = 100/5 = 20\%$$

$$\text{Annuité} = 40000/5 = 8000 \quad \text{ou} \quad \text{Annuité} = 40000 * 20/100 = 8000$$

Cela signifie que ce camion va perdre, chaque année 1/5 de sa valeur et que, à la fin de la durée d'amortissement, la VNA sera nulle

Tableau d'amortissement du matériel de transport

Années	Base de calcul VO ou VE	Taux linéaire	Annuité	Amortissement cumulés	VNA à la fin d'exercice
2005	40000	20%	8000	8000	32000
2006	40000	20%	8000	16000	24000
2007	40000	20%	8000	24000	16000
2008	40000	20%	8000	32000	8000
2009	40000	20%	8000	40000	0

2-1-4 Point de départ de l'amortissement

C'est le premier jour du mois d'acquisition (ou de l'achèvement) .

Cependant les biens meubles (matériels, mobiliers), peuvent être amortis à partir du 1^{er} jour du mois de mise en service ou d'utilisation effective.

Exemple1

Acquisition ou mise en service au début de l'exercice

Présenter le tableau d'amortissement d'un tour dont la valeur d'entrée est de 60000DH, la durée de vie probable est de 5ans et la date d'acquisition est le 2/1/2006 (la date de fin d'exercice est le 31/12/ de chaque année)

Taux d'amortissement linéaire = $100/5 = 20\%$

Annuité constante = $60000/5 = 12000\text{DH}$ ou $60000*20/100 = 12000\text{DH}$

Tableau d'amortissement du tour

Années	Base de calcul VO ou VE	Taux linéaire	Annuité	Amortissement cumulés	VNA à la fin d'exercice
2006	60000	20%	12000	12000	48000
2007	60000	20%	12000	24000	36000
2008	60000	20%	12000	36000	24000
2009	60000	20%	12000	48000	12000
2010	60000	20%	12000	60000	0

NB : les amortissements annuels successifs sont égaux lorsque la période d'amortissement est égale à l'année

Exemple2

Acquisition ou mise en service en cours d'exercice

Le 20/07/2006, l'entreprise FATMI a acquis un matériel industriel au prix TTC de 180000DH (TVA 20%) cette acquisition a entraîné les frais suivants HT : transport 10000DH, assurance 12000DH, installation 18000DH, le taux constant d'amortissement est de 10%

TAF

- 1) Déterminer la valeur d'entrée de ce matériel
- 2) Dresser son plan d'amortissement

Solution

Valeur d'entrée = coût d'achat HT du matériel

Coût d'achat = $180000/1,2 + (10000+12000+18000) = 190000$ DH)

Durée d'amortissement = $100/10 = 10$ ans

Annuité constante = $190000 * 10\% = 19000$

1^{ère} annuité = $19000 * 6/12 = 9500$ dh

Dernière annuité = $19000 * 6/12 = 9500$ dh

Plan d'amortissement

Exercices	Valeur d'entrée	Annuité d'amortissement	Amortissements cumulés	VNA en fin d'exercice
2006/6 mois	190000	9500	9500	180500
2007	190000	19000	28500	161500
2008	190000	19000	47500	142500
2009	190000	19000	66500	123500
2010	190000	19000	85500	104500
2011	190000	19000	104500	85500
2012	190000	19000	123500	66500
2013	190000	19000	142500	47500
2014	190000	19000	161500	28500
2015	190000	19000	180500	9500
2016 (6 mois)	190000	9500	190000	0

NB : lorsque l'acquisition ou la mise en service est faite en cours d'exercice, le 1^{er} est calculé au prorata temporis, proportionnellement à la durée (exprimée en mois) qui sépare le début du mois d'acquisition ou de mise en service de la date de fin d'exercice

➤ La dernière annuité est le complément de la 1^{ère} $9500+9500 = 19000$

2-1-5 taux d'amortissement en usage

Immobilisations	Durée	Taux linéaires
• Immeuble d'habitation à usage commercial	25 ans	4%
• Immeubles industriels construits en dur	20 ans	5%
• Constructions légères	10 ans	10%
• Mobiliers, installations, aménagements	10 ans	10%
• Gros matériel informatique	10 ans	10%
• Micro-ordinateur, périphérique – programme	6 ans et 8 ans	15%
• Matériel roulant	4 à 5 ans	20% à 25%
• Outillage de faible valeur	3 ans et 4 ans	30 %

3 - comptabilisation de l'amortissement

L'annuité d'amortissement est égale , pour un élément d'actif, à la dépréciation

Qu'il a subie au cours d'un exercice. il est donc normal de considérer cette annuité

Comme une charge pour cet exercice.

Ecritures comptables

		Dates		
6191		DEA des imm en non valeurs	X	
6192		DEA des immo incorporelles	X	
6193		DEA des immo corporelles	X	
6391		DA des primes de remboursement des obligations	X	
	281..	Compte d'amortissement de l'immobilisation		X
	282...	Concernée		
	283..			

Exemple

Reprenons l'exemple déjà vu dans la séquence I .et comptabilisons l'amortissement à la fin de l'exercice 2009

31/12/2009

6193	DEA des immobilisations corporelles	19000	
28332	Amortissement du matériels et outillage		19000

3-1 Amortissement des non-valeurs

Les frais préliminaires peuvent être amortis entièrement dès le 1^{er} exercice, la durée maximale d'amortissement est de 5 ans. Il est préférable, cependant de les amortir le plus tôt possible. Quant aux primes de remboursement des obligations, elles sont en principe amorties au prorata des intérêts courus. Elles peuvent être également amorties par fractions égales au prorata de la durée de l'emprunt quelque soit la cadence de remboursement des obligations. Mais en aucun cas, ne peuvent être maintenues à l'actif des primes afférentes à des obligations remboursées.

✓ Ecritures comptables

		Dates	
6191	DEA des immobilisations en non valeur	X	
6391	DA des primes de remboursement des obligations	X	
6591	DA exceptionnels des immobilisations	X	
2811	Amortissements des frais préliminaires		X
2812	Amortissements des charges à répartir		X
2813	Amortissements des primes de remboursement des obligations		X

Exemple

Le 1/2/N, l'entreprise a versé au notaire une somme de 22000 DH représentant les frais d'achats, honoraires et droits de mutation relatifs à l'acquisition d'un bâtiment industriel. En fin d'année, il est décidé d'amortir la moitié de ses frais. Prix d'acquisition 600000 payé par chèque

Ecritures comptables

		31/12/N	
23211	Bâtiments industriels	600000	
2818	Frais d'acquisition des immobilisations	22000	
	Banque		622000

		31/12/N	
6191	DEA de l'immobilisation en non valeur	11000	
28121	Amortissements/ Frais d'acquisition des immobilisations		11000
	D		
6193	DEA des immobilisations corporelles	30000	
28321	Amortissements des bâtiments		30000
	Dotations aux amortissements de l'exercice		

3-2- Amortissements des immobilisations incorporelles

✓ Immobilisations en recherche et développement

Elles doivent en principe être amorties dans un délai maximum de 5 ans .En cas d'échec d'un projet de recherche et développement, les dépenses correspondantes doivent être immédiatement amorties :

Ecriture du journal

	Dates		
6591 2811		DEA des immob Amortissement de l'immobilisation en recherche Et développement	X X

Exemple

Une entreprise agro –alimentaire a décidé d'étaler sur 3 exercices comptables à compter de 1995, des frais de R et D s'élevant à 60000 DH. (Ces frais ont été enregistrés, au cours de 1995 dans les comptes concernés de la classe 6)

	31/12/95		
2210 7142	immob en R et D immobilisation incorporelles produites	60000	60000
	d°		
6192 2821	D.E.A des immob .incorporelles Amortissement de l'immob .en R et D Amort .des frais de R et D : 60000x 1/3	20000	20000

Les mêmes écritures d'amortissement seront enregistrées à la fin des années 96 et 97.

A la fin de cette dernière année (1997), la société doit aussi enregistrer l'écriture suivante

	31/12/97		
2821 2210	Amort . de l' immob en R et D immobilisation en recherche et développement	60000	60000

3-3-Amortissements des brevets, marques, droits et valeurs similaires : les brevets d'invention sont amortissables sur la durée du privilège ou leur durée effective d'utilisation si cette dernière est plus courte. Les marques ne sont normalement pas amortissables si leur protection n'est pas limitée dans le temps.

- ✓ Les procédés industriels modèles et dessins sont amortissables s'il y a risque d'obsolescence.

✓ Ecritures comptables

		Dates		
6192	D.E.A des 'immob incorporelles		X	
2822	Amortissement des brevets marques, droits et Valeurs similaires			X

3-4 -Amortissement du fond commercial :

Les éléments du fonds commercial , qui ne bénéficient pas d'une protection juridique leur garantissant une certaine valeur sont amortissables (clientèle , achalandage , droit au bail , nom commercial , enseigne)

3-5-Amortissements des immobilisations corporelles :

- Terrain : Seuls les terrains de gisements sont amortissables sur la durée probable d'épuisement du dit gisement (carrières, sablières).
- autres immobilisations corporelles

Ecritures comptables :

		Dates		
6193	D.E.A de l'immob corporelle		X	
2832	Amortissement des constructions			X
2833	Amortissement des ITMO			X
2834	Amortissement du matériel de transport			X
2835	Amortissement du MMB et aménagements divers			X
2838	Amortissement des autres immobilisations Corporelles			X

Remarque importante

A l'exception des non valeurs, les immobilisations entièrement amorties restent inscrites
Au bilan tant qu'elles subsistent dans l'entreprise.

Application

A la fin de l'exercice 2010, l'entreprise CHAHID enregistre les amortissements annuels de ses immobilisations

- Amortissement des brevets : 10000 DH
- Amortissements des constructions : 50000DH
- Amortissements des installations techniques, matériel et outillage : 452000 DH
- Amortissements du matériel de transport : 89000 DH
- Amortissements du mobilier et matériel de bureau : 42000 DH

Solution

Dotations d'exploitation :

- Immobilisations incorporelles : brevet	10000 DH
- Immobilisations corporelles : constructions	50000 DH
- I.T.M.O	+ 452000 DH
- Mat de transport	+ 89000 DH
- M.M.B	+ 42000DH
	<hr/>
	633000 DH

31/12/2010			
6192	DEA des immobilisations incorporelles	10000	
6193	DEA des immobilisations corporelles	633000	
2822	Amortissements des brevets		10000
2832	Amortissements des constructions		50000
2833	Amortissements des immob		452000
2834	Amortissements du mat de T		89000
2835	Amortissements du mobilier et du Mat de B		42000
	Dotations d'exploitation aux amortissements de l'exercice 2010		

4-Amortissement dégressif

Dans le calcul de l'amortissement dégressif, on part du principe que la dépréciation des biens est plus importante dans les premières années que dans les dernières,

(L'amortissement dégressif a été instauré par la loi de finance de l'année 1994)

Tous les biens d'équipement acquis à compter du 1^{er} janvier 1994 peuvent être amortis selon la méthode dégressive. Sont exclus de l'amortissement dégressif, les constructions les voitures personnelles et l'immobilisation en non valeurs.

4-1- Méthode de calcul :

$\text{Annuité d'amortissement} = \text{VNA en début d'exercice} \times \text{taux dégressif}$

$\text{Taux dégressif} = \text{taux constant} \times \text{coefficient fiscal.}$

Durée d'amortissement	Coefficients
• 3 ou 4ans	1.5
• 5 ou 6 ans	2
• Supérieure à 6 ans	3

Exemple 1

Une machine a été achetée à 100000 DH le 01/01/2000. Durée d'amortissement : 5 ans

TAF : Etablir le plan d'amortissement :

Corrigé

- Immobilisation : matériel et outillage
- Durée d'utilisation : 5 ans
- Date d'acquisition : le 01/01/2000
- Valeur d'entrée : 100000 DH.
- Mode d'amortissement : Dégressif.
- Taux d'amortissement : $20\% \times 2 = 40\%$

Années	Base d'amortissement	Taux en %	annuité	Amortissement Cumulés	VNA en fin D'exercice
2000	100000	40	40000	40000	60000
2001	60000	40	24000	64000	36000
2002	36000	40	14400	78400	21600
2003	21600	50	10800	89200	10800
2004	21600	50	10800	100000	0

Conclusion : Lorsque, au début d'un exercice l'annuité constante est supérieure à l'annuité dégressive, on retient l'annuité constante.

Avec : annuité constante = $VNA / \text{nombre d'années restant à courir}$.

Le même raisonnement peut être fait en considérant les taux d'amortissement .en effet

Pour l'année 2003 : taux constant = $100/2 = 50\%$ Taux dégressif (40%)

On retient donc le taux constant. Ce qui n'est pas le cas pour 2002.

Exemple2

Un véhicule de transport utilitaire, d'une valeur de 60000 DH (HT), a été acquis le 10/08/2006. Durée d'utilisation normale de 5ans. Amortissement selon le procédé dégressif

TAF :

- 1) calculer le taux d'amortissement dégressif
- 2) déterminer le montant de la 1ere annuité
- 3) établir le tableau d'amortissement du matériel de transport selon l'amortissement dégressif

Corrigé :

- Immobilisation : matériel de transport
- Date d'acquisition : 10/08/2006.
- Valeur d'entrée : 60000 DH.
- Durée d'utilisation : 5 ans
- Mode d'amortissement : Dégressif. * Taux d'amortissement : 40 %

Exercices	VNA en début d'exercice	Annuité d'amortissement	Amortissements Cumulés	VNA en fin D'exercice
.2006 (5 mois)	60000	10000	10000	50000
2007	50000	20000	30000	30000
2208	30000	12000	42000	18000
2009 (*)	18000	6967.74	48967.74	11032 ,26
2010	18000	6967.74	55935, 48	4064,52
2011	18000	4064 ,52	60000	0

Calculs justificatifs

La 1^{ère} annuité = $60000 \times 40 \times 5 / 1200 = 10000$ DH.

La 2^{ème} annuité = $(60000 - 10000) \times 40 / 100 = 20000$

3^{ème} annuité = $(50000 - 20000) \times 40 / 100 = 12000$ DH.

4^{ème} annuité = $(30000 - 12000) \times 40 / 100 = 7200$ (l'année 2009)

Remarque : l'annuité dégressive est inférieure à l'annuité constante (7200 inférieure à 12000).

l'annuité de 2009 est : $(18000 / 31 \text{ mois}) \times 12 = 6967.74$

L'annuité de 2010 est : $(18000/31\text{mois}) \times 12 = 6967.74$.

L'annuité de 2011 (7 mois) = $(18000 / 31) \times 7 \text{ mois} = 4064.52$

Comptabilisation :

Deux options :

1^{er} option : on considère que l'amortissement dégressif correspond à la dépréciation réelle (amortissement économique), option de la plupart des petites et moyennes entreprises .les mêmes écritures sont passées que pour l'amortissement constant .

6193 28340	31/12/2006	10000	10000
	DEA des immobilisations corporelles Amortissement du matériel de transport		
6193 28340	31/12/2007	20000	20000
	DEA des immobilisations corporelles Amortissement du matériel de transport Dotations aux amortissements de l'exercice		

2^{ème} option :

On considère que l'amortissement dégressif ne correspond pas à la dépréciation réelle, mais traduit seulement un avantage fiscal .dans ce cas, l'excédent de l'amortissement dégressif sur l'amortissement constant constitue un amortissement dérogatoire, inscrit au passif du bilan sous forme de provisions réglementées. Seul l'amortissement est inscrit dans l'actif soustractif, ce qui permet de conserver la signification économique du résultat.

Reprenons l'exemple précédent et calculons l'amortissement dérogatoire.

Années	Annuités dégressive	Annuité constante	Différence (amortissement Dérogatoire)
2006 (5 mois)	10000	5000	5000
2007	20000	12000	8000
2008	12000	12000	0
2009	6967.74	12000	-5032.26
2010	6967.74	12000	-5032.26
2011 (7 mois)	4064 ,52	7000	-2935.48

Ecritures comptables

6193 28340	31/12/2006	5000	5000
	DEA des immobilisations corporelles Amortissement du matériel de transport d°		
6594 (65941) 1351	DNC aux provisions réglementées (Ou DNC pour amortissement dérogatoires) pp amortissement dérogatoires	5000	5000
	31/12/2007	12000	12000
6193 2833	DEA des immobilisations corporelles Amortissement du matériel de transport d°		

6594 1351	DNC aux provisions réglementées pp amortissement dérogatoires	8000	8000
	31/12/2008		
6193 28340	DEA des immobilisations corporelles Amortissement du matériel de transport	12000	12000
	31/12/2009		
6193 28340	DEA des immobilisations corporelles Amortissement du matériel de transport	12000	12000
	31/12/2009		
1351 75941	pp amortissement dérogatoires Reprises sur amort. Dérogatoires	5032.26	5032.26
	31/12/2010		
6193 28340	DEA des immobilisations corporelles Amortissement du matériel de transport	12000	12000
	31/12/2010		
1351 75941	pp amortissement dérogatoires Reprises sur amort. Dérogatoires	5032.26	5032.26
	31/12/2011		
6193 28340	DEA des immobilisations corporelles Amortissement du matériel de transport	12000	12000
	31/12/2011		
1351 75941	pp amortissement dérogatoires Reprises sur amort. Dérogatoires	2935,48	2935, 48

5- l'amortissement accéléré :

Il s'agit d'un amortissement supérieur à la dépréciation normale des immobilisations (amortissement économique), autorisé parfois par l'administration fiscale dans la cadre des codes des investissements. Dans ce cas, l'excédent de l'amortissement accéléré sur l'amortissement économique constitue un amortissement dérogatoire .cet amortissement est regroupé avec les provisions réglementées au passif du bilan.

Exemple

Soit un matériel amortissable sur 6 ans. En vertu du code des investissements industriels, une entreprise a le droit de l'amortir sur la moitié de sa durée d'utilisation

- Valeur d'entrée : 60000 DH.
- Durée d'utilisation : 6 ans
- Date d'acquisition : le 1/1/2000.

Plan d'amortissement :

Année	Amortis. Economique	Amortis. fiscal	Amortis. dérogatoire
2000	10000	20000	10000
2001	10000	20000	10000
2002	10000	20000	10000
2003	10000	-	-10000
2004	10000	-	-10000
2005	10000	-	-10000

Ecritures comptables

		31/12/2000	
6193	DEA des immobilisations corporelles	10000	
2833	Amortissement des ITMO		10000
		d°	
6594	DNC aux provisions réglementées	10000	
1351	Provisions pour amortissement .dérogatoires		10000
		Mêmes écritures pour 2001 et 2002	
		31/12/2003	
6594	DEA des immobilisations corporelles	10000	
1351	Amortissement des ITMO		10000
		31/12/2003	
6594	DNC aux provisions réglementées	10000	
1351	Provisions pour amortissement .dérogatoires		10000

Mêmes écritures en 2004 et 2005.

Actif	Brut	Amort et provisions	Net	Passif	Montant
ITMO	60000	20000	40000	Prov .réglementées	12000

A la fin de la 3^{ème} année, l'amortissement fiscal est entièrement comptabilisé, mais économiquement le matériel est amorti uniquement pour 30000 DH. Pour continuer l'amortissement économique, on reprend les amortissements dérogatoires. De ce fait, les écritures n'ont aucune incidence sur le résultat à partir de la 3^{ème} année.

6- l'amortissement exceptionnel :

L'amortissement exceptionnel peut être utilisé dans les cas suivants :

- ✓ Sur utilisation du matériel entraînant un vieillissement rapide des équipements.
- ✓ Matériel devenu inutilisable ou invendable.
- ✓ Matériel devenu obsolète.

✓ Echec d'un projet en recherche et développement.

NB : l'amortissement exceptionnel est à distinguer de l'amortissement dérogatoire.

Le 1^{er} relève d'une décision de l'entreprise, le second relève d'un dispositif fiscal ou réglementaire.

Exemple

La direction d'une entreprise industrielle a jugé utile sur le plan économique et financier de pratiquer un amortissement exceptionnel sur ses installations informatiques touchées par l'obsolescence. La valeur brute de ces installations figurant au bilan est de 750000 DH. Le taux d'amortissement pratiqué depuis 3 ans sur ces immobilisations est de 20 %. La direction a décidé de porter ce taux à 30 %

Comptabilisation

		31/12/..	
6193	DEA des immobilisations corporelles	150000	150000
28355	Amort. du matériel informatique $750000 \times 20\% = 150000 \text{ DH}$		
		d°	
6591	D A exceptionnel des immobilisations	75000	75000
28355	Amort. Du matériel informatique $750000 \times 10\% = 75000 \text{ DH}$		

Fiche séquence

Filière	TCE	1 ^{ère} Année	
Module	09	COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : LES ÉCRITURES D'INVENTAIRE ET DE RÉGULARISATION	Masse : 120 H
Séquence	2	LES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS	MH : 15 H
Objectifs		➤ Régulariser les sorties d'immobilisations	

Partie théorique

N° de séance	Contenu	Masse Horaire
1	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Cession d'immobilisations amortissables ➤ Cession d'immobilisations non amortissables ➤ Exercices 	5 H
2	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Echange et retrait des immobilisations ➤ Exercices 	5 H
3	Exercices pratiques sur les cessions d'immobilisations	5 H

Partie Pratique

N ° de séance	TP N°	Objectifs ciblés :	Masse Horaire TP
1	1	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Calculer les montants des dotations et les taux d'amortissements ➤ Enregistrer au journal les écritures de cessions des immobilisations ➤ Passer au journal les écritures de régularisations nécessaires. 	1, 5 h
	2		1, 5 h
	3		2 h
		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Déroulement des (TP1, TP2, TP3): travail individuel ➤ Durée estimée : 5 heures 	

CH III : LES CESSIONS DIMMOBILISATIONS

Pour l'entreprise, la cession d'une immobilisation revêt un caractère exceptionnel, il peut s'agir d'une immobilisation amortissable ou non amortissable.

I- L'immobilisation cédée est amortissable

Dans ce cas, la cession doit être enregistrée en 3 étapes :

- ✓ 1^{ère} étape : enregistrement du produit de cession.
 - Débit : compte de trésorerie ou 3481 : créances sur cessions d'immobilisation.
 - Crédit : 751 produits de cession des immobilisations.
- ✓ 2^{ème} étape : constatation de la dotation aux amortissements depuis le début de l'exercice jusqu'à la date de cession.
- ✓ 3^{ème} étape : enregistrement de la sortie de l'immobilisation.

Exemple 1 : Cession d'une immobilisation complètement amortie

Une machine – outil acquise le 02/01/1996 pour 60000 DH a été amortie sur 4 ans (taux linéaire 25 %) : le 28 /02/2000, elle a été cédée à crédit (de 3 mois) pour 2000 DH.

Eléments de Corrigé :

		28/02/2000	
38481	créances / cessions d'immobilisations	2000	2000
7513	P.C des immobilisations corporelles Cession de la machine – outil		
		31/12 /2000	
28 332	Amortissement du Mat et outillage	60000	60000
2332	Matériel et outillage Annulation de la machine – outil		

Exemple 2 : Cession d'une immobilisation non complètement amortie :

Un camion acquis, Le 02/01/1990, pour 500000 DH. a été cédé le 30 /06 /94.

Au prix de 110000 DH ; réglé par chèque bancaire, taux d'amortissement linéaire 20 %.

Eléments de Corrigé :

▪ Enregistrement comptable

5141 7513	30/06/1994	110000	110000
	banque P.C des immobilisations corporelles Cession du camion ; chèque n°		
30/ 06 / ou 31/12/94		50000	50000
6193 2834	D.E.A des immobilisations corporelles amortissements du matériel de transport complément d'amortissement / camion cédé Du 02/01/94 AU 30/06/94 500000 X 20 % X 6/12 = 50000 DH		

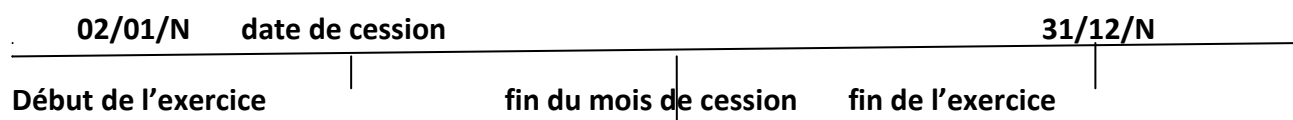
30/06 OU 31/12/94		450000 50000	500000
2834 6513 2340	amortissements du matériel de transport VNA des immobilisations corporelles cédé matériel de transport Annulation du camion cédé Amortissements cumulés du 02/01/1990 au 30/06/94 (54 MOIS) , 500000 x 20 % X 54 /12 = 450000		

Incidence de cette opération de cession sur le résultat de l'exercice 1994 .

Charges		Produits	
D.E.A des immobilisations corporelles	50000	P.C	110000
VNA	50000		
PC	110000		
VNA	50000		

= résultat / cession = + 60000 (plus value)

NB : en cas de cession en cours d'exercice d'une immobilisation partiellement amortie, il ya lieu de comptabiliser l'amortissement complémentaire pour la période allant du début de l'exercice de cession jusqu'au dernier jour du mois de cession.



Exemple 3 : échange d'une immobilisation complètement amortie contre une autre immobilisation

Un matériel industriel acquis, le 02/01/1990 pour 60000 DH a une durée de vie probable de 5 ans (taux constant 20 %).

Le 30 /06/1995, il est échangé contre un matériel industriel neuf estimé à 54000 dh (HT) ; tva 20% (durée de vie probable est 5 ans , taux constant 20 %) moyennant une soulte , versée par chèque bancaire , de 60800 DH .

Éléments de corrigé :

Facture n° 112 du 30/06/1995

Facture n°112 du 30/06/95	
Prix (HT)du matériel neuf	54000
TVA 20%	<u>+ 10800</u>
TTC	64800
Reprise du matériel ancien	<u>-4000</u>
Net à payer (soulte)	= 60800 DH

• **Enregistrement comptable**

		30/06/1995	
2332	Matériels et outillage	54000	
3455	Etat TVA récupérable / immobilisation	10800	
7513	P.C des immobilisations corporelles		4000
5141	banque		60800
	Acquisition du matériel neuf par voie d'échange F n° 112		
		30/06 OU 31/12/95	
2834	amortissements du matériel e outillage	60000	
2332	matériels et outillage		60000
6193	Annulation du matériel complètement amorti		
28332	Amorts cumulés du 02/01/1990 au 31/12/94 (60 mois) , 60000 x 20% X 60/12		
		31/12/95	
6193	D E.A. des immobilisations .corporelles	5400	
2832	Amortissement du MAT et outillage Amort du nouveau matériel du 30/06/ au 31/12/95 = 54000 x20% X 6/12		5400

Exemple 4 : échange d'une immobilisation non complètement amortie contre une autre immobilisation :

Un matériel industriel acquis le 02/01/1989, pour 60000 DH d'une durée de vie probable de 10 ans (taux constant 10 %)

Le 20/07/1994, il est échangé contre un matériel industriel neuf estimé à 84000 DH (HT) , TVA : 20% (durée de vie probable 10 ans, taux constant 10 %, moyennant une soule, versée par chèque bancaire d'un montant de 75800 DH .

Facture n° 117 du 20/07/1994	
Prix (HT) du matériel neuf	84000 dh
Tva 20%	+16800
	=100800
Reprise du matériel ancien	-25000
Net à payer	=75800 DH.

• **Enregistrement comptable**

	20/07/1994		
2332	matériels et outillages	84000	
34551	Etat TVA récupérable / immobilisation	16800	
7513	P.C des immobilisations corporelles		25000
5141	Banque		75800
	Acquisition du matériel neuf par voie d'échange F n° 117		
	20/07 OU 31/12/94		
6193	DEA amortissements du matériel e outillage		
28332	amortissement du matériels et outillage Amortissement complémentaire / matériel Ancien du 02/01 au 31/07/1994 (7 mois) $60000 \times 10\% \times 7/12 = 3500$ dh	3500	3500

	d°		
28332	amortissements du MAT et outillage	33500	
2332	VNA des immobilisations corporelles cédées Matériel et outillage Annulation du matériel ancien. Amortissements cumulés du 02/01/89 au 31/07/94 (67 mois) : $60000 \times 10\% \times 67 / 12 = 33500$ DH	26500	60000
	31/12/1994		
6193	DEA amortissements du matériel e outillage		
28332	amortissement du matériels et outillage Amortissement /matériel neuf du 01/07/94 au 31/12/1994 (6 mois) , $84000 \times 10\% \times 6/12 = 4200$ DH .	4200	4200

Exemple 5 : retrait d'une immobilisation complètement amortie :

Un matériel industriel acquis le 02/01/1989, pour 100000 DH a été amorti sur 5ans (taux constant 20%). Le 30/01/1994, il a été mis au rebut.

▪ **Enregistrement comptable**

	31/01/ou 31/12/1994		
28332	amortissements du MAT et outillage	100000	100000
2332	Matériel et outillage Annulation du matériel mis au rebut.		
	31/12/1994		

Exemple 6 : retrait d'une immobilisation non complètement amortie :

Mise hors service le 25/06/1994, d'une photocopieuse atteinte d'une panne irréparable, achetée pour 50000 DH, Le 02/01/1994, le taux linéaire 20%

▪ **Enregistrement comptable**

	25/06/ou 31/12/1994		
6193	DEA des immobilisations corporelles	5000	5000
28340	amortissements du Matériel de bureau Amort normal complémentaire photocopieuse Retirée du (02/01/ 94 au 30/06/1994) (6 mois)		

.Amortissement normaux cumulés, après amortissement normal complémentaire. , du 02/01/1991 au 30/06 1994 (42 mois) :

$$50000 \times 20\% \times 42/12 = 35000 \text{ DH.}$$

VNA au 30/06/1994, après amortissement normal complémentaire :

$$50000 - 35000 = 15000 \text{ DH .}$$

	25/6 OU 31/12/94		
65913	DEA des immobilisations corporelles	15000	15000
2835	Amortissement du mobilier, matériel de bureau Amortissement exceptionnel /photocopieuse retirée		
	d°		
2835	Amortissements du M.M.de bureau	50000	50000
2352	Matériel de bureau Annulation de la photocopieuse retirée.		

L'incidence de la TVA. En cas de sortie d'immobilisations amortissables

Deux régimes sont prévus :

1. Le régime de taxation du produit de cession pour les immobilisations acquises à partir de janvier 2013 :

La taxation doit être appliquée aux cessions de tous les biens mobiliers d'investissement qui ont ouvert droit à une déduction totale ou partielle de la taxe ayant grevé leur achat.

Exemple : Cession d'une immobilisation non complètement amortie :

Un camion acquis, Le 02/01/2013, pour 500000 DH. a été cédé le 30 /06 /2013.

Au prix de 400000 DH HT ; réglé par chèque bancaire, taux d'amortissement linéaire 20 %.

Eléments de Corrigé :

- Enregistrement comptable

	30/06/2013		
5141	banque	480000	
7513	P.C des immobilisations corporelles		400000
	Cession du camion ; chèque n°		
4455	Etat TVA facturée		80000
	30/ 06 / ou 31/12/2013		
6193	D.E.A des immobilisations corporelles	50000	
2834	amortissements du matériel de transport		50000
	complément d'amortissement / camion cédé		
	Du 02/01/94 AU 30/06/94		
	$500000 \times 20 \% \times 6/12 = 50000 \text{ DH}$		

	30/06 OU 31/12/2013		
2834	Amortissement mat de transport	50000	
6513	VNA des immobilisations cédées	450000	
2340	Matériel de transport		500000

2. Le régime de la régularisation de la TVA déduite initialement pour les immobilisations acquises avant 2013 :

Les biens susceptibles d'amortissement éligibles au droit à déduction de La TVA doivent être conservés pendant une période de 5 ans suivant leur date d'acquisition.

A défaut de conservation de l'immobilisation pendant ce délai, la déduction de la TVA

Initialement opérée donne lieu à régularisation : le bénéficiaire de la déduction est tenu

De reverser au trésor une somme égale au montant de la déduction initialement

opérée au titre de l'immobilisation , diminuée de 1/5 par année ou fraction d'année écoulée depuis la date d'acquisition de l'immobilisation .

La date d'acquisition ou de cession est comptée comme une année entière.

Exemple

Un matériel industriel a été acheté par l'entreprise SALMA, le 30/06/2000, pour 84000 DH TTC (dont 14000 DH de TVA) règlement par chèque bancaire n° 5110. Taux d'amortissement constant 10 %

	30/06/2000		
2332	Matériel et outillage	70000	
34551	Etat T VA , récupérable / immobilisation	14000	
5141	Banque		84000
	Chèque N° 5110		
	1/12/2000		
6193	DEA .des immobilisations corporelles	3500	
28332	Amortissement du MAT et outillage		3500
	Amort , du 30/06/ au 31/12/1993 (6 mois)		
	70000x10% X 6/12 . = 3500		

Le 30/06/2001, ce matériel a été cédé à l'entreprise ANOUAL pour 49980 DH en espèces (PC .N° 151) .

La cession ayant eu lieu le 30/06/2001, le nombre d'années ou fractions d'années écoulées depuis la date d'acquisition est de 2.

Le nombre d'années de reversement est de : 5 ans - 2 ans = 3 ans

L'entreprise SALMA doit reverser au trésor un montant de TVA égal à :

$$14000 - 14000 \times 2/5 = 8400 \text{ DH.}$$

$$\text{Ou } 14000 \times 3/5 = 8400 \text{ DH}$$

Ecritures comptables chez l'entreprise SALMA.

	30/06/2001		
5161	Caisse	49880	
7513	P.C des immobilisations		49980
	PC n° 151		
	D°		
6193	DEA des immobilisations corporelles	3500	
28332	Amortissement du Mat et outillage		3500
	Du 2/1/2001 Au 30/06/2001 (6 mois)		
	70000 x 10% x6/12		
	30/06/2001		
28332	Amortissement du mat et outillage	7000	
6513	VNA des immob. Corporelle cédées	71400	
2332	Mat et outillage		70000
4456	Etat, TVA due		8400
	Annulation du matériel cédé		
	Amortissements cumulées du 30/06/2000 au		
	30/06/2001.		
	(12 mois = 1 an) : 70000 x10% = 7000		

Fiche séquence

Filière	TCE	2^{ème} Année	
Module		COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : LES ÉCRITURES D'INVENTAIRE ET DE RÉGULARISATION	Masse : 120 H
Séquence	3	LES PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATIONS	MH : 15 H
Objectifs		➤ Constater et régulariser les provisions pour dépréciations	

Partie théorique

N° de séance	Continu	Masse Horaire
1	I--Généralités <ul style="list-style-type: none"> ➤ Provisions pour dépréciations des <ul style="list-style-type: none"> • Immobilisations ➤ Exercices d'entraînement 	5 H
2	II--Provisions pour dépréciations de l'actif circulant <ul style="list-style-type: none"> ✓ Stocks ✓ Créances ✓ TVP ✓ Les comptes de trésorerie III-Exercices d'entraînement	5 H
3	Exercices pratiques sur les provisions pour dépréciations de l'actif circulant	5 H

Partie Pratique

N ° de séance	TP N°	<u>Objectifs ciblés :</u>	Masse Horaire TP
1	1	➤ Déterminer les montants des provisions ➤ Enregistrer r au journal les écritures de régularisations nécessaires. Déroulement des (TP1, TP2, TP3) : travail individuel Durée estimée : 5 heures	1,5 h
	2		1,5 h
	3		2 h

SEQUENCE 3: LES PROVISIONS POUR DEPRECIATION

I – Généralités :

1-1- définition :

Une provision est la constatation comptable :

- ✓ Soit d'une diminution de valeur d'un élément d'actif (provision pour dépréciation) .
- ✓ Soit d'une augmentation du passif exigible à plus ou au moins long terme (provision pour risques et charges : litige avec un salarié , un client ,etc ..)

1-2- Les différents types de provisions

Il a deux types de provisions :

- ✓ Les provisions pour dépréciations d'éléments d'actif.
- ✓ Les provisions pour risques et charges.

2- Les provisions pour dépréciation d'éléments d'actif :

Les éléments d'actif pouvant faire l'objet d'une provision pour dépréciation sont :

- ✓ Les immobilisations non amortissables. (terrains, fond commercial, T P)
- ✓ Les stocks.
- ✓ Les créances.
- ✓ Les titres et valeurs de placements
- ✓ Les comptes de trésorerie.

2-1 – Provisions pour dépréciation des immobilisations (PPD) :

Les diminutions de valeur des immobilisations résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, sont constatées par des provisions pour dépréciation.

Le numéro de compte de PPD est obtenu en insérant le chiffre 9 en 2^{ème} position du numéro du compte intéressé .les comptes de provisions utilisés sont les suivants :

- ✓ 2920 PPD des immobilisations incorporelles.
- ✓ 2930 PPD des immobilisations corporelles
- ✓ 294/295 PPD des immobilisations financières.
- ✓ 2941 PPD des prêts immobilisés.
- ✓ 2948 PPD des autres créances financières.
- ✓ 2951 PPD des titres de participation.
- ✓ 2958 PPD des autres titres immobilisés.

a) constitution ou augmentation d'une provision :

✓ Ecritures comptables

		Dates	
6194	DEPPD des immobilisations	X	
6392	DEPPD des immobilisations financières	X	
6596	DNC aux PPD	X	
	Un des comptes de provisions ci dessus		X

➤ Exemple1-

- L'entreprise « AMINE » a acheté le 15/03/2010, 1000 actions de la société AJK pour 600000 DH.
- Au 31/12/2010, la valeur de l'action cotée en bourse est de 500 DH.
- L'évaluation des titres est de $1000 \times 500 = 500000$ DH.

La dépréciation ou la moins value est calculée par comparaison de deux valeurs :

La valeur d'entrée et la valeur d'inventaire. Ou (valeur réelle et valeur actuelle)

On constitue la provision lorsque la valeur d'entrée est supérieure à la valeur actuelle

- Provision au 31/12/2010 = $600000 - 500000 = 100000$ DH .
- Enregistrement au journal.

		31/12/2010	
6392	DEPP dépréciation des immobilisations financières	100000	
2951	PP dépréciation des titres de participation		100000
	Création d'une provision des titres AJK.		

b- Augmentation de la provision

Supposons qu'au 31/12/2011 le cours en bourse de l'action AJK soit de 450 dh .

- Valorisation du porte feuille : $1000 \times 450 = 450000$
- nouvelle provision : $1000 \times 150 = 150000$ DH
- ancienne provision : 100000 DH.
- dotation complémentaire : 50000 DH .

➤ Enregistrement comptable :

		31/12/2011	
6392	DEPP dépréciation des immobilisations financières	50000	
2951	PP dépréciation des titres de participation		50000
	Augmentation de la provision		

c- Diminution ou annulation d'une provision.

Pour diminuer ou annuler une provision devenue sans objet, le compte de provision

Est débité en contre partie d'un compte de reprises sur provisions

Débit	Date	X	X
	Comptes (2920, 2930 ,2941 ,2948 ,2951 ou 2958)		
Crédit	Comptes 7194 Reprises / PPD des immobilisations 7392 Reprises / PPD des immobilisations financières 7596 prises non courantes./ PPD		

➤ Exemple 2 :

Reprenons l'exemple précédent et supposons que le 31/12/2012, le cours d'une action AJK est de 580 DH.

- La nouvelle provision = $1000 \times (600 - 580) = 20000$
- Ancienne provision = $100000 + 50000 = 150000$ DH.
- La provision doit diminuer de : $150000 - 20000 = 130000$ DH

✓ Enregistrement comptable

		31/12/2012	
2951	PPD des titres de participation	130000	
7392	Reprises sur provision pour dépréciation des Immobilisations financières Diminution de la provision des titres		130000

d- Annulation de la provision

Supposons que les 1000 actions AJK acquises pour 600 DH l'une et ayant fait l'objet d'une provision de 100000 DH au 31/12/2010, soient vendues le 30/08/2011 à 590 DH l'une

L'avis de crédit comporte une commission prélevée par la banque de 250 DH HT , T.V.A 10% .

Enregistrement comptable.

✓ Écritures de cession au 30/08/2011

		30/08/2011	
5141	Banque	589725	
6147	Services bancaires	250	
34552	Etat TVA récupérable sur les charges	25	
7514	Produits de cession des immobilisations Financières Cession des titres AJK , avis de crédit n° ...		590000

✓ Régularisation au 31/12/2011

6514 2510	31/12/2011	600000	600000
	VNA des immobilisations financières cédées Titres de participation Annulation des titres cédés		

2951 7392	31/12/2011	100000	100000
	PPD des titres de participations Reprises / PPD des immobilisations financières Annulation de la provision .sur les titres cédés.		

NB : lors de la cession de l'immobilisation, la provision antérieurement constituée
Doit être annulée.

➤ Exemple 2 : suite à la baisse importante de son chiffre d'affaires et de ses bénéfices, l'entreprise Bensaleh a estimé à 10000dh la dépréciation non définitive de son fonds commercial à l'inventaire 1994 (valeur d'entrée 30000dh, valeur actuelle 20000dh)

Solution

31/12/94			
61942 2920	DEP pour dépréciation des immobilisations corporelles provision pour dépréciation des immobilisations incorporelles	10000	10000

➤ Exemple 3

Un terrain aménagé a été en partie détruit par les inondations (partie emportée par les eaux d'une rivière en crue) sa dépréciation non définitive est évaluée, à l'inventaire 1994, à 25000 dh (valeur d'entrée 200000dh, valeur actuelle 175000 dh)

Solution

31/12/94			
61962 2930	DNC aux provisions pour dépréciation de l'actif immobilisé Provision pour dépréciation des immobilisations Corporelles Dépréciation du terrain	25000	25000

3-Provisions pour dépréciation des éléments de l'actif circulant :

Les éléments d'actif circulant pouvant faire l'objet d'une provision pour

Dépréciation sont :

- ✓ Les stocks.
- ✓ Les créances
- ✓ Les titres et valeurs de placements
- ✓ Les comptes de trésorerie.

3-1- PPD des stocks

a) constitution de la provision :

	Date		
61961	DEPPD des stocks	X	
391..	Un des comptes du poste 91 PPD des stocks		X

✓ Exemple :

Au 31/12/2010, l'inventaire extra – comptable de l'entreprise « AMRANI » Fournit un stocks de marchandises de 40000 DH , pour lequel il convient de constituer une provision de 10%
Provision = 40000 x 10% = 4000 DH .

✓ Ecritures comptables :

	31/12/2010		
61961	DEPP dépréciation des stocks	4000	
3911	PPD des marchandises Constatation de la provision		4000

✓ Réajustement de la provision

à l'inventaire, on annule l'ancienne provision, puis on comptabilise la provision de l'exercice.

➤ Exemple

Au 31/12/2011, l'inventaire physique fait ressortir un stock de marchandises de 100000 DH, pour lequel il faut constituer une provision pour dépréciation de 20000 DH.

- Nouvelle provision : 20000 DH
- Ancienne provision : 4000 DH

✓ Ecritures comptables :

3911 7196	31/12/2011		4000	4000
	PPD des marchandises			
	Reprises sur provision pour dépréciation de L'actif circulant Annulation de la provision			
61961 3911	31/12/2011		20000	20000
	DEP pour dépréciation des stocks			
	PPD des marchandises Constatation de la provision			

3-2les provisions pour dépréciation des créances de l'actif circulant.

A la date de l'inventaire, l'entreprise établit un état des créances sur les clients avec la possibilité de recouvrement en examinant la situation individuelle de chaque client.

Il ya trois types de créances sur les clients :

- Créances irrécouvrables : (la perte est définitive)
- Créances douteuses : (constitution d'une provision pour dépréciation Pour la perte probable)
- Créances ordinaires : aucunes écritures comptables.

➤ **Exemple**

L'entreprise « ALAOUI » a établi la situation des créances sur les clients au 31/12/2010

Comme suit : Taux de TVA : 20%.

Clients	Créances T.T.C	Créances HT	Pertes probables		Créances Irrécouvrables
			%	Montant	
AZZOUZI	6000	5000	50%	2500	=
AHMED	7200	6000	40%	2400	=
FIZAZI	8400	7000	60%	4200	=
SADKI	4200	3500	-	-	4200

3-2-1 les créances irrécouvrables :

Lorsqu' 'une créance devient irrécouvrable, il est possible de la solder sans

Passer par le compte « clients douteux ou litigieux), la perte est constituée par

Le montant hors taxe de la créance. Quand à la TVA facturée au client

Au moment de la vente, elle sera également perdue pour l'état.

✓ Ecritures comptables types

		Date		
6182	Pertes sur créances irrécouvrables		X	
4455	Etat TVA facturée (due)		X	<u>X</u>
3421	Clients			

➤ Exemple :

La créance de SADKI est irrécouvrable :

Ecritures comptables

		31/12/2010		
6182	Pertes sur créances irrécouvrables		3500	
4456	Etat TVA due		700	
3421	Clients			4200
	Suivant état des créances, SADKI insolvable			

- Supposons que la créance irrécouvrable a un caractère non courant :

Ecritures comptable.

		31/12/2010		
6585	Créances devenues irrécouvrables		3500	
4456	Etat TVA facturée (due)		700	
3488	Autres débiteurs			4200
	Pour solde du compte SADKI			

Remarque importante :

Pour les clients qui deviennent insolvable, il convient d'annuler la provision si elle existe.

3-2-2 les créances douteuses :

Lorsque le règlement d'une créance est incertain, il ya lieu en vertu du principe de prudence de le constater en comptabilité et de constituer une provision pour dépréciation.

✓ Constatation de la créance douteuse ou litigieuse :

La créance dont le règlement apparait incertain est transférée pour son montant TTC.

	DATE		
	3424 33421		

a- Constitution de la provision pour dépréciation :

La perte probable sur la créance (totale ou partielle) est calculée sur le montant hors taxes.

✓ Ecritures comptable type.(créance courante)

	Date		
	61964 3942		

- Remarque importante : lorsque la provision pour dépréciation des créances est jugée non courante, on débite le compte 65963 – dotation non Courante pour dépréciation.

✓ Ecritures comptable type. (créance non courante)

	Date		
	61964 3942		

➤ Réajustement de la provision pour dépréciation :

La provision est ajustée en fonction des prévisions. Cet ajustement se traduit :

- Soit par une augmentation de la perte probable
La provision est augmentée par une écriture identique à celle de la constitution.
- Soit par une diminution de la perte probable.

✓ Ecriture comptable type : (créance courant)

	Date		
	3942 7196		

✓ **Ecriture comptable type : (créance non courante)**

3942 75963	Date	X	X
	PPD des autres débiteurs RNC / PPD de l'actif circulant Ajustement provision / client		

a- Augmentation de la provision

Exemple : cas de l'entreprise ALAOUI :

D'après l'examen de la situation du client AZZOUZI au 31/12/2010, l'entreprise n'espère récupérer que 40 % de la créance.

- Nouvelle provision : $5000 \times 60 \% = 3000$ DH.
- Ancienne provision : $5000 \times 50 \% = 2500$ DH.
- Réajustement en augmentation = $(3000 - 2500) = 500$ DH.

✓ **Ecritures comptables :**

61964 3942	31/12/2010	500	500
	DEP pour dépréciation des créances Provisions pour dépréciation des clients et CR Augmentation de la provision		

- Augmentation de la provision : quelque soit le caractère de la créance (Courant ou non courant) l'écriture d'ajustement est identique à celle de la constitution pour le complément.

b- Diminution de la provision

Au 31/12/2010, la situation du client AHMED s'est améliorée et l'entreprise ALAOUI espère récupérer 70 % de la créance.

- Nouvelle provision : $6000 \times 30\% = 1800$ DH.
- Ancienne provision : $6000 \times 40 \% = 2400$ DH.
- Réajustement en diminution de la provision $(2400 - 1800) = 600$ dh.

✓ **Ecritures comptables :**

3942	31/12/2010	600	600
	Provisions pour dépréciation des clients et compte rattachés		

7196	Reprises sur PPD de l'actif circulant Diminution de la provision sur le client AHMED.		
------	--	--	--

c- -Annulation de la provision : en cas d'encaissement définitif de la créance :

Le 31/07 /2010, le client FIZAZI a effectué un règlement par chèque de 6000 DH .pour règlement pour solde (définitif).

Solde de la créance non réglée s'élève à $8400 - 6000 = 2400$ DH TTC.

(Créance courante)

Remarque :

La perte nette est le solde de la créance hors taxes $2400/1.2 = 2000$ DH.

La provision constituée au 31/12/2010 devient inutile puisque la créance est soldée.

✓ **Ecritures comptables :**

	31/12/2010		
6182	Pertes sur créances irrécouvrables	2000	
4456	Etat TVA due	400	
3424	Clients douteux ou litigieux Pour solde de la créance sur FIZAZI.		2400
	31/12/2010		
3942	PPD des clients et comptes rattachés	4200	
7196	Reprises sur PPD de l'actif circulant Annulation de la provision sur le client FIZAZI		4200

Supposons que la créance du client FIZAZI est une créance non courante, dans ce cas on aura les écritures suivantes :

✓ **Exemple :**

	31/12/2010		
6585	créances devenues irrécouvrables	2000	
4456	Etat TVA due	400	
3488	Autres débiteurs Pour solde du compte FIZAZI		2400
	31/12/2010		
3942	PPD des autres débiteurs	4200	
75963	RNC / PPD de l'actif circulant Annulation de la provision / FIZAZI		4200

3-2 les provisions pour dépréciation des titres et valeurs de placement

Les TVP sont acquis dans un objectif de spéculation et sont rémunérés par un taux d'intérêt ou une part des bénéfices de la société émettrice .ils sont entrés au bilan à leur prix d'achat .néanmoins , lorsque leur cours à

l'inventaire révèle une moins – value , il ya lieu de constituer une provision pour dépréciation .

a- constitution de la provision

6394	Dotations aux PPD des TVP	X	
3950	PPD des TVP		X

b-Diminution ou annulation :

	Date		
3950	PPD des TVP	X	
7394	Reprises sur PPD des TVP		X

Remarque : les dotations aux provisions comme les reprises, relatives aux TV P, sont toujours de type financier.

➤ Exemple :

L'état des titres et valeurs de placement détenus par l'entreprise « SAAD » se présente comme suit au 31/12/2010.

Dénomination des titres	Nombre	Prix d'achat Unitaire	Cours au 31/12/2010	Provisions à constituer
SAMI	200	200	150	$(200-150) \times 200 = 10000$
MARWA	300	100	80	$(100 - 80) \times 300 = 6000$
YASMINE	100	220	260	Pas de provision

✓ Ecritures comptables

	31/12/2010		
6394	Dotations aux PPD des TVP	16000	
3950	PPD des TVP		16000
	Provisions des actions SAMI et MARWA		

a-Augmentation de la provision :

Au 31/12/2012, le cours des actions SAMI a baissé à 130 DH l'une.

- La nouvelle provision = $(200 - 130) \times 200 = 14000$ DH.
- Ancienne provision = 10000 DH .
- Dotation complémentaire : $14000 - 10000 = 4000$ dh .

	31/12/2012		
6394	Dotations aux PPD des TVP	4000	
395	PPD des TVP		4000
	$(150 - 130) \times 200 = 4000$ DH		
	Augmentation de la provision		

a- Diminution de la provision

Supposons qu'au 31/12/2012 , le cours des actions MARWA s'élève à 90 DH l'une .

- Nouvelle provision = $(100 - 90) \times 300 = 3000$ DH .
- Ancienne provision = 6000.
- Réajustement de la provision = $(6000 - 3000) = 3000$ DH.
(Reprises sur provision)

3950 7394	31/12/2012	3000	3000
	PPD des TVP		
	Reprises sur PPD des TVP Diminution de la provision		

b- Cession des TVP :

Il convient dans ce cas de :

- Annuler la provision éventuelle sur les titres cédés.
- Constater la perte ou le gain sur cession.

d- Cas d'une moins value :

Exemple :

Le 2/11/2001 l'entreprise « YACOUBI » a acheté (dans un but spéculatif) 100 actions X au prix total de 12000 DH contre chèque bancaire.
Au 31/12/2001, le cours moyen de l'action X est de 100 DH
LE 15/12/ 2002 ces actions sont cédées à crédit au prix unitaire de 110 dh l'action

VE= $12000/100 = 120$ DH , cours fin 2001 : 100 DH

Provision = $(120 - 100) \times 100 = 2000$ DH

Cession le 15/12/2002 : prix de cession = $100 \times 110 = 11000$ DH.

Résultat sur cession = prix de cession – VE = $(11000 - 12000) = - 1000$ dh

3950 7394	PPD des TVP	2000	2000
	Reprises/ PPD des TVP		
3482 6385 3500	Créances sur cessions d'éléments de l'actif circulant	11000	12000
	Charges nettes / cession des TVP	1000	
	TVP		

Fiche séquence

Filière	TCE	2 ^{ème} Année	
Module	9	COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : LES ÉCRITURES D'INVENTAIRE ET DE RÉGULARISATION	Masse : 120 H
Séquence	4	LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES ET LES PROVISIONS RÉGLEMENTÉES	MH : 10 H
Objectifs		➤ Constater et régulariser les provisions pour risques et charges et les provisions réglementées	

Partie théorie

N° de séance	Contenu	Masse Horaire
1	<p><u>I-Les provisions pour risques et charges</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Définition ➤ Types de provisions pour risques et charges ➤ Comptabilisations des PPRC ➤ Exercices d'entraînement <p>.</p> <p><u>II-Les provisions réglementées</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Définition ➤ Comptes ➤ Comptabilisations des provisions réglementées. ➤ Exercices d'entraînement 	5 H
2	Exercices pratiques sur les provisions pour risques et charges et provisions réglementées	5 H

Partie Pratique

N ° de séance	TP N°	Objectifs ciblés :	Masse Horaire TP
1	1	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Déterminer les montants de provisions, ➤ réajuster les provisions PRC ➤ calculer les provisions réglementées ➤ Enregistrer au journal les écritures de régularisation nécessaires <p>Déroulement des (TP1, TP2) : travail individuel</p> <p>Durée estimée : 5 heures</p>	2,5 h
	2		2,5 h

SEQUENCE N° 4 : - LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

LES PROVISIONS REGLEMENTEES.

I- LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

a- Définition

Les provisions pour risques et charges sont des provisions évaluées à la clôture de l'exercice (inventaire) et destinées à couvrir des risques et charges que des événements survenus ou en cours rendent probables .nettement précisés quant à leur objet mais dont la réalisation est incertaine.

b- Types de provisions pour risques et charges :

- Les provisions durables pour risques et charges (le délai de réalisation est supérieur à 12 mois à la date de clôture de l'exercice) (rubrique 15)
- Autres provisions pour risques et charges (le délai de réalisation est inférieur ou égale à 12 mois à la date de clôture de l'exercice .)

c- Comptabilisation :

➤ Constitution de la provision pour risques et charges.

La constitution de la provision pour risques et charges s'effectue comme pour une provision pour dépréciation. Mais le compte crédité est un compte de passif. Selon

La nature du risque. le compte débité est soit :

- ✓ 6195 : DEP pour risques et charges lorsque le risque sur la charge concerne l'exploitation normale.
- ✓ 6393 : DEP pour risques et charges financiers : lorsque le risque ou la charge affecte l'activité financière de l'entreprise.
- ✓ 6595 : dotations non courantes aux provisions pour risques et charges : lorsque le risque ou la charge a un caractère non courant.

Ecritures comptables

		Dates	
6195	DEP pour risques et charges	x	
Ou 15	Provisions durables pour risques et charges (survenance de la charge dans plus d'un an)		x
Ou 45	Autres provisions pour risques et charges (survenance de la charge dans moins d'un an)		x

Les provisions pour risques et charges sont ajustées comme les provisions pour dépréciation :

a- En cas d'augmentation de la provision

• Ecritures comptables

		Dates	
6195 Ou 6393 Ou 6595	DEP pour risques et charges Dotations aux provisions pour risques et charges financiers Dotations non courantes aux provisions pour risques et charges	x x x	
15 Ou 45	Provisions durables pour risques et charges Autres provisions pour risques et charges		X X

b- En cas de diminution de la provision :

		Dates	
15 ou 45	Provisions durables pour risques et charges Autres provisions pour risques et charges	X X	
7195 Ou 7393 Ou 7595	Reprises sur provisions pour risques et charges Reprises sur provisions pour risques et charges financiers Reprises non courantes sur provisions pour risques		X X X

➤ Exemple 1 :

Au 31/12/2010, à la suite d'un litige avec un salarié, et après consultation de son avocat, l'entreprise SAMIR estime à 15000 DH le montant des dommages – intérêts à verser .dénouement de l'affaire prévu au cours de l'exercice suivant.

		Dates	
61957 4501	DEP PRC momentanés PP litiges Suivant lettre n° de l'avocat	15000	15000

➤ **Exemple 2 :**

L'entreprise SAMI a décidé au cours de l'exercice 2006 de réparer la toiture de ses usines, le coût de cette opération est estimé à 45000 DH à répartir sur 3 ans :

Ecritures à passer à la fin des exercices 2006 ,2007 ; 2008

		Dates	
61955	DEP PRC durables	15000	15000
	P P charges à répartir sur plusieurs exercices		
1555	Travaux de réparation		

Supposons que les travaux soient réalisés le 25/5/2008 au coût de 50000 DH.

		25/05/2008	
6133	Entretiens et répartition	50000	50000
4411	Fournisseurs		

Il faut en plus annuler la provision 45000 DH.

➤ **Exemple 3**

Après un contrôle effectué, en mars 2006, par l'inspecteur du travail, l'entreprise estime, le 31/12/2006, à 2000 DH le montant de la pénalité à payer au cours de l'exercice 2007

		31/12/2006	
6595	DNC aux provisions pour risques et charges	2000	2000
4505	Prov .pour amendes, doubles droits, pénalités		
	Provision pour pénalité		

➤ **Exemple 4**

L'entreprise SALWA doit à son fournisseur allemand 9300 DH , soit l'équivalent de 3000 DM (deutsche mark) au cours de 3,10 DH par 1 DM le 30 octobre N. A la clôture de l'exercice comptable .le 31/12 N. le cours du DM est de 3.25 DH .

		31/12/N	
370	Ecarts de conversion –actif	450	450
4411	Fournisseurs		
	Augmentation dette (3.25 -3.10) x 3000 = 450		
		31/12/N	
6393	Dotations aux provisions pour risques et charges financières	450	450
1516	Provisions pour pertes de change		

Séquence IV (suite) : II- LES PROVISIONS REGLEMENTEES

1. Définition

Ces provisions ne correspondent pas à l'objet normal des provisions, elles sont comptabilisées comme telles en vertu de dispositions légales ou réglementaires, elles sont inscrites dans la rubrique « capitaux propres et assimilés » car elles constituent Plutôt l'équivalent de réserves non libérées d'impôts.

2. Comptes :

- 1351 PP amortissements dérogatoires
- 1352 PP plus values en instance d'imposition
- 1354 PP investissements
- 1355 PP. Reconstitution de gisements
- 1356 PP acquisition et construction de logements
- 1358 autres provisions réglementées.

3. Comptabilisation

La constitution ou augmentation de la provision

	Date		
6594	DNC aux provisions réglementées Compte de provision concerné	X	X

Diminution ou annulation de la provision :

	Date		
<u>Débit</u>	Compte de provision concerné	X	X
7594	Reprises non courantes sur provisions_réglementées	X	X

Fiche séquence

Filière	TCE	2^{ème} Année	
Module	09	COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : LES ÉCRITURES D'INVENTAIRE ET DE RÉGULARISATION	Masse : 120 H
Séquence	5	RÉGULARISATION DES COMPTES DE CHARGES ET DE PRODUITS	MH : 15 H
Objectifs		➤ Régulariser les comptes de charges et de produits	

Partie théorique

N° de séance	Continu	Masse Horaire
1	➤ Régulariser les charges <ul style="list-style-type: none"> • Les charges à payer • Les charges constatées d'avance • Exercices 	5 H
	➤ Régularisation des produits <ul style="list-style-type: none"> • Produits à recevoir • Produits constatés d'avance • Exercices ➤ Exercices d'entraînements	
	Exercices pratiques sur la régularisation des comptes de charges et de produits	10 H

Partie Pratique

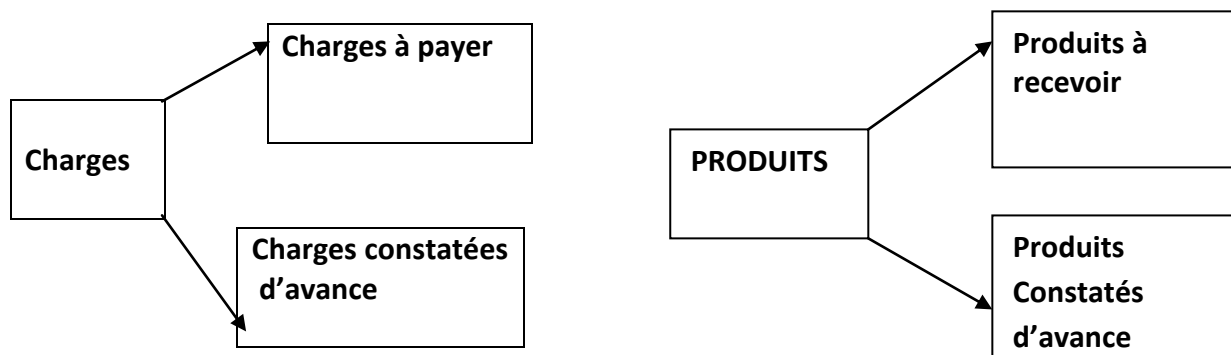
N ° de séance	TP N°	Exercices d'application	Masse Horaire TP
1	1	<u>Objectifs ciblés :</u>	1, 5 h
	2	➤ Déterminer Les charges et les produits à régulariser ➤ Régulariser les charges et les produits	1 h
	3		1, 5 h
	4		1 h
2	5	Déroulement des TP (1, 2, 3,4, 5, 6) : travail individuel	2 ,5 h
	6	Durée estimée : 10 heures	2, 5 h

SEQUENCE 5 – REGULARISATION DES COMPTES DE CHARGES ET DE PRODUITS.

Conformément au principe de spécialisation des exercices l'entreprise ne doit prendre, dans ses comptes de gestion que les charges et les produits afférents à l'exercice concerné.

Or, au cours de l'exercice, les comptes de gestion sont mouvementés pour des montants qui ne correspondent pas à l'exercice en question. Donc des régularisations sont nécessaires pour :

- ✓ Exclure de l'exercice concerné les charges et les produits déjà enregistrés en comptabilité qui ne concernent pas l'exercice clôturé. ce sont les charges constatées d'avance et les produits constatés d'avance.
- ✓ Inclure dans les comptes de gestion de l'exercice qui s'achève, les charges et les produits non encore comptabilisés car il manque des documents justificatifs. ce sont les charges à payer et les produits à recevoir.



I- Régularisation des comptes de charges :

A : charges à payer :

On constate à la fin de l'exercice, que des charges, au dit exercice, n'ont pas été comptabilisées faute de pièces justificatives. il convient de les enregistrer Au débit des comptes intéressés par le crédit de l'un des comptes de régularisation suivants :

Débit : comptes de charges concernés

Crédit : 4427 à accorder, avoirs à établir.

4437 charges de personnel à payer

4447 charges sociales à payer.

4457 Etat impôts et taxes à payer.

4487 dettes rattachées aux autres créanciers.

➤ **Exemple 1**

L'entreprise G a reçu les marchandises expédiées par le fournisseur, montant 57000 DH Ht. Mais la facture n'est toujours pas parvenue au 31/12/ N.

TAF : passer l'écriture d'inventaire.

		31/12/N	
6111	Achats de marchandises	57000	
3458	TVA à régulariser	11400	
4417	Fournisseurs factures non parvenues Facture non encore parvenue		68400

Remarque importante

- Lors des écritures de régularisation des charges à payer et des produits à recevoir, l'incidence de TVA devrait être prise en considération .
- Toutes les écritures de régularisation sont contre –passées au début de l'exercice suivant

➤ **Contre passation à l'ouverture de l'exercice suivant :**

		01/01/N+1	
4417	Fournisseurs factures non parvenues	68400	
6111	Achats de marchandises		57000
3458	TVA à régulariser Contre passation de l'écriture de régularisation		11400

A la réception des pièces justificatives, les charges sont comptabilisées normalement.

Si on suppose que la facture arrive le 15/01/N+1 , l'écriture à cette date sera

		15/01/N+1	
6111	Achats de marchandises	57000	
34552	Etat TVA récupérable / charges	11400	
4411	Fournisseurs FACTURE n °		68400

Exemple 2

La patente correspondante à l'exercice N n'est toujours pas parvenue le jour de l'inventaire. Montant : 8200 DH

• **Écritures comptables :**

		15/01/N+1	
6311	Impôts et taxes directs	8200	
3458	Etat – impôts et taxes à payer Facture n° à payer		8200

B- les charges constatées d'avance :

Les charges constatées d'avance sont des charges enregistrées au cours de l'exercice alors qu'elles concernent l'exercice suivant. il faut donc éliminer la part des charges qui couvre une partie de l'exercice suivant

- **Ecriture comptable type**

	15/01/N+1		
3491	Charges constatées d'avance	X	
6	Comptes de charges concernés		X

➤ Exemple 1

Le 1/11/ N / : l'entreprise règle par chèque bancaire, la prime d'assurance pour un montant de 12000 dh pour la période allant du 1/11/N au 31/10 /N +1.

- Enregistrer au journal de l'entreprise Les écritures de règlement et à la clôture de l'exercice N.

	0 1/11/N		
6134	Primes d'assurances	12000	
5141	Banques		12000
	31/12/ N		
3491	Charges constatées d'avances	10000	
6134	Primes d'assurances		10000
	12000 x 10/12		

➤ Exemple 2

La facture du 20 décembre N correspondent à 6000 DH .de marchandises comptabilisée alors que les marchandises ne sont pas encore parvenue à l'entreprise.

- Écritures comptables

	31/12/N		
3491	Charges constatées d'avance	6000	
6111	Achats e m/ses		6000
	Marchandises non encore reçues .		

II- REGULARISATION DES COMPTES DE PRODUITS

A- Les produits constatés d'avance :

Les produits constatés d'avances sont des produits comptabilisés avant que les prestations les justifiant aient été effectuées.

- Exemple : factures envoyées aux clients alors que les marchandises n'ont pas été livrées.
- Loyers et intérêts correspondant à l'exercice suivant, ont été encaissés et comptabilisés au cours de l'exercice.

▪ Ecriture comptable type :

	Date		
4491 7	Comptes de produits concernés Produits constatés d'avance	X	X

➤ Exemple :

Au 31/12/N, l'expert comptable a constaté que la facture envoyée au client N correspond à 10900 DH HT .de marchandises non encore livrées.

TAF : passer l'écriture de régularisation au 31/12/N.

▪ Ecritures comptables :

	31/12/N		
7111 4491	Ventes de marchandises Produits constatés d'avance	10900	10900

➤ Exemple 2

Le 01/12/2003, reçu e loyer d'avance de 3 mois, 6000 DH.

▪ Ecritures comptables :

	31/12/2003		
71271 4491	Locations diverses reçues Produits constatés d'avance Loyer de janvier et février 2004 : (6000 /3) x 2 = 4000	4000	4000

B- Produits à recevoir :

Certains produits liés à l'exercice qui s'achève n'ont pas été comptabilisés faute de pièces justificatives .ils doivent être enregistrées comme suit :

3417 3427 3467 3487 3493	RRRà accorder avoirs à établir Clients, factures à établir et créances /travaux non facturables Créances rattachées aux comptes d'associés Créances rattachées aux autres débiteurs Intérêts courus et non échus à percevoir	X X X x	
--------------------------------------	--	------------------	--

Crédit	Compte de produits concerné		x
---------------	------------------------------------	--	----------

➤ **Exemple**

Notre fournisseur nous a promet une remise de 900 DH HT sur la facture du 20/12/2002, l'avoir correspondant n'a pas encore été reçu (achat de marchandises) .

Les marchandises relatives à la facture du 27/12/2002.n'ont pas été livrées, montant 8000 DH HT.

▪ **Ecritures comptables**

		31/12/2002	
3417	RRR à obtenir, avoirs non encore reçus	1080	
34271	Clients, factures à établir	9600	
6119	RRRO/ achats de marchandises		900
4455	TVA à régulariser		1780
7111	Ventes de marchandises au Maroc		8000

Lors de l'établissement des pièces justificatives, les produits sont comptabilisés normalement.

Fiche séquence

Filière	TCE	2^{ème} Année	
Module	09	COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : LES ÉCRITURES D'INVENTAIRE ET DE RÉGULARISATION	Masse : 120 H
Séquence	6	ÉTAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE	MH : 5 h
Objectifs		➤ Régulariser le compte « banque »	

Partie théorie

N° de séance	Continu	Masse Horaire
1	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Généralités ➤ Principe de l'état de rapprochement ➤ Exemple Exercices d'entraînement	2,5 H
	Exercices pratiques sur l'état de rapprochement bancaire	2.5 H

Partie Pratique

N ° de séance	TP N° 1	Exercices d'application	Masse Horaire TP
1		<u>Objectifs ciblés :</u> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Enregistrer r au journal les écritures de régularisations nécessaires. Déroulement du TP 1: travail individuel Durée estimée : 2h 30 min	2,5 h

SEQUENCE 6 : ETATS DE RAPPROCHEMENT

Le compte « banque » (ou chèques postaux) tenu par l'entreprise, et le compte « Clients » tenu par la banque (ou chèques postaux) sont réciproques.

Le rapprochement de ces deux comptes permet de vérifier leur concordance et de détecter les erreurs éventuelles.

En raison des décalages dans l'enregistrement des opérations, le compte «banque ».

Tenu par l'entreprise ne présente pratiquement jamais le même solde à la même

Date que le compte « entreprise -» tenu par la banque .Cette différence peut avoir

Comme cause :

- L'entreprise a émis des chèques et a passé les écritures correspondantes, mais ces chèques ne sont pas encore enregistrés par la banque
- La banque prélève des frais de tenue de compte et des commissions, mais l'entreprise n'en est informée exactement que lorsque la banque lui envoie un relevé de compte.

A- Comment procéder ?

- ✓ On commence par pointer toutes les écritures pour lesquelles la réciprocité est parfaite.
- ✓ Sur l'état de rapprochement, on dispose des deux comptes réciproques avec leurs soldes à la date considérée.

(Compte banque (tenu par l'entreprise))

Solde débiteur

(compte client Z tenu par la banque)

solde créditeur

- ✓ On inscrit dans chacun de ses comptes les opérations qui le concernent, mais qui n'y sont pas encore enregistrées,, alors qu'elles sont déjà inscrites sur l'autre compte .si aucune erreur n'a été commise dans la tenue des comptes, on doit alors obtenir des soldes opposés.
- ✓ On enregistre ensuite dans la comptabilité de l'entreprise les écritures relatives aux opérations dont elle vient de prendre

connaissance par le relevé bancaire (agios, frais bancaires, règlement d'effets domiciliés, virements en faveur de l'entreprise etc.).

B- Exemple :

Le 31 mars N, le compte BMCE présente dans nos livres (nous Sté ASNI) un solde de 14456.15 DH et le relevé de compte à la même date fait apparaître un solde en notre faveur de 13652.30 DH. Le pointage des deux comptes révèle que :

1- Des opérations inscrites sur le compte tenu par la banque n'ont pas encore été enregistrées dans nos livres :

- Frais d'escompte de 81.34DH sur remise à l'escompte du 28 mars
- Commissions bancaires du 4^{ème} trimestre : 132.DH
- Virement à notre ordre du client Ahmed : 574DH.
- Domiciliation n° 51, réglée le 31 mars par la BMCE : 2667.41 dh.
- Coupons d'obligation (intérêts en faveur de l'entreprise, sur des prêts qu'elle a accordés : obligations) encaissés par la banque pour notre compte : 246 dh .

2- D'autres opérations, enregistrées dans nos livres, ne l'ont pas été par la banque.

- Chèque n° 6341 à l'ordre du fournisseur GHAZI 258.90 dh .
- Chèque n° 6443 à l'ordre du fournisseur FATMI 998 DH.

L'état de rapprochement peut être disposé :

Chez nous			Chez la banque		
Libellé	Débit	Crédit	Libellé	Débit	crédit
Solde débiteur	14456.15		Solde créditeur		13652.30
Escompte (a)		81.34	Chèque n° 6341 à l'ordre de Ghazi	258.90	
Commission (b)		132.00			
Virement Ahmed c	574.00		Chèque n° 6343 à l'ordre de FAT mi	998.00	
Domiciliation (d)		2667.41			
Coupons (e)	246.00				
Solde débiteur après rapprochement		<u>12395.40</u>	Solde créditeur après rapprochement	<u>12395.40</u>	
	15276.15	15276.15		13652.30	13652.30

A la suite de ce rapprochement, enregistrons dans nos livres comptables les opérations dont nous avons pris connaissance par le relevé bancaire.

-Escompte sur effets de Commerce (compte 6311)

-Commissions (compte 6147)

- Paiement du fournisseur par domiciliation

- virement reçu d'Ahmed

- revenus de titres

➤ Ecritures comptables

6311	Intérêts des emprunts et dettes	81.34	
6147	Services bancaires		
4411	Fournisseurs (Z)	132.00	
	Banque	2667.41	
5141			2880.75
		820.00	
3421	Banque BMCE		574.00
	clients		
7325	revenus des titres immobilisés		246.00

Après ces enregistrements, le compte « banque » est bien dans notre comptabilité débiteur de 12395.40 DH.

Fiche séquence

Module	09	COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : LES ÉCRITURES D'INVENTAIRE ET DE RÉGULARISATION	Masse : 120 H
Séquence	7	COMPTABILISATION DES STOCKS	MH : 2h30 min
Objectifs		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Comptabiliser et régulariser les stocks de l'entreprise commerciale ➤ Comptabiliser et régulariser les stocks de l'entreprise industrielle 	

Partie théorie

N° de séance	Continu	Masse Horaire
1	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Rappel <ul style="list-style-type: none"> • Stocks Comptabiliser et régulariser les stocks	1 H
	Exercices pratiques sur la comptabilisation des stocks	1, 5 H

Partie Pratique

N ° de séance	TP N°	Exercices d'application	Masse Horaire TP
1	1	Objectifs ciblés : <ul style="list-style-type: none"> ➤ Passer les écritures de régularisation des stocks Déroulement du TP 1 : travail individuel Durée estimée : 1 h 30 min	1,5 h

SEQUENCE N° 7: COMPTABILISATION DES STOKS

I-Cas de l'entreprise commerciale :

Une entreprise commerciale est celle qui achète des marchandises en vue de les revendre en l'état.

Les comptes enregistrant les variations de stocks sont les suivants :

6114 - variation de stocks de marchandises.

6124 – variation de stocks de matières et fournitures (matières premières, matières et fournitures consommables, emballages)

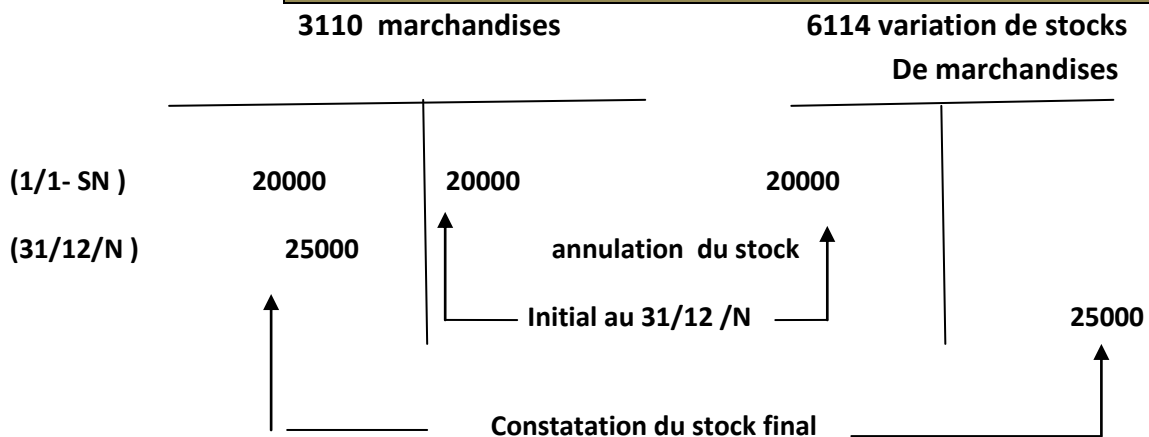
Ces comptes ne fonctionnent qu'en fin d'exercice pour constater la variation de stocks entre le début et la fin de l'exercice.

Dans le cas de l'inventaire intermittent, l'inventaire extra – comptable se fait une fois par an à la fin de l'exercice. donc on annule les stocks existant au début de l'exercice et on constate les stocks détenus en magasin à la fin de l'exercice.

➤ Exemple :

Le 01/01/N, stock initial de marchandises 20000 DH.

Le 1/12/N+1, stock de marchandises = 25000 (valeurs fournis par l'inventaire extra – comptable).



Le compte de stocks de marchandises exprime par son solde le montant du stock final qui figurera au bilan.

Le compte variation de stock représente :

- Une charge négative (enrichissement) en cas d'augmentation du stock (solde créditeur) :

- SF supérieur SI \Rightarrow variation de stock positive.
- Une charge positive en cas de diminution de stocks (solde débiteur).

SF inférieur SI \Rightarrow variation de stocks négative

		31/12/N	
6114	Variation de stocks de m/ses	20000	
3110	Marchandises		20000
	Pour solde du compte crédité		
	d°		
3110	Marchandises	25000	
6114	Variation de stocks de marchandises		25000
	Constatation du stock final		

Supposons que les achats de marchandises de l'exercice N s'élèvent à 130000 :

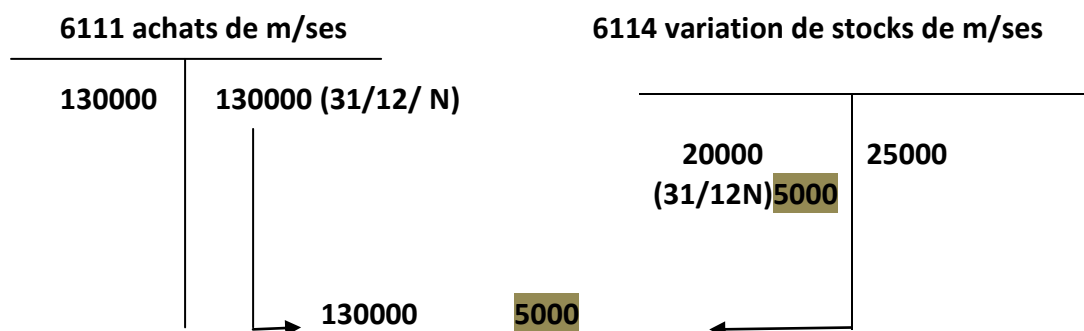
On sait que : Achats revendus de m/ses = achats de marchandises – variation du stock de m/ses.

Achats revendus de m/ses = achats de m/ses – (stock final – stock initial).

Achats revendus de m/ses = 130000 – (25000 - 20000) = 125000 DH.

Dans Le CPC, seul figure le compte « achats revendus de m/ses » avec les charges.

Le compte variation de stocks de m/ses est soldé.



Solde : 125000

Les comptes concernant les matières et fournitures fonctionnent de la même manière que ceux de matières premières : il s'agit de :

- 3122 : stocks de matières et fournitures.
- 6124 : variation de stocks de matières et fournitures

I- CAS DE L'ENTREPRISE INDUSTRIELLE

1- Principe :

L'entreprise industrielle est celle qui achète des matières pour les revendre après transformation.

Outre le compte 6124 – variation de stocks de M/F , on utilise les comptes :

7131 : variation de stocks de produits en cours.

7132 : variation de stocks de biens produits.

7131 variations de stocks de services en cours

Ces comptes fonctionnent comme le compte 6124, c'est-à-dire qu'à la fin de l'exercice, ils sont débités du stock initial et crédités du stocks final (en contrepartie les comptes de stocks concernés). Cependant ils sont rattachés aux produits dans le CPC.

- Si SF supérieur SI → solde créditeur → ils constituent des produits.
- Si S-F inférieur SI → solde débiteur → ils constituent des produits négatifs figurant avec (-) parmi les produits .

2- Particularités des entreprises industrielles :

Dans ces entreprises on distingue deux types de stocks :

- Ceux d'approvisionnement et de matières premières, fonctionnent comme le compte stocks de marchandises : ce stock évalué au coût d'achat vient corriger par sa variation annuelle les achats correspondants.
- Ceux de produits finis, produits intermédiaires et en cours, évalués au coût de production. la variation de stocks s'ajoute aux ventes et à la production immobilisée , algébriquement, pour déterminer la production de l'exercice de l'entreprise.

$$\begin{aligned} \text{Production} &= \text{ventes} + \text{variation de stocks de produits} + \text{prod. immob} \\ &= \text{ventes} + (\text{SF} - \text{SI}) + \text{prod. immob} \end{aligned}$$

Conclusion

- La variation de stocks des M/F est retranchée des charges (au niveau des achats correspondants)
- La variation de stocks des produits finis et en cours est ajoutée aux produits :
 - Variation positive en cas (+)
 - Variation négative en cas de diminution (-)

. Fiche séquence

Module	09	COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : LES ÉCRITURES D'INVENTAIRE ET DE RÉGULARISATION	Masse : 120 H
Séquence	8	Autres régularisations (écarts de conversion)	2h30min
Objectifs		➤ Régulariser les écarts de conversion	

Partie théorie

N° de séance	Contenu	Masse Horaire
1	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Généralités ➤ exemples ➤ exercices d'entraînement 	1 H
	Exercices pratiques sur la régularisation des écarts de conversion	1, 5 H

Partie Pratique

N ° de Séance	TP N°	Exercices d'application	Masse Horaire TP
1	1	Objectifs ciblés : Régulariser les écarts de conversion Déroulement des (TP1, TP2, TP 3): travail individuel Durée estimée : 1 h 30 min	30 min
	2		30 min
	3		30 min

SEQUENCE 8 : autres régularisations (écarts de conversion)

En fin d'exercice, il convient de régulariser l'ensemble des créances et dettes libellées

En monnaie étrangère.

Deux cas peuvent se présenter :

- 1- dans le cas d'une perte de change probable, il faut constater l'écart de conversion de même qu'une provision pour perte de change (principe de prudence).
- 2- Dans le cas d'un gain de change probable, constater l'écart de conversion
NB : lorsque les comptes d'écarts de conversion sont utilisés par l'entreprise, ces derniers doivent obligatoirement être contre –passés à l'ouverture de l'exercice suivant.

Exemple 1 :

Le 24/ 04/2000, l'entreprise « ALAOUI » de Tanger ; a vendu des marchandises à son client FERNANDO de Madrid :

Facture n° 24	
Montant des marchandises	356,00 euros
Remise 10%	<u>- 35,60 euros</u>
	= 320 ,40 euros
Frais facturés	<u>+ 60.00 euros</u>
	380.40 euros

Cours de change à cette (24 /4 /2000) : 1 euros = 10,7250 DH

Le 30/06/2000 ; l'entreprise « ALAOUI » reçoit de sa banque l'avis de crédit n° 150 mentionnant un ordre de virement d'un montant de 4003,71 dh du client « FERNANDO» Relatif à la facture n° 24 du 24 /4 /2000.

Le cours de change à cette date est de 10,5250 DH pour 1 euro.

Solution :

		24/4/2000		
3421	Clients		4079,79	
7113	Ventes de marchandises à 'étranger			3436,29
7127	Ventes et produits accessoires			643,50
	Facture n° 24			
		30/06/2000		
5141	Banque		4003,71	
6331	Pertes de change propres à l'exercice		76,08	
3421	Clients			4079,79
	Avis de crédit n° 150			

Exemple 2

Le 24/ 4 / 2000 ; l'entreprise « ALAOUI » ; de Tanger ; a vendu des marchandises à son client français MICHEL.

facture n° 35	
Montant brut	2100.00 euros
Remise 10%	- <u>210.00 euros</u>
	= 1890.00 euros
Frais facturés	+ <u>378.00 euros</u>
	2268.00 euros.

Cours de changes à cette date (24 /04 / 2000) : 1 euro = 10,7250 DH.

Le 31/07/2000. L'entreprise « ALAOUI » reçoit de sa banque l'avis de crédit n° 155 indiquant un ordre de virement d'un montant de 24346,98 DH relatif à la facture n ° 35

Cours de change à cette date : 1 euro = 10,7350 DH.

Solution :

		24/04/2000		
3421	Clients		24 324,30	
7113	Ventes de marchandises à l'étranger			20270,25
7127	Ventes et produits accessoires			4054 ,05
	Factures n° 35			
		31/07/2000		
5141	Banque		24346,98	
3421	Clients			24324,30
7331	Gains de change propres à l'exercice			22,68
	Avis de crédit n° 155			

Fiche séquence

Module	09	COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : LES ÉCRITURES D'INVENTAIRE ET DE RÉGULARISATION	Masse : 120 H
Séquence	9	ÉTABLISSEMENT DU CPC ET DÉTERMINATION DU RÉSULTAT.	MH : 10 H
Objectifs		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Etablir le compte des produits et charges ➤ Passer les écritures de détermination du résultat 	

Partie théorie

N° de séance	Contenu	Masse Horaire
1	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Ecritures de regroupement ➤ Ecritures de détermination du résultat ➤ Etablissement des comptes produits et charges et du bilan ➤ Clôture des comptes ➤ Réouvertures des comptes ➤ Exercices 	5 H
	Exercices pratiques sur la détermination des résultats comptables	➤ 5 H

Partie Pratique

N ° de Séance	TP N°	Exercices d'application	Masse Horaire TP
1	1	Objectifs ciblés : Régulariser les écarts de conversions Déroulement du TP 1 : travail individuel Durée estimée : 5h	5 h

SEQUENCE 09 : ÉTABLISSEMENT DES COMPTES PRODUITS ET CHARGES ET DÉTERMINATION DES RÉSULTATS

I-Ecritures de regroupement :

Après inventaire et écritures de régularisations, la détermination du résultat se fait en virant dans un compte de synthèse unique les soldes des comptes de charges et de produits.

Cependant, dans le CPC seules figurent les « rubriques » d'où nécessité de regrouper les comptes 'un même poste dans des comptes de regroupement

(Numéro du poste auquel on ajoute 0 en terminaison et même intitulé que le poste.)

Exemple : produits

Soit un extrait de la balance après inventaire au 31/12 N .

7111	Ventes de m/ses au Maroc		2190000
7113	Ventes de m/ses à l'étranger		950000
7119	-RRR accordés par l'entreprise	15000	
7127	Ventes de produits accessoires		117800

ECRITURES DE REGROUPEMENT

		31/12/N	
7111	Ventes de m/ses au Maroc	2190000	3140000
7113	Ventes de m/ses à l'étranger	950000	
7110	Ventes de m/ses		
	d°		
7111	ventes e m/ses	15000	
7119	RRR accordés par l'entreprise		15000
7127	Ventes de produits accessoires	117800	
7120	Ventes de biens et services produits		117800

II- ECRITURES DE DETERMINATION DU RESULTAT

La détermination du résultat net se fait en virant, dans un compte de synthèse unique, les soldes des comptes de charges et de produits.

Cette détermination se fait en cascade en utilisant le compte e la classe 8.

8100 résultat d'exploitation
 8300 résultat financiers
 8400 résultat courant
 8500 résultat non courant
 8600 résultat avant impôt
 8800 résultat après impôt

1- Résultat d'exploitation : 8100

Comptes de produits

Débit 8100	Comptes de produits d'exploitation Résultat 'exploitation	x	X
---------------	--	---	---

Comptes de charges ;

8100 Crédit	Résultat d'exploitation Comptes de charges d'exploitation	x	X
----------------	--	---	---

2-Résultat financier

Débit 8300	Comptes de produits financiers Résultat financier	x	X
8300 Crédit	<u>Résultat financier</u> Comptes e charges financières	x	X

2- Résultat courant 8400

On vire les soldes d

es comptes 8100 et 8300 (selon leur solde débiteur ou créditeur) au
 Compte 8400.

3- Résultat non courant : 8500

Débit 8500	Comptes de produits non courants Résultat non courant	X	X
8500 Crédit	Résultat non courant Comptes de charges non courantes	x	X

4- Résultat avant impôt

Le solde du compte 800 est viré au compte 8600.

Le solde du compte 8500 est viré au compte 8600

5- Impôt sur le résultat

6700 4453	Impôt sur le résultat Etat impôt sur les résultats	x	X
--------------	---	---	---

6- Résultat net e l'exercice : 1191 ou 1199

Le sode du compte 8800 sera viré aux comptes 1191 ou 1199 selon la nature du solde

8800 Crédit	Résultat après impôt 1191 si le solde est créditeur Ou 1199 si le solde est débiteur	x	
-----------------------	--	---	--

III- Etablissement des comptes produits et charges

Le CPC est présenté en liste afin de déterminer le résultat en cascade
Dans le modèle simplifié, les produits financiers et les charges financières sont regroupés avec les charges et les produits d'exploitation et apparaissent sous les chapeaux « produits courants » et les « charges courantes », alors qu'ils sont distingués dans le modèle normal .

Dans le modèle simplifié le CPC est complété par un petit tableau ou les entreprises doivent mettre en évidence la marge brute sur vente en l'état et la valeur ajoutée produite

.
Les opérations concernant les exercices précédentes sont normalement portées dans les comptes des « exercices antérieures », ce qui permet de remplir la colonne « 2 » du CPC.

La colonne des totaux de l'exercice précédent est remplie pour permettre une comparaison ans le temps.

IV- Clôture des comptes :

L'ensemble des comptes de gestion (classes 6 , 7 et 8) a été soldé lors de la détermination du résultat . Seuls les comptes de situation qui doivent être clôturés à la fin de l'exercice et rouverts au débit de l'exercice suivant. Pour arrêter un compte, on totalise ses débits et ses crédits, le solde est reporté sur l'exercice suivant.

- Lors des écritures e clôture les comptes présentant un solde débiteur sont crédités, ceux présentant un solde créditeur sont débités.

Exemple d'écritures de clôture :

1111	Capital	100000	
1191	Résultat net de l'exercice	487	
1481	Emprunts auprès des établissements	150000	
228321	Amortissements des bâtiments	120000	
28332	Amortissements de ITMO	40000	
28340	Amortissements du MAT Transport	15000	
4411	Fournisseurs	10000	
4415	Frs effets à payer	180000	
4432	Rémunérations dues au personnel	25000	
4441	CNSS	11800	
4443	Caisse de retraite	4000	
4452	Etat impôts et taxes d'immobilisations	5000	
4481	Dettes sur acquisitions immobilisation	18000	
2321	Bâtiments		160000
2332	Matériel et outillages		90000
2340	Matériel de transport		20000
2486	Dépôt et cautionnement		700
3111	Marchandises		60000
3421	Clients		205000
3424	Clients douteux u litigieux		20000
5141	Banques		200000
5161	Caisse		13587
TOTAL		769287	769287

V- REOUVERTURE DES COMPTES

- On commence par reporter le total de la balance d'inventaire
- On contre passe les écritures de régularisation des charges et des produits
- On procède à l'affectation du résultat.
 - Dans l'entreprise individuelle, le résultat est viré dans le compte « capital personnel » après prélèvement éventuel d'une part des bénéfices.
 - Dans les sociétés, le résultat net est viré au compte résultat en instance d'affectation en attendant la réunion de l'assemblée ordinaire des associés pour décider de l'affectation définitive du résultat.
 - Les pertes sont virées dans un compte débiteur « report à nouveau » Ou imputées sur les réserves ou sur le capital.

Exemple 1 :

Ecriture d'ouverture (suite de l'exemple précédent) .

2321	Bâtiments	160000	
2332	Matériel et outillages	90000	
2340	Matériel de transport	20000	
2486	Dépôt et cautionnement	700	
3111	Marchandises	60000	
3421	Clients	205000	
3424	Clients douteux u litigieux	20000	
5141	Banques	200000	
5161	Caisse	13587	
1111	Capital		100000
1191	Résultat net de l'exercice		487
1481	Emprunts auprès des établissements		150000
228321	Amortissements des bâtiments		120000
28332	Amortissements de ITMO		40000
28340	Amortissements du MAT Transport		15000
4411	Fournisseurs		10000
4415	Frs effets à payer		180000
4432	Rémunérations dues au personnel		25000
4441	CNSS		11800
4443	Caisse de retraite		4000
4452	Etat impôts et taxes d'immobilisations		5000
4481	Dettes sur acquisitions 'immobilisation		18000

Exemple 2 :

Le résultat de l'exercice N réalisé par l'entreprise « SAMIA » est de 217000. Il est affecté de la manière suivante :

- Prélèvement 100000 DH.
- Mise en réserves 60000 DH.
- Le reste sans affectation.

1191	Résultat net de l'exercice	217000	
5141	Caisse		100000
1150	Réserves		60000
1161	Report à nouveau		57000
	Affectation du bénéfice		

Schéma réductif des travaux de fin d'exercice

- **Balance avant inventaire**
- **Inventaire extra comptable les constatations de cet inventaire sont à la base de la majorité des redressements et des régularisations comptables**
- **Comptabilisation des régularisations : amortissements, provisions, régularisations**
- **Ecritures de regroupement des charges et des produits**
- **Ecritures de détermination du résultat.**
- **CPC, Etat des soldes de gestion.**
- **Balance d'inventaire (seuls y figurent les comptes de situation pour leur solde final que l'on portera au bilan)**
- **Bilan**
- **Clôture des comptes**
- **Réouverture des comptes.**

Fiche séquence

Module	09	COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : LES ÉCRITURES D'INVENTAIRES ET DE RÉGULARISATION	Masse : 120 H
Séquence	10	L'ÉTAT D'INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES	MH : 10H
Objectifs		➤ Etablir les tableaux de l'ETIC du modèle normal	

Partie théorie

N° de séance	Contenu	Masse Horaire
1	<ul style="list-style-type: none">➤ Saisir l'intérêt de l'ETIC➤ Remplir certains tableaux de l'ETIC	5 H
	Exercices pratiques sur l'ETIC	

Partie Pratique

N ° de Séance	TP N°	Exercices d'application	Masse Horaire TP
1	1	Objectifs ciblés : présenter l'ETIC Déroulement du TP 1 : travail individuel Durée estimée : 05 H.	5 h

1- Définition :

C'est l'état de synthèse qui complète et commente l'information donnée par les autres états de synthèse, dont il est indissociable.

2- Intérêt de l'ETIC :

Il doit apporter tous les compléments et toutes les précisions nécessaires à l'obtention de l'image fidèle du patrimoine. De la situation financière et des résultats de l'entreprise.

3- Forme

L'ETIC est constitué de trois ensembles suivants :

- Principes et méthodes comptables.
- Compléments d'informations au bilan et au CPC.
- Autres informations complémentaires.

4- Etablissement de l'ETIC

Seuls certains états seront établis dans le cadre de ce manuel. il s'agit des états :

- B2 : tableau des immobilisations,
- B3 Bis / : tableau des amortissements.
- B3 : tableau des plus ou moins values sur cessions ou retraits d'immobilisations.
- B5 : tableau des provisions.

4.1 B2 : tableau des immobilisations,

C'est l'état qui récapitule, par nature, les immobilisations autres que financières

Au début de l'exercice, les mouvements de l'exercice (augmentations, diminution) et en fin d'exercice.

4.2 . Tableau des amortissements. B3 Bis

C'est l'état qui récapitule les amortissements des immobilisations au début de l'exercice, les mouvements de l'exercice (dotations de l'exercice, amortissements sur immobilisations sorties) et en fin d'exercice.

4.3. B3 : tableau des plus ou moins values sur cessions ou retraits d'immobilisations.

C'est l'état qui montre avec précision la formation des plus ou moins values sur cessions ou retraits d'immobilisations.

4.4: tableau des provisions B5

C'est l'état qui récapitule, par nature, les provisions au début de l'exercice, les mouvements de l'exercice (dotations, reprises) et en fin d'exercice..

Le comptable de l'entreprise AMMAR met à votre disposition le document suivant :

Extrait de la balance après inventaire de l'entreprise AMMAR au 31/12/2006.

N° de compte	Intitulé des comptes	Sommes au 31/01/06		Mouvements		Soldes au 31/12/2006	
		Solde débiteur	Solde créditeur	débit	crédit	Solde débiteur	Solde créditeur
1111	Capital		400000				400000
1140	Réserves légale		38000				38000
1181	Emprunts A.E.C		262000				262000
1511	PPRC		55000	55000			
2321	Bâtiments	300000				300000	
2340	Matériel de transport	340000			100000	240000	
2351	Mobilier de bureau	30000				30000	
2355	Matériel informatique	50000				50000	
2835	Amort des constructions		45000		15000		60000
2834	Amortu MAT de T		224000	95000	63000		192000
2835	Amort du M. B		18000		6000		24000
2355	Amort du M. INF		32000		7200		39200
3111	Marchandises	377000		350000	377000	350000	
3421	Clients	411680			10200	401480	
3424	clients douteux	21420		10200	3840	27780	
501	TVP -actions partie lib	66000			22000	44000	
3911	Provisions PD des m/ses		65600	65600	25000		25000
3942	PPD des clients		6080	3360	3160		5880
3950	PPD des TVP.		3000	1000	400		2400
.....							
.....							
6193	DEA des immobi			91200		91200	
6196	DEPPD de AC			28160		28180	
6393	DPPD des TVP			400		400	
6513	VNA (1)			5000		5000	
7196	RPPD de l'À. Circulant				68960		68960
7394	RPPD TVP				1000		1000
7513	PC (2)				30000		30000
7595	RNC/ PPRC				55000		55000

- Et (2) relatifs à la cession du matériel de transport u 30/09/2006.
Travail à faire : présenter les tableaux de l'ETIC. Donnés en annexes.
- tableau des immobilisations, B2
- : tableau des amortissements B3 Bis /
- tableau des plus ou moins values sur cessions ou retraits d'immobilisations B3 .tableau des provisions B5
- tableau des provisions.

Tableau des immobilisations, autres que financières : (ETAT B2)
Exercice du 01/01/2006 au 31/12/2006

Nature	MB Début exercice	Augmentation			Diminution			Mbrut Fin exercice
		acquisition	P ° par l'e/se elle mêe	Virement	Cession	Retrait	Virement	
Immob enNV								
F. préliminaires Charges à R / P exercices Primes de remb								
Immobiisations incorporelles								
Immob en R et D Brevets, marques Fond commercial Autres immob incorporelles .								
Immobilisations corporelles	720000				100000			620000
Terrains								
Constructions	300000							300000
Inst .tech .mat et o								
Matériel de transp	340000				100000			240000
M.M.bureau	80000							80000
Autres immob corporelles Immob corp en cours								

Tableau des amortissements ETAT B2 Bis

Exercice du 01/1/20060 au 31/12/2006

	Cumul début exercice 1	Dotation de l'exercice 2	Amortissements /immobilisations 3	Cumul amortissement Fin exercice 4 = 1+2-3
<u>Immobilisation en non valeur</u>				
F. préliminaires Charges à R / P exercices Primes de remb				
Immobiisations incorporelles				
Immob en R et D Brevets, marques Fond commercial Autres immob incorporelles .				

Immobilisations corporelles	319000	91200	95000	315200
Terrains				
Constructions	45000	15000	95000	315000
Inst .tech .mat et o				60000
Matériel de transp	224000	63000	95000	192000
M.M.bureau	50000	13200		63200
Autres immob corporelles				
Immob corp en cours				

Tableau des plus ou moins values sur cessions ou retraits d'immobilisations.

Date de cession Ou de retrait	Comptes principal	Montant brut	Amortissements Cumulés	VNA	PC	+ value	Moins value
30/09/2006	2340	100000	95000	5000	30000	25000	-
Total		100000	95000	5000	30000	25000	

Tableau des provisions ETAT B5

Exercice du 01/01/2006 au 31/12/2006

Nature	M brut Début exercice	Dotations d'exploitation	D F	DNC	Reprises D'exploitation	Reprises financières	Reprises Non courantes	M brut Fin D'exercice
1-PPD A.I								
2-Pr réglementées								
3- PPRC durables	55000						55000	
Sous total	55000						55000	
'4-PPD de AC (HT)	74680	28160	400		68960	1000		33280
5-aytres PRC								
6-PPD des comptes de T-								
SOUS TOTAL	74680	28160	400		68960	1000		33280
TOTAL	129680	28160	400		68960	1000	55000	33280

Fiche séquence

Module	09	COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : LES ÉCRITURES D'INVENTAIRE ET DE RÉGULARISATION	Masse : 120 H
Séquence	11	L'ÉTAT DES SOLDES DE GESTION	MH : 05H
Objectifs		➤ Présenter l'ESIG et commenter les soldes obtenus.	

Partie théorie

N° de séance	Contenu	Masse Horaire
1	<ul style="list-style-type: none">➤ Calcul des soldes de gestion➤ Calcul de la capacité d'autofinancement (CAF)➤ Présenter l'ESIG <p>Exercices pratiques sur l'ESIG</p>	2.5 H

Partie Pratique

N ° de Séance	TP N°	Exercices d'application	Masse Horaire TP
1	1	<u>Objectifs ciblés :</u> <ul style="list-style-type: none">➤ Présenter l'ESIG et commenter les résultats obtenus➤ Déroulement du TP 1 : travail individuel <p>Durée estimée : 2h 30 m</p>	2.5 h

Séquence 11 : L'Etat DES SOLDES DE GESTION

L'état des soldes de gestion permet d'analyser l'activité de l'entreprise, notamment par le calcul de soldes de gestion et la capacité d'autofinancement de l'entreprise.

Il est formé de deux tableaux :

- Le tableau de formation des résultats
- Le tableau de calcul de la capacité d'autofinancement (CAF) et de l'autofinancement

Le tableau de formation des résultats permet d'analyser la formation des résultats, à partir des soldes intermédiaires de gestion, dont les plus importants sont :

La marge brute

La marge brute est l'excédent des ventes de marchandises sur les achats revendus de marchandises.

C'est le solde de gestion fondamental pour les entreprises commerciales. Elle est calculée aussi par les entreprises industrielles pour activités commerciales.

Marge brute = ventes de marchandises – achats revendus de m/ses

La production de l'exercice

Elle concerne les entreprises ayant une activité de transformation des matières premières pour la fabrication des produits et services : cas des entreprises industrielles

Cette production a une grande signification que le chiffre d'affaire, qui ne traduit pas l'activité réelle de l'entreprise

Production de l'exercice = ventes de biens et de services produits + variation des stocks + immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même

La consommation de l'exercice

Après détermination de la production de l'exercice, il faut déterminer la valeur des biens et services qui ont été consommés durant l'exercice.

Consommation de l'exercice = achats consommés de matières et four + autres charges externes

La valeur ajoutée : VA

Elle représente la véritable richesse créée par l'entreprise du fait de son activité d'exploitation et sa contribution à l'économie nationale

VA = marge brute + production de l'exercice – consommation de l'exercice

L'excédent brut d'exploitation : EBE (ou insuffisance brute d'exploitation : IBE)

L'EBE représente un premier niveau du résultat d'exploitation calculé par la différence entre les produits d'exploitation (autre que les produits financiers et les reprises) et les charges d'exploitations (autres que les dotations d'exploitations aux amortissements et aux provisions)

EBE = VA + subvention d'exploitation – impôts et taxes – charge de personnel

Le résultat de l'exploitation

Le résultat est donné directement par le CPC ou calculé, en tant que solde de gestion, à partir de l'EBE

Résultat d'exploitation = produit d'exploitations – charges d'exploitations

La capacité d'autofinancement (CAF) et l'autofinancement

La CAF

C'est les ressources de financement générées par l'activité de l'entreprise au cours de l'exercice avant affectation du résultat et que l'entreprise peut consacrer à l'autofinancement

La CAF représente la totalité des ressources internes que l'entreprise pourrait consacrer à l'autofinancement. Ces ressources sont constituées par :

- L'encaissement des produits, générateurs de recettes
- Diminués du paiement des charges, entraînant des dépenses

CAF = produits encaissables – charges décaissées

L'autofinancement

Autofinancement = capacité d'autofinancement – distribution de bénéfices

Calcul de la CAF à partir du résultat net de l'exercice
Résultat net de l'exercice
+ Dotations aux amortissements et aux provisions
-Reprises sur éléments stables
-produits de cession des immobilisations
+ VNA des immobilisations cédées
= capacité d'autofinancement
-distribution de bénéfices
= autofinancement

I) Exercice

Extrait du tableau de formation des résultats (société SAMIRA)

		Exercice 2011
-	1 -	740000 ,00
-	2 -	300000,00
=	I- marge brute sur ventes d'état	
+	II- production de l'exercice 3+4+5	
+	3- ventes de biens et services produits	120000,00
+	4- variations de stocks de produits	-
+	5- immobilisations produites par l'ese pour elle même	-
-	III) consommation de l'exercice (6+7)	
+	6- achats consommés de matières et fournitures	140000,00
+	7- autres charge externes	57000,00
-	IV- valeur ajoutée (I+II-III)	
+	8- subvention d'exploitation	-
-	9- impôts et taxes	20830,25
-	10- charges de personnel	123892,50
=	V- excédent brut d'exploitation (EBE) ou	
=	-insuffisance brute d'exploitation (IBE)	
+	11- autre produits d'exploitation	0,00
-	12- autres charges d'exploitation	2360, 00
+	13- reprises d'exploitation	35469,00
-	14- dotations d'exploitation	235950,00
-	VI- résultat d'exploitation (+ ou -)	

Travail à faire

Compléter le tableau

Solution

		Exercice 2011
	1 –Ventes de M/ses	740000 ,00
-	2 – achats revendus de M/ses	300000,00
=	I- marge brute sur ventes d'état	<u>+ 440000</u>
+	II- production de l'exercice 3+4+5	<u>+120000</u>
+	3- ventes de biens et services produits	120000,00
+	4- variations de stocks de produits	-
+	5- immobilisations produites par l'ese pour elle même	-
-	III) consommation de l'exercice (6+7)	197000
+	6- achats consommés de matières et fournitures	140000,00
+	7- autres charge externes	57000,00
-	IV- valeur ajoutée (I+II-III)	<u>+363000</u>
+	8- subvention d'exploitation	-
-	9- impôts et taxes	20830,25
-	10- charges de personnel	123892,50
=	V- excédent brut d'exploitation (EBE) ou	<u>+218277.25</u>
=	-insuffisance brute d'exploitation (IBE)	
+	11- autre produits d'exploitation	0,00
-	12- autres charges d'exploitation	2360, 00
+	13- reprises d'exploitation	35469,00
-	14- dotations d'exploitation	235950,00
-	VI- résultat d'exploitation (+ ou -)	<u>+ 15436.25</u>

Liste des références bibliographiques

Ouvrage	Auteur	Edition
Manuel de comptabilité générale	Michèle Malaval Lehzam	Cabinet .Conseil CCMLA
Techniques Quantitatives de Gestion T2	C. Pérochon	Foucher
Comptabilité financière Des entreprises au Maroc	A.Maaroufi	Publimar
Annales de comptabilité Générale	A.Fechtali	Edit .Consulting
La nouvelle technique comptable T3	L.Guizard et CPérochon	Foucher
Comptabilité générale	A .Benraiss	
Manuel de comptabilité Générale	A.M.C.S	Auditing Management Consulting Service SARL.