

Secteur : **Gestion Commerce**

Manuel de cours stagiaire

# M 110: Comptabilité Générale 2

**1<sup>ère</sup> Année**

Filière :

Gestion des  
entreprises  
(Tronc comun)



## REMERCIEMENTS

La DRIF / Le CDC Gestion Commerce remercie toutes les personnes qui ont participé à l'élaboration de ce guide de soutien.

### Pour la supervision

Nom et prénom	Qualité	Direction
AGLAGALE MOHAMMED	Directeur CDC GC	DRIF

### Pour la conception :

Nom et prénom	QUALITE	Affectation
AMIZ AZIZA	Formateur	CDC GC
MASROUR MERIEM	Formateur	CMC AGADIR

### Pour la validation :

Nom et prénom	Qualité	affectation
AMIZ AZIZA	Formateur animateur	DRIF
DOURID SOUAD	Formateur	ISTA 1 SETTAT
IDRISSI BRI MLY YOUNES	Formateur animateur	DRIF

### N.B :

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

Durée : 70 h

## OBJECTIF OPERATIONNEL

## COMPORTEMENT ATTENDU

Pour démontrer sa compétence, le stagiaire doit

**Réaliser les travaux d'inventaire et les écritures de régularisation**

Selon les conditions, les critères et les précisions qui suivent.

## CONDITIONS D'EVALUATION

- Individuellement
- A partir des consignes du formateur, études de cas, ouvrages de comptabilité, exposés, simulations.
- A l'aide de : pièces justificatives, plan comptable, calculatrice, CD fiscal, note circulaire de TVA, livre journal.

## CRITERES GENERAUX

- Exactitudes des calculs
- Propreté des documents
- Respect des principes comptables
- Vérification appropriée du travail
- Utilisation des pièces justificatives appropriées
- Classement des pièces justificatives dans les dossiers appropriés
- Lisibilité des écritures

PRECISIONS SUR LE COMPORTEMENT  
ATTENDUCRITERES PARTICULIERES DE  
**PERFORMANCE****A. Présenter l'intérêt des travaux de régularisation**

- Présentation des opérations à traiter
- Présentation de l'intérêt des travaux de fin d'exercice
- Présentation de la périodicité de ses travaux
- Présentation des éléments sujets de régularisation :

<ul style="list-style-type: none"> <li>● <b>Effectuer les régularisations</b></li>            <li>● <b>Déterminer les résultats</b></li>            <p><b>D. Etablir les états de synthèse</b></p> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➢ Les éléments de bilan</li> <li>➢ Les éléments du CPC.</li> </ul>  <ul style="list-style-type: none"> <li>● Détermination et Comptabilisation des :           <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ amortissements ;</li> <li>➢ provisions ;</li> <li>➢ stocks ;</li> <li>➢ produits et charges de l'exercice</li> </ul> </li> <li>● Vérification des articles inscrits dans les journaux</li> </ul> <p>Contrôle des calculs</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Etablissement de la balance après inventaire et avant regroupement et détermination de résultat</li> <li>● Passation des écritures de groupement</li> <li>● Passation des écritures de détermination du résultat</li> </ul>  <ul style="list-style-type: none"> <li>● Etablissement selon les modèles normal et simplifié :           <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ Le bilan ;</li> <li>➢ Le CPC</li> <li>➢ ETIC : tableau des immobilisations, tableau des provisions, tableaux des amortissements, ,</li> </ul> </li> </ul>
--	---

# Sommaire

<b>SEQUENCE I : PRESENTATION DES TRAVAUX D'INVENTAIRE</b> -----	<b>10</b>
1) L'inventaire : -----	11
a) Aspect légal -----	11
b) Aspect comptable : -----	12
c) La périodicité des travaux d'inventaire :-----	12
2) Utilité des travaux d'inventaire : -----	12
a) Objectifs comptables -----	12
3) Etablissement de la balance avant inventaire : -----	13
4) Processus des travaux de fin d'exercice : -----	13
<b>I) Généralités : -----</b>	<b>15</b>
1) Définition : -----	15
2) Les immobilisations amortissables :-----	15
<b>SEQUENCE II : LES AMORTISSEMENTS</b> -----	<b>15</b>
3) Terminologie :-----	16
<b>II) Traitement des amortissements :-----</b>	<b>17</b>
1) Calcul de l'amortissement :-----	17
2) Comptabilisation de l'amortissement : -----	19
<b>III) Les cessions des immobilisations -----</b>	<b>26</b>
<b>SEQUENCE III: LES DEPRECIATIONS POUR PROVISIONS</b> -----	<b>29</b>
<b>I) Généralités : -----</b>	<b>30</b>
1) Définition : -----	30
2) Les différents types de provision : -----	30
<b>II) Les provisions pour dépréciation :-----</b>	<b>30</b>
1) Les provisions pour dépréciation des créances de l'actif circulant. -----	33
<b>III) Les provisions pour risques et charges-----</b>	<b>40</b>
<b>I) Généralités : -----</b>	<b>45</b>
1) Définition : -----	45
<b>SEQUENCE IV: REGULARISATION DES STOCKS</b> -----	<b>45</b>
<b>II) Cas de l'entreprise commerciale : -----</b>	<b>46</b>
<b>III) CAS DE L'ENTREPRISE INDUSTRIELLE -----</b>	<b>48</b>
1) Principe : -----	48
2) Particularités des entreprises industrielles : -----	48
3) Les provisions pour dépréciation des stocks : -----	49

I) Régularisation des comptes de charges : .....	51
1) Charges à payer : .....	51
<b>SEQUENCE V : REGULARISATION DES COMPTES DE CHARGES ET DE PRODUITS.</b> .....	<b>51</b>
2) Les charges constatées d'avance : .....	53
II) Régularisation des comptes de produits : .....	53
1) Les produits constatés d'avance : .....	53
2) Les produits à recevoir : .....	54
I) Etablissement de la balance après inventaire : .....	56
1) Définition : .....	56
2) Exemple 1 : .....	56
<b>SEQUENCE VI : DETERMINATION DES RESULTATS</b> .....	<b>56</b>
II) Les écritures de groupement : .....	60
1) Les écritures de groupement : .....	60
III) Les écritures de détermination des résultats : .....	61
1) Résultat d'exploitation : .....	62
2) Résultat courant : .....	62
3) Résultat non courant : .....	62
4) Résultat avant impôt : .....	62
5) Impôt sur le résultat : .....	62
6) Résultat net de l'exercice : .....	63
<i>Compétences visées</i> .....	<i>64</i>
I) Le bilan : .....	64
1) Le modèle simplifié : .....	64
2) Le modèle normal : .....	64
<b>SEQUENCE VII : LES ETATS DE SYNTHESE</b> .....	<b>64</b>
II) Le CPC : .....	65
1) Le modèle simplifié : .....	65
2) Le modèle normal : .....	65
<i>Extrait du CPC au 31/12/2020</i> : .....	<i>66</i>
III) L'état des informations complémentaires : ETIC .....	67
1) Définition : .....	67
2) L'intérêt de l'ETIC : .....	67
3) Forme : .....	67
4) Etablissement de l'ETIC : .....	67
IV) L'état des soldes de gestion : .....	71

## **OBJECTIF OPERATIONNEL**

### **COMPORTEMENT ATTENDU**

Pour démontrer sa compétence, le stagiaire doit

### **Réaliser les travaux d'inventaire et les écritures de régularisation**

Selon les conditions, les critères et les précisions qui suivent.

### **CONDITIONS D'EVALUATION**

- Individuellement
  - A partir des consignes du formateur, études de cas, ouvrages de comptabilité, exposés, simulations.
  - A l'aide de : pièces justificatives, plan comptable, calculatrice, CD fiscal, note circulaire de TVA, livre journal.

### **CRITERES GENERAUX**

- Exactitudes des calculs
- Propreté des documents
- Respect des principes comptables
- Vérification appropriée du travail
- Utilisation des pièces justificatives appropriées
- Classement des pièces justificatives dans les dossiers appropriés
- Lisibilité des écritures

### **PRECISIONS SUR LE COMPORTEMENT ATTENDU**

#### **A. Présenter l'intérêt des travaux de régularisation**

#### **B. Effectuer les régularisations**

### **CRITERES PARTICULIERES DE PERFORMANCE**

- Etablissement d'une balance avant inventaire
- Présentation des opérations à traiter
- Présentation de l'intérêt des travaux de fin d'exercice
- Présentation de la périodicité de ses travaux
- Présentation des éléments sujets de régularisation :
  - Les éléments de bilan
  - Les éléments du CPC.
- Détermination et Comptabilisation des :
  - amortissements ;
  - provisions ;
  - stocks ;
  - produits et charges de l'exercice
- Vérification des articles inscrits dans les journaux
- Contrôle des calculs

<b>OBJECTIF OPERATIONNEL (suite)</b>	
<b>PRECISIONS SUR LE COMPORTEMENT ATTENDU</b>	<b>CRITERES PARTICULIERS DE PERFORMANCE</b>
<b>C. Déterminer les résultats</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Etablissement de la balance après inventaire et avant regroupement et détermination de résultat</li> <li>• Passation des écritures de groupement</li> <li>• Passation des écritures de détermination du résultat</li> </ul>
<b>D. Etablir les états de synthèse</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Etablissement selon les modèles normal et simplifié : <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Le bilan ;</li> <li>➤ Le CPC</li> <li>➤ ETIC : tableau des immobilisations, tableau des provisions, tableaux des amortissements,,</li> </ul> </li> </ul>

## **Introduction :**



## Test de positionnement introductif :

### Situation problème :

L'entreprise « REUSSITE » spécialisée dans le domaine de la plasturgie a connu un ensemble d'événements durant l'année 2020.

- La voiture « RENAULTS » acquise le 02/01/2017 pour une valeur de 200.000 DH est tombée en panne, le mécanicien déclare qu'elle est irréparable.



- La valeur des titres de participations possédées par l'entreprise a diminué suite au COVID 19

Leur acquisition était le 02/03/2019 à un prix de 110 dhs/ unité, la valeur actuelle des TP est de 80 DHS



- Le client « SADKI » déclare faillite suite à la pandémie du COVID 19, il a une créance de 3.500

Dhs HT inscrite au bilan de l'entreprise.



- Trois palettes de matières premières ont été volées le 22/09/2022; leur valeur a été estimée de 9.000 DH



- le 25/12/2020 L'assistante des achats a fait la réception de la fourniture de bureau sur le système, le montant sur le bon de commande était de 520 dhs , mais le livreur a oublié de ramener la facture

et il a promis de la ramener le 04/01/2021.

OUPS !  
J'ai oublié la facture



**Passer les écritures comptables relatives à l'énoncé ci-dessus**

## **SEQUENCE I : PRESENTATION DES TRAVAUX D'INVENTAIRE**



### **Compétences visées**

- Maitriser la notion de l'inventaire, l'exercice comptable
- Reconnaître l'utilité des travaux d'inventaire
- Décrire le processus des travaux d'inventaire



### **Introduction à la séquence :**

#### **❖ Aperçu sur les travaux d'inventaire :**



Cliquer sur le lien ci-dessous pour visionner une vidéo expliquant les travaux d'inventaire ou bien copier-le sur votre navigateur.

<https://www.youtube.com/watch?v=Vvo6nDOqop0&t=81s>

#### **❖ Débat :**



#### **❖ Questions :**

- 1) Qu'est ce qu'un exercice comptable ?
- 2) Qu'est ce qu'on entend par les travaux d'inventaire ?
- 3) quel est le principe comptable sur lequel repose les travaux de fin d'exercice ?
- 4) Quel est le but / l'intérêt des travaux d'inventaire ?
- 5) A quoi sert la balance avant inventaire ?
- 6) Quel est le processus des travaux de fin d'exercice

## D) Généralités

### 1) L'inventaire :

L'inventaire consiste à établir une liste exhaustive des éléments figurant dans le bilan.

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

#### a) Aspect légal

La loi comptable impose à toutes les entreprises tenant une comptabilité

- + D'arrêter les comptes en fin d'exercice
- + D'établir les états de synthèse (Bilan, C.P.C, ESG .....)

Si nécessaire des écritures de régularisation sont comptabilisées afin que les comptes représentent la situation réelle de l'entreprise « Image fidèle ».

### **Extrait de la loi n°9-88 relative aux obligations comptables du commerçant :**

**Article 5 :** Les éléments actifs et passifs de l'entreprise doivent faire l'objet d'un inventaire au moins une fois par exercice, à la fin de celui-ci.

**Article 6 :** Il doit être tenu un livre d'inventaire sur lequel sont transcrits le bilan et le compte de produits et charges de chaque exercice.

**Article 7 :** La durée de l'exercice est de douze mois. Elle peut exceptionnellement être inférieure à douze mois, pour un exercice donné.

**Article 18 :** L'établissement des états de synthèse, sauf circonstances exceptionnelles justifiées dans l'état des informations complémentaires, doit se faire au plus tard dans les trois mois suivant la date de clôture de l'exercice.

Loi 9-88-obligations comptables des commerçants

b) Aspect comptable :

Les travaux de fin d'exercice se font en application des principes comptables suivants :

**Principe de spécialisation des exercices** : En raison du découpage de la vie de l'entreprise en exercices comptables, les charges et les produits doivent être, en vertu du principe de spécialisation des exercices, rattachés à l'exercice qui les concerne effectivement et à celui-là seulement.

**Principe de prudence** : En application de ce principe, les produits ne sont pris en compte que s'ils sont certains et définitivement acquis à l'entreprise ; en revanche, les charges sont à prendre en compte dès lors qu'elles sont probables.

**Principe de continuité d'exploitation** : Selon le principe de Continuité d'exploitation, l'entreprise doit établir ses états de synthèse dans la perspective d'une poursuite normale de ses activités.

La norme générale comptable -CGNC

c) La périodicité des travaux d'inventaire :

Les opérations de fin d'exercice ou « travaux d'inventaire » se réalisent en fin d'exercice comptable. La plupart des entreprises font coïncider l'exercice comptable avec l'année civile. De ce fait, elles clôturent le 31 décembre de chaque année. Toutefois, comme aucun texte n'impose une date, il est possible de clôturer un exercice comptable à n'importe quelle date.



**2) Utilité des travaux d'inventaire :**

a) Objectifs comptables

Les travaux d'inventaire sont indispensables pour contrôler et ajuster la comptabilité d'une entreprise en vue d'établir les comptes annuels à la clôture d'un exercice.

Ces opérations permettent en effet de déterminer le résultat comptable de l'entreprise, d'évaluer le stock, d'enregistrer en comptabilité les dépréciations de certains actifs et de comptabiliser les écritures d'amortissement et les provisions.

b) Objectifs fiscaux

Les travaux d'inventaire ont également pour finalité de déterminer le résultat fiscal et le montant de l'impôt à payer

**3) Etablissement de la balance avant inventaire :**

Avant de commencer les travaux de fin d'exercice proprement dit, il est nécessaire d'établir une balance qui regroupe et synthétise toutes les opérations effectuées par l'entreprise durant l'exercice.

Juste après son établissement, cette balance doit faire l'objet d'un contrôle arithmétique. Ce contrôle consiste à vérifier l'égalité entre le total des mouvements de la balance et le total des mouvements du journal général.

Après vérification de la stricte concordance entre ces totaux, il y a lieu de procéder à un contrôle de vraisemblance et un pointage des comptes afin de déceler les erreurs éventuelles.

Parmi ces erreurs nous pouvons citer :

- ✚ Les erreurs d'imputation
- ✚ Les erreurs d'oublis (il s'agit de la non-comptabilisation d'une pièce justificative ou d'une charge calculée).
- ✚ Les erreurs de saisies (il s'agit de l'enregistrement d'une pièce pour un chiffre différent de celui qui y est porté).

Après cette étape il faut effectuer les travaux d'inventaire pour pouvoir procéder aux différentes régularisations qui s'imposent à la fin de l'exercice comptable. Ceci a pour objectif de produire des états de synthèse qui reflètent l'image fidèle de l'entreprise et de son activité.



**4) Processus des travaux de fin d'exercice :**

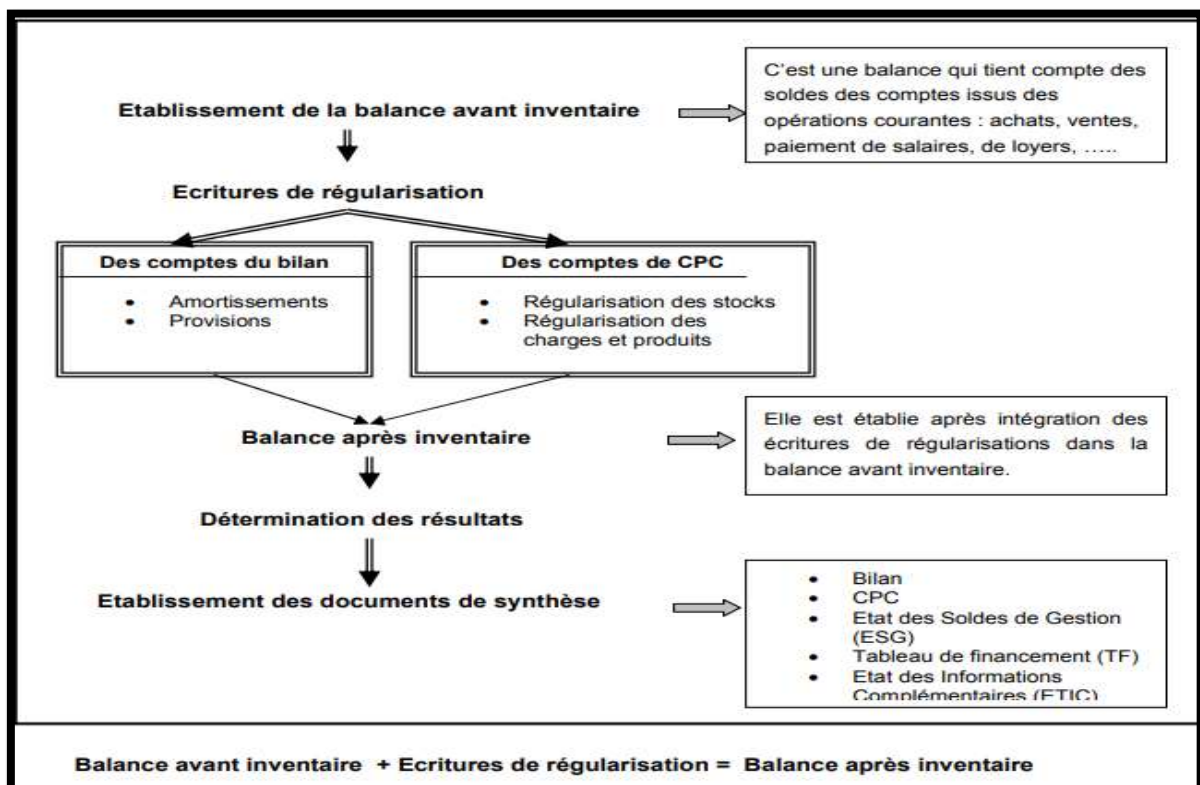
a) Les travaux d'inventaire :

- ✚ 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.

✚ 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 apparues dans le schéma ci-dessous :



## ✚ Quiz :

Cliquer sur le lien ci-dessous ou le HR code pour accéder au



bien scanner quiz :

<https://quiz.net/Q/?mKWS2F>



## SEQUENCE II : LES AMORTISSEMENTS



### Compétences visées

- Maitriser les notions et la terminologie liées à l'inventaire
- Calcul les amortissements selon les trois modes (linéaire, dégressif et dérogatoire)
- Comptabiliser les amortissements
- Traiter les cessions des immobilisations



### **Introduction :**

Rappelons l'exemple de la machine qui est tombé en panne dans l'introduction, cette machine est une immobilisation que l'entreprise utilise et perd de la valeur annuellement suite à cet usage. Cette dépréciation est appelé « **AMORTISSEMENT** ».

La voiture « RENAULTS » acquise le 02/01/2017 pour une valeur de 200.000 DH est tombée en panne, le mécanicien déclare qu'elle est irréparable.



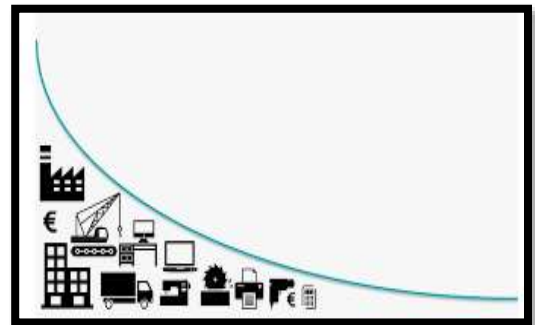
### **I) Généralités :**

#### **1) Définition :**

✚ L'amortissement pour dépréciation peut être défini comme 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 est aussi une technique de renouvellement des immobilisations

(reconstitution du capital). Comme il permet de répartir le coût d'un élément d'actif immobilisé sur sa durée probable de vie.



#### **2) 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.

### 3) Terminologie :

<b>Termes</b>	<b>Définitions</b>	<b>Formules</b>
<b>Valeur d'entrée VE ou valeur d'origine VO</b>	<b>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.</b>	<b>Coût d'achat Ou Coût de production</b>
<b>Durée probable de vie</b>	<b>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.</b>	<b>Elle dépend de la nature de l'immobilisation</b>
<b>Taux d'amortissement</b>	<b>le taux dépend de la durée probable de vie.</b>	<b>Taux d'amort = 100/ durée de vie de l'immobilisation.</b>
<b>Annuité d'amortissement A</b>	<b>calculée à la fin de l'exercice, elle représente le montant de la dépréciation annuelle subie par l'immobilisation</b>	<b>A= VO x Taux d'Amt.</b>
<b>Valeur nette d'amortissement VNA</b>	<b>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.</b>	<b>VNA= VO – cumul des Amts</b>



## II) Traitement des amortissements :

### A) L'amortissement linéaire :

#### 1) Calcul de l'amortissement :

##### a) 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.

##### b) Base de calcul de l'amortissement linéaire :

La base de calcul 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 de la voiture dont la valeur d'entrée est de 200.000 DH, la durée de vie probable est de 5ans et la date d'acquisition le 01/01/2017 ; la date de fin d'exercice est le 31/12/ de chaque année)

#### Solution

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

$$\text{Annuité} = 200000/5 = 40000 \quad \text{ou Anuité} = 200000 * 20/100 = 8000$$

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

Années	Base de calcul VO	Taux linéaire	Annuité	Amortissement cumulés	VNA à la fin d'exercice
2017	200000	20%	40000	40000	160000
2018	200000	20%	40000	80000	120000
2019	200000	20%	40000	120000	80000
2020	200000	20%	40000	160000	40000
2021	200000	20%	40000	200000	0

c) 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<sup>er</sup> jour du mois de mise en service ou d'utilisation effective.

✚ **Acquisition ou mise en service au début de l'exercice**

Voir l'exemple précédent

✚ **Acquisition ou mise en service en cours d'exercice**

**Exemple**

**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  $\text{Coût d'achat} = 180000/1,2 + ((10000+12000+18000) = 190000 \text{ DH})$

Durée d'amortissement =  $100/10 = 10 \text{ans}$  Annuité constante =  $190000 * 10\% = 19000$

1<sup>ère</sup> annuité =  $19000 * 6/12 = 9500 \text{ DH}$  Dernière annuité =  $19000 * 6/12 = 9500 \text{ DH}$

**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<sup>er</sup> 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 1ère  $9500+9500 = 19000$

d) taux d'amortissement en usage :

Taux d'amortissement admis fiscalement au Maroc		
Classes d'immobilisations	Taux d'amortissement	La durée
Frais préliminaire	20 %	5 ans
Charges à répartir sur plusieurs exercices	20 %	5 ans
Brevet, marque, droit et valeur similaire	20 %	5 ans
Construction	4 %	25 ans
Matériel et outillage	10 %	10 ans
Matériel de transport	20 %	5 ans
Mobilier de bureau	10 %	10 ans
Matériel de bureau	10 %	10 ans
Matériel informatique	20 %	5 ans
Agencement et aménagement divers	10 %	10 ans
Autre mobilier et matériel de bureau...	10 %	10 ans

## 2) 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 :

L'amortissement annuel de la machine d'injection dans l'entreprise ACV est de 19000

- Passer les écritures comptables des amortissements

31/12/2009			
6193	DEA des immobilisations corporelles	19000	
28332	Amortissement du matériels et outillage		19000

a) Amortissement des immobilisations en non-valeurs

Les frais préliminaires peuvent être amortis entièrement dès le 1er 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.

		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

		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		

b) 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	DEA des immob	X	
2811	Amortissement de l'immobilisation en recherche Et développement		X

**Exemple :**

Une entreprise agro –alimentaire a décidé d'étaler sur 3 exercices comptables à compter de 2016, des frais de R et D s'élevant à 60000 DH. (Ces frais ont été enregistrés, au cours de 2016 dans les comptes concernés de la classe 6)

31/12/2016			
2210	immob en R et D	60000	
7142	immobilisation incorporelles produites		60000
d°			
6192	D.E.A des immob .incorporelles	20000	
2821	Amortissement de l'immob .en R et D Amort .des frais de R et D : 60000x 1/3		20000

Les mêmes écritures d'amortissement seront enregistrées à la fin des années 2017 et 2018. A la fin de cette dernière année (2018), la société doit aussi enregistrer l'écriture suivante :

31/12/2018			
2821	Amort . de l' immob en R et D	60000	
2210	immobilisation en recherche et développement		60000

#### 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

□ **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 ).

c) 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
		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		

## B) L'amortissement dégressif :

### a) Définition :

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<sup>er</sup> 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.

### b) Méthode de calcul :

Annuité d'amortissement = VNA en début d'exercice x taux dégressif  
Taux dégressif = taux constant x coefficient fiscal.

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

### Exemple :

Une machine a été achetée à 100000 DH le 01/01/2015. 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 % x 2 = 40%



Années	Base d'amortissement	Taux en %	Annuité	Amortissement Cumulés	VNA en fin D'exercice
2015	100000	40	40000	40000	60000
2016	60000	40	24000	64000	36000
2017	36000	40	14400	78400	21600
2018	21600	50	10800	89200	10800
2019	21600	50	10800	100000	0



## Commentaire :

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 / nombre d'années restant à courir. Le même raisonnement peut être fait en considérant les taux d'amortissement.

En effet Pour l'année 2018 : taux constant =  $100/2 = 50\%$  Taux dégressif (40%) On retient donc le taux constant. Ce qui n'est pas le cas pour 2017.

### **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
2008	30000	12000	42000	18000
2009 (*)	18000	6967.74	48967.74	11032 ,26
2010	18000	6967.74	55935, 48	4064,52
2011( 7 mois)	18000	4064 ,52	60000	0

### Calculs justificatifs

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

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

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

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

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 ) =  $( 18000 /31) \times 7 \text{ mois} = 4064.52$



### c) Comptabilisation :

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

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

l'amortissement constant.

## III) Les cessions des immobilisations

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

### A) L'immobilisation cédée est amortissable :

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

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

#### Exemple 1 : Cession d'une immobilisation complètement amortie

Une machine – outil acquise le 02/01/2012 pour 60000 DH a été amortie sur 4 ans (taux linéaire 25 %) : le 28 /02/2016, elle a été cédée à crédit (de 3 mois) pour 2000 DH.

Eléments de Corrigé :

38481 7513	31/12/2016	2000	2000
	créances / cessions d'immobilisations P.C des immobilisations corporelles Cession de la machine – outil		
28 332 2332	31/12/2016	60000	60000
	Amortissement du Mat et outillage Matériel et outillage Annulation de la machine – outil		

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

Un camion acquis, Le 02/01/2013, pour 500000 DH a été cédé le 30 /06 /2017. Au prix de 110000 DH ; réglé par chèque bancaire, taux d'amortissement linéaire 20 %.

▪ Enregistrement comptable

5141 7513	31/12/2017	110000	110000
	banque P.C des immobilisations corporelles Cession du camion ; chèque n° .....		
6193 2834	30/ 06 / ou 31/12/2017	50000	50000
	D.E.A des immobilisations corporelles amortissements du matériel de transport  complément d'amortissement / camion cédé Du 02/01/94 AU 30/06/94 $500000 \times 20 \% \times 6/12 = 50000 \text{ DH}$		
2834 6513 2340	30/06 OU 31/12/2017	450000 50000	500000
	amortissements du matériel de transport VNA des immobilisations corporelles cédé matériel de transport Annulation du camion cédé		

**Incidence de cette opération de cession sur le résultat de l'exercice 2017.**

Charges		Produits	
D.E.A des immobilisations corporelles	50000		
VNA	50000	P.C	110000
PC	110000		
VNA	50000		
<hr/>			
= 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. QUIZ :**

Cliquer sur le lien ci-dessous ou bien scanner le QR code pour accéder au quiz :



<https://gruiz.net/Q/?BG129J>

## **SEQUENCE III: LES DEPRECIATIONS POUR PROVISIONS**

### **Compétences visées**



- Définir les provisions et leurs types ;
- Calculer les provisions des immobilisations, des créances et des TVP
- Comptabiliser les provisions des immobilisations, des créances et des TVP
- Traiter les provisions pour risques et charges (calcul et comptabilisation)



### **Introduction :**

Dans l'exemple de l'entreprise « REUSSITE », elle avait des titres de participations qui ont perdu de valeur, ils étaient acquis à 110 DH, et leur valeur actuelle est de 80DH. Cette perte de valeur est traitée en vertu du principe de prudence. Ce traitement comptable est nommé « les dépréciations pour provisions »

#### ❖ Aperçu sur les provisions



##### a) Vidéothèque :

Cliquer sur le lien ci-dessous pour accéder à une vidéo expliquant les provisions

**<https://www.youtube.com/watch?v=wczJL6-exJ4>**

### **Questions :**

- 1) Qu'est ce qu'une provision ?
- 2) Quelle est la différence entre les amortissements et les provisions ?
- 3) Est-ce que le fond de commerce est amortissable ou nécessite une provision ?
- 4) En quoi consiste un réajustement ?



## I) Généralités :

### 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 (ex: provision pour risques et charges)

### 2) Les différents types de provision :

Il y a deux types de provisions :

- ✚ Les provisions pour dépréciations d'éléments d'actif : elles traduisent des moins-values potentielles et conjoncturelles sur les éléments d'actif immobilisé, circulant et de trésorerie
- ✚ Les provisions pour risques et charges : elles permettent de faire face aux dettes probables vis-à-vis des tiers suite aux événements réalisés ou en cours de réalisation à la fin de l'exercice.

## II) Les provisions pour dépréciation :

### A) Cas des immobilisations

#### 1) Constitution ou augmentation d'une provision :

		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 600.000 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	100000
2951	PP dépréciation des titres de participation Création d'une provision des titres AJK.		

## 2) 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	50000
2951	PP dépréciation des titres de participation Augmentation de la provision		

## 3) 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

		Date	
Débit	Comptes (2920, 2930 ,2941 ,2948 ,2951 ou 2958)	X	
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	130000
7392	Reprises sur provision pour dépréciation des Immobilisations financières Diminution de la provision des titres		

4) 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.

✓ Ecritures de cession au 30/08/2011

		30/08/2011	
5141	Banque	589725	590000
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° ...		

Exemple 3 :

Suite à la baisse importante de son chiffre d'affaires et de ses bénéfices, l'entreprise BENSALAH a estimé à 10000dh la dépréciation non définitive de son fonds commercial à l'inventaire 2017 (valeur d'entrée 30000dh, valeur actuelle 20000dh)

Solution

		31/12/2017	
61942	DEP pour dépréciation des immobilisations corporelles	10000	10000
2920	provision pour dépréciation des immobilisations incorporelles		

Exemple 4 :



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 2018, à 25000 dh (valeur d'entrée 200000dh, valeur actuelle 175000 dh)

Solution

31/12/2018			
61962 2930	DNC aux provisions pour dépréciation de l'actif immobilisé Provision pour dépréciation des immobilisations Corporelles Dépréciation du terrain	25000	25000

**B) Cas des éléments de l'actif circulant :**

**Les éléments d'actif circulant pour d'une provision pour Dépréciation**

**Les stocks**

**Les créances**

**Les titres et valeurs de placements**

**1) Les provisions pour dépréciation des créances de l'actif circulant.**

En revenant à l'exemple introductif on trouve que le client « SADKI » ayant une créance de 3500dh est devenu insolvable, donc c'est une perte pour l'entreprise « REUSSITE ». Qu'elle doit constater lors de la fin de l'exercice comptable.



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

➤ 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.

**a) 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.

**b) 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.

✓ Ecritures comptables types

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

✚ **Constatation de la créance douteuse ou litigieuse :**

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

		DATE		
3424	Client douteux ou litigieux		X	
33421	Clients			X

❖ **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	Dotation d'exploitation pour dépréciation des créances de l'actif circulant		X	
3942	PPD des clients et comptes rattachés			X

**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	DNC aux PPD des créances de l'actif circulant		X	
3942	PPD des autres débiteurs			X

➤ 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	PPD des clients douteux ou litigieux		X	
7196	Reprises sur provision pour dépréciation de l'actif circulant			X

✓ Ecriture comptable type : (créance non courante)

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

### ❖ 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 :

		31/12/2010	
61964	DEP pour dépréciation des créances	500	
3942	Provisions pour dépréciation des clients et CR		500
	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.

### ❖ 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 :

		31/12/2010	
3942	Provisions pour dépréciation des clients et compte rattachés	600	
7196	Reprises sur PPD de l'actif circulant Diminution de la provision sur le client AHMED.		600

--	--	--	--

### ❖ 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 :

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

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

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

### 1) 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

#### 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		

### b) 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 .

6394 395	<b>31/12/2012</b>	4000	4000
	<b>Dotations aux PPD des TVP</b> <b>PPD des TVP</b> <b>( 150 -130 ) x 200 = 4000 DH</b> <b>Augmentation de la provision</b>		

### c) 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	<b>31/12/2012</b>	3000	3000
	<b>PPD des TVP</b> <b>Reprises sur PPD des TVP</b> <b>Diminution de la provision</b>		

### d) 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 =  $(120 - 100) \times 100 = 2000$
- ❖ 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	PPD des TVP	2000	
7394	Reprises/ PPD des TVP		2000
3482	Créances sur cessions d'éléments de l'actif circulant	11000	
6385	Charges nettes / cession des TVP	1000	
3500	TVP		12000

## 🎯 QUIZ :

Cliquer sur le lien ci-dessous ou pour accéder au quiz :

**Lien pour le formateur :**

<https://quizizz.com/admin/quiz/5ced0eb7ab899b001a0f92d0>

**Lien pour le stagiaire :** <https://quizizz.com/join?gc=240929>



## III) Les provisions pour risques et charges

### A) Les provisions pour risques et charges :

#### 1) 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.



#### 2) 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.)

#### 3) 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	Provisions durables pour risques et charges			
15	(survenance de la charge dans plus d'un an)			X
Ou	Autres provisions pour risques et charges			
45	(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 :

- b) **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

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

suivant.

a- En cas d'augmentation de la provision

• Ecritures comptables

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

b- En cas de diminution de la provision :

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

c)

- d) **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

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

suivant.

a- En cas d'augmentation de la provision

• Ecritures comptables

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

b- En cas de diminution de la provision :

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

➤ 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	Ecart 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		

## SEQUENCE IV: REGULARISATION DES STOCKS



### Compétences visées

- Définir le stock;
- Calculer la variation de stock pour les entreprises commerciales et les entreprises industrielles et interpréter les résultats
- Traiter les provisions pour dépréciation des stocks (calcul et comptabilisation)

### I) Généralités :



#### 1) Définition :

##### a) Vidéothèque :

Cliquer sur le lien ci-dessous pour accéder à une vidéo expliquant la régularisation des stocks

<https://www.youtube.com/watch?v=0NbDmMnLb7M>

##### b) Définition

Le stock désigne l'ensemble des biens entrants dans le cycle d'exploitation de l'entreprise. Ces éléments augmentent le patrimoine de l'entreprise (Actif circulant) et doivent faire l'objet d'un inventaire à la fin d'exercice. Certains sont vendus en l'état (marchandises) ou après transformation (produits finis). D'autres sont utilisés pour obtenir des produits finis (matières premières et fournitures).



#### 2) Calcul et signification de la variation de stock

##### a) La variation du stock se calcule ainsi :

$$\text{Variation des stocks} = \text{Stock final} - \text{Stock initial}$$

- positive en cas d'augmentation des stocks (SF>SI)
- négative en cas de diminution des stocks



### b) Formules utiles à retenir :

- ✚ Achats revendus de m/ses = achats de marchandises nets – variation du stock de m/ses. Achats revendus de m/ses = achats de m/ses – (stock final – stock initial).
- ✚ Achats de marchandises nets : Achats de marchandises – RRR obtenus C'est-à-dire nets des réductions commerciales.

## II) Cas de l'entreprise commerciale :

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

Exemple : les super marchés

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 'exercice.

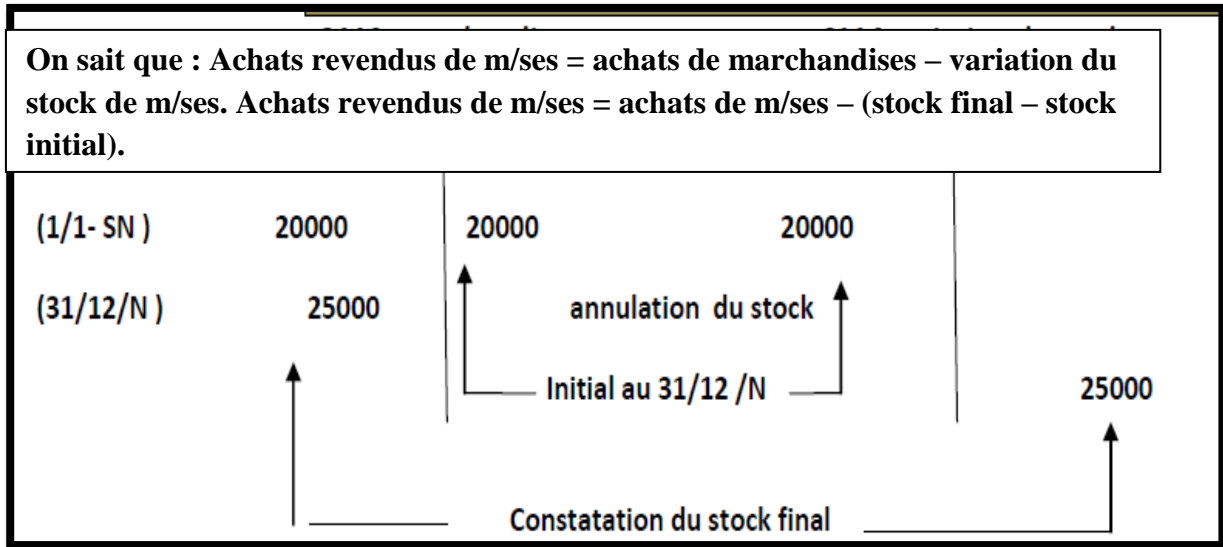
Dans le cas de l'inventaire intermittent, l'inventaire extra – comptable se fait une fois par an à la fin de l'exercice. donc on annule les stocks existant au début de l'exercice (le stock initial) et on constate les stocks détenus en magasin à la fin de l'exercice (le stock final).



□ 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).

- Comptabilisation :

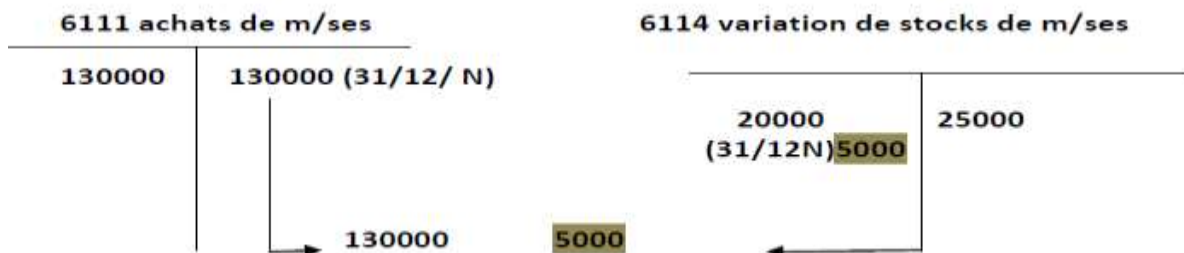


Supposons que les achats de marchandises de l'exercice N s'élèvent à 130000 :

Donc 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.

		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		



**Solde : 125000**



### III) 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 SF 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.

$$\begin{aligned} \text{Production} &= \text{ventes} + \text{variation de stocks de produits} + \\ &\quad \text{production immobilisé} \\ &= \text{Ventes} + (\text{SF} - \text{SI}) + \text{production immobilisé} \end{aligned}$$



### 3) Les provisions pour dépréciation des stocks :

- Ecriture comptable

	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 stock de marchandises de 40000 DH, pour lequel il convient de constituer une provision de 10% Provision = 40000 x 10% = 4000 DH.

✚ Réajustement de la provision

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

✓ Ecritures comptables :

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

- 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 :

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

## **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 (-)

## SEQUENCE V : REGULARISATION DES COMPTES DE CHARGES ET DE PRODUITS.



### Compétences visées

- Maîtriser la terminologie relatives à la régularisation des produits et des charges;
- Régulariser les comptes de charges
- Régulariser les comptes de produits
- Passer les écritures comptables y afférentes

### ❖ Aperçu sur la régularisation des comptes des produits et charges

#### a) Vidéothèque :

Cliquer sur le lien ci-dessous pour accéder à une vidéo expliquant la régularisation des comptes de charges et de produits.

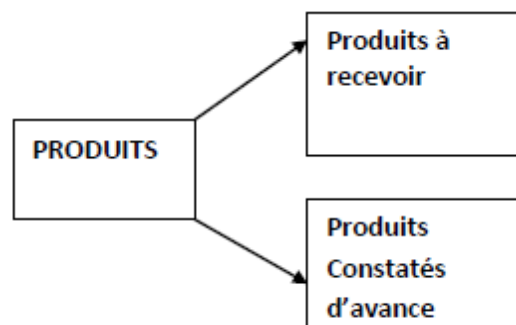
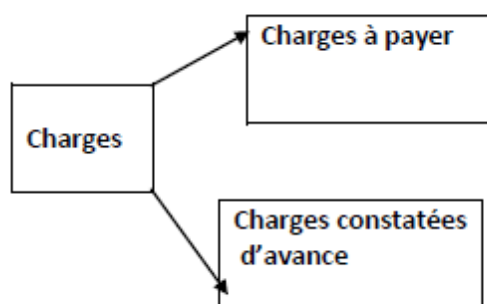


[https://www.youtube.com/watch?v=x\\_sJ4XZfock](https://www.youtube.com/watch?v=x_sJ4XZfock)

- 1) Sur quel principe comptable repose la régularisation des comptes de charges et de produits ?
- 2) Quels sont les types de régularisations qui existent ?
- 3) Qu'est ce qu'on entend par charges et produits constatés d'avance ?
- 4) Qu'est ce qu'on entend par les charges à payer et les produits à recevoir ?

### I) Régularisation des comptes de charges :

#### 1) 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 comme suit

- Débit : comptes de charges concernés (ex : les charges locatives, les intérêts...)

- 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		11400
	Contre passation de l'écriture de régularisation		

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

## 2) 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

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

### ➤ 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.

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

- Ecritures comptables

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

## II) Régularisation des comptes de produits :

### 1) 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 :**

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

➤ **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 :**

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

➤ **Exemple 2**

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

▪ **Ecritures comptables :**

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

## 2) Les 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	<b>RRR à accorder avoirs à établir</b>	X	
3427	<b>Clients, factures à établir et créances /travaux non</b>	X	
3467	<b>facturables Créances rattachées aux comptes d'associés</b>	X	
3487	<b>Créances rattachées aux autres débiteurs</b>	X	
3493	<b>Intérêts courus et non échus à percevoir</b>		
7...	<b>Compte de produits concerné</b>		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.

✚ **QUIZ :**

Cliquer sur le lien ci-dessous pour visionner une vidéo sous forme de quiz pour mieux ancrer



les notions et principes liés à la régularisation des comptes de produits et charges :



<https://www.youtube.com/watch?v=Ut-dOA6kxE0>

## SEQUENCE VI : DETERMINATION DES RESULTATS



### Compétences visées

- Etablir la balance après inventaire
- Enregistrer les écritures de regroupement
- Etablir le bilan et le CPC

## I) Etablissement de la balance après inventaire :

### 1) Définition :

La balance après inventaire est établie par reproduction de la **balance** avant inventaire corrigée de l'ensemble des écritures d'inventaire. Elle présente l'état des comptes en fin d'exercice. Il sert à contrôler l'existence des avoirs et des éléments de passifs de la propriété de l'entreprise.

### 2) Exemple 1 :

Pour établir la balance après inventaire, nous allons exploiter les exemples fournis dans les séquences précédentes.

Ci-dessous les exemples à traiter

La voiture « RENAULTS » acquise le 02/01/2017 pour une valeur de 200.000 DH est tombée en panne, le mécanicien déclare qu'elle est irréparable.



31/12/2020			
61934	D.E.A. du matériel de transport	40 000	
2834	Amortissements du matériel de transport		40 000

L'entreprise AMINE a acheté le 15/03/2020, 1000 actions de la société AJ pour 600.000 dhs

☑ Au 31/12/2020, la valeur de l'action cotée en bourse est de 500 DH.

☑ L'évaluation des titres est de  $1000 \times 500 = 500000$  DH.

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

☐ Enregistrement au journal.

31/12/2020			
6392	DEPP dépréciation des immobilisations financières	100000	
2951	PP dépréciation des titres de participation		100000
	Création d'une provision des titres AJK.		



La créance de SADKI est irrécouvrable :

		31/12/2020		
6182	Pertes sur créances irrécouvrables		3500	
4456	Etat TVA due		700	
3421	Clients			4200
Suivant état des créances, SADKI insolvable				

• 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 .

		31/12/2020		
61961	DEPP dépréciation des stocks		4000	
3911	PPD des marchandises			4000
Constatation de la provision				

➤ Exemple 2

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

• Ecritures comptables

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

Extrait de la balance avant inventaire :

N°	COMPTES	SOLDES	
		DEBITEURS	CREDITEURS
2340	Matériel de transport	200 000	
2510	Titres de participation	600 000	
2834	Amt du mat de transport	120 000	
3421	clients	50000	
3111	marchandises	40 000	
6111	Achats de marchandises	13000	
7111	Ventes de m/ses au Maroc		11 000 000
7119	-RRR accordés par l'entreprise	150000	

**Le grand-livre :**

2340 Matériel de transport	
200 000	SD 200 000

2510 Titres de participation	
600 000	SD 600 000

2834 Amt du mat de transport	
120 000	SD 120 000

2951 PPD DES TP	
SC : 100 000	100 000

3111 marchandises	
40 000	SD 40 000

3421 clients	
50000	4200 SD 45 800

3491 CHARGES CONSTATEES D'AVANCE	
6000	SD : 6000

3910 PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES STOCKS	
SC : 4 000	4 000

4456 Etat, TVA due	
700	SD : 700

6111 Achats de marchandises	
13 000	SD 7 000

6182	
Pertes sur créances irrécouvrables	
3500	SD : 3500

7111	
Ventes de m/ses au Maroc	
SC : 11 000 000	11 000 000

61961	
D.E.P. pour dépréciation des stocks	
4000	SD : 4000

6392	
DEPPD des immobilisations financières	
100 000	SD : 100 000

61934 D.E. A du mat de transport	
40000	SD : 40000

7119	
Ventes de m/ses au Maroc	
SC : 150000	150000

### Balance après inventaire :

N°	COMPTES	SOLDES		MOUVEMENTS		SOLDES APRES INVENTAIRES	
		D	C	D	C	D	C
2340	Matériel de transport	200 000		-	-	200 000	
2510	Titres de participation	600 000				600 000	
2834	Amt du mat de transport	120 000		4 000		160 000	
2951	PPD des TP	-	-	-	-	100 000	
3111	marchandises	40 000				40 000	
3421	clients	50000			4200	45 800	
3491	charges constatées d'avance	-	-	6000	-	6 000	
3910	PPD DES STOCKS	-	-	-	4 000		4 000
4456	Etat, TVA due	-	-	700		700	
6111	Achats de marchandises	13 000			6 000	7 000	

<b>61934</b>	D.E. A du mat de transport			40 000			40 000
<b>6182</b>	Pertes sur créances irrécouvrables		-	3500		3500	
<b>61961</b>	D.E.P. pour dépréciation des stocks	-	-	4000	-	4000	
<b>6392</b>	DEPPD des IF	-	-	100 000		100 000	
<b>7111</b>	Ventes de m/ses		11 000 000				
<b>7119</b>	RRR accordés par l'entreprise	150 000					

## II) Les écritures de regroupement :

### 1) Les écritures 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	
7113	Ventes de m/ses à l'étranger	950000	
7110	Ventes de m/ses		3140000
	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

**III) Les écritures de détermination des résultats :**

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 :

<b>Débit</b> <b>8100</b>	<b>Comptes de produits d'exploitation</b> <b>Résultat 'exploitation</b>	<b>x</b>	<b>X</b>
-----------------------------	--	----------	----------

#### Comptes de charges ;

<b>8100</b> <b>Crédit</b>	<b>Résultat d'exploitation</b> <b>Comptes de charges d'exploitation</b>	<b>x</b>	<b>X</b>
------------------------------	--	----------	----------

### 2-Résultat financier

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

### 2) Résultat courant :

On vire les soldes des comptes 8100 et 8300 (selon leur solde débiteur ou créditeur) au Compte 8400.

### 3) Résultat non courant :

<b>Débit</b> <b>8500</b>	<b>Comptes de produits non courants</b> <b>Résultat non courant</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>8500</b> <b>Crédit</b>	<b>Résultat non courant</b> <b>Comptes de charges non courantes</b>	<b>x</b>	<b>X</b>

### 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 :

<b>6700</b> <b>4453</b>	<b>Impôt sur le résultat</b> <b>Etat impôt sur les résultats</b>	<b>x</b>	<b>X</b>
----------------------------	---	----------	----------

**6) Résultat net de l'exercice :**

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

## **SEQUENCE VII : LES ETATS DE SYNTHESE**



### **Compétences visées**

- Etablir le bilan selon le modèle normal et simplifié
- Etablir le CPC selon le modèle normal et simplifié
- Connaître l'utilité de l'ETIC et le l'ESG
- Etablir l'ETIC et l'ESG

## **I) Le bilan :**

### **1) Le modèle simplifié :**

Le modèle simplifié du plan comptable est réservé aux entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxe inférieur ou égal à DH 10.000.000. Ce modèle est caractérisé par :

1. un plan de comptes abrégé ;
2. une simplification au niveau des états de synthèse obligatoires, qui ne comportent que :
  - \* le Bilan,
  - \* le Compte de Produits et Charges ;

Sous réserve des autres états exigés par l'administration fiscale pour former la liasse fiscale.

### **2) Le modèle normal :**

En exploitant l'exemple 1 le bilan sera comme suit , puisque le CA (total des ventes) excèdent 10.000.000, dont l'entreprise est amené à suivre le modèle normal

**Extrait du bilan au 31/12/2020 :**



ACTIF				
	brut	amortissements & provisions	NET	
<b>Actif Immobilisé [1]</b>				
constructions				
ITMO				
matériel de transport	200 000	160 000	40 000	
meubles, matériel de bureau et aménagements divers				
<b>immobilisations financières ( D)</b>				
prêts immobilisés				
autres créances financières				
titres de participation	600 000	100 000	500 000	
autres titres immobilisés				
<b>Ecart de conversion actif</b>				
<b>Total I ( A+B+C+D+E)</b>	<b>800 000</b>	<b>260 000</b>	<b>540 000</b>	
<b>stocks (F)</b>				
marchandises	40 000	4 000	36 000	
matières et fournitures consommables				
produits en cours				
<b>créances de l'actif circulant (G)</b>				
fournis, débiteurs, avances et acomptes client et comptes rattachés	50 000			
<b>Ecart de conversion actif ( I)</b>				
<b>Total II ( F+G+H+I)</b>	<b>90 000</b>	<b>4 000</b>	<b>36 000</b>	
<b>total III</b>				
<b>TOTAL GENERAL I+II+III</b>	<b>890 000</b>	<b>264 000</b>	<b>576 000</b>	

## II) Le CPC :

Le CPC est présenté en liste afin de déterminer le résultat en cascade.

### 1) Le modèle simplifié :

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 où les entreprises doivent mettre en évidence la marge brute sur vente en l'état et la valeur ajoutée produite.

Les opérations concernant les exercices précédents sont normalement portées dans les comptes des « exercices antérieurs », ce qui permet de remplir la colonne « 2 » du CPC. La colonne des totaux de l'exercice précédent est remplie pour permettre une comparaison au temps.

### 2) Le modèle normal :

Le CPC selon le modèle normal se présente comme suit

Il faut regrouper les comptes dans les postes

611 Achat revendus de marchandises	7 000
Achats des marchandises	7000
618 autres charges d'exploitation	3 500
619 dotations d'exploitation	40 000
639 dotations financières	100 000
711 Ventes des marchandises	10 850 000
7111 ventes des marchandises	11 000 000
7119 RRA par l'entreprise	150 000

**Extrait du CPC au 31/12/2020 :**

LES POSTES			MONTANTS
X P L O I	71	Produits d'exploitation	
	711	Ventes de marchandises (en l'état)	10 850 000
	Total I		10 850 000
T A T	61	Charges d'exploitation	
	611	Achats revendus de marchandises	7000
	618	Autres charges d'exploitation	3500
N A N C I E	619	Dotations d'exploitation	40000
	Total II		50500
	81	Résultat d'exploitation (I - II)	10 799 500
O N C O U R	73	Produits financiers	
	Total III		
	63	Charges financières	
	638	Autres charges financières	
	639	Dotations financières	100000
	Total IV		
	83	Résultat Financier (IV - V)	-100000
	84	Résultat Courant (III + VI)	10 699 500
	75	Produits non courants	
	Total V		
	65	Charges non courantes	
	651	Valeurs nettes d'amortissements des	
	Total VI		
	85	Résultat non courant (VIII - IX)	10 699 500
	86	Résultat avant impôts (VII + X)	10 699 500
	670	Impôts sur résultats	3209850
	88	Résultat Net (XI - XII)	7 489 650

### III) L'état des informations complémentaires : ETIC

#### 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) L'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 Immob enNV	MB Début exercice	Augmentation			Diminution			Mbrut Fin exercice
		acquisition	P ° par l'e/se elle mêe	Virement	Cession	Retrait	Virement	
F. préliminaires Charges à R / P exercices Primes de remb								
Immobilisations 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	Dotations de l'exercice 2	Amortissements /immobilisations 3	Cumul amortissement Fin exercice 4 = 1+2-3
<b><u>Immobilisation en non valeur</u></b>				
F. préliminaires Charges à R / P exercices Primes de remb				
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
<b>Immob en R et D</b> Brevets, marques Fond commercial Autres immob incorporelles .				

<b>Immobilisations corporelles</b>	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	-
<b>Total</b>		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-								
<b>SOUS TOTAL</b>	74680	28160	400		68960	1000		33280
<b>TOTAL</b>	129680	28160	400		68960	1000	55000	33280

## IV) L'état 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.

$$\text{Marge brute} = \text{ventes de marchandises} - \text{achats revendus de m/ses}$$

### 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

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

### 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.

$$\text{Consommation de l'exercice} = \text{achats consommés de matières et four} + \text{autres charges externes}$$

### 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

$$\text{VA} = \text{marge brute} + \text{production de l'exercice} - \text{consommation de l'exercice}$$

### 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)

$$\text{EBE} = \text{VA} + \text{subvention d'exploitation} - \text{impôts et taxes} - \text{charge de personnel}$$

### 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

$$\text{Résultat d'exploitation} = \text{produit d'exploitations} - \text{charges d'exploitations}$$

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

La CAF C'est les ressources de financement générée 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

$$\text{CAF} = \text{produits encaissables} - \text{charges décaissés L'autofinancement}$$
$$\text{Autofinancement} = \text{capacité d'autofinancement} - \text{distribution de bénéfices}$$

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>