

UNIVERSITE DE SARH



IUSAE / DEPARTEMENT D'AGRONOMIE / L2 2019-2020

Comptabilité Agricole

Par Dr. KOULADOUM MOUSSEUNKENADJI

kouladoum@gmail.com

16/11/2020

Programme de Comptabilité Agricole

Chapitre I : La théorie et l'étude du bilan

Chapitre II : La notion de compte et le principe de la partie double

Chapitre III : Les systèmes comptables

Chapitre IV : Les opérations d'achats et de vente.

Chapitre V : Les règlements par les effets de commerce

Chapitre VI : La sortie de patrimoine des immobilisations des amortissements

Chapitre VII : Les provisions

INTRODUCTION GENERALE

1) L'ENTREPRISE

Elle se définit comme un ensemble unique de moyens humains, matériels et financiers, coordonné et organisé en vue de la réalisation d'un objectif économique, c'est-à-dire la production des biens et services en vue de leur écoulement sur le marché et essentiellement pour réaliser un profit. Les entreprises peuvent être classées suivant plusieurs critères :

- **Le critère de dimension**

Il permet de distinguer les petites, moyennes et les grandes entreprises en se référant à des éléments quantitatifs tels que :

- **Le chiffre d'affaires** (*puissance commerciale et financière*)
- **La force du travail** (*effectif, qualification, rémunération*).
- **Le critère de dimension** est le plus pertinent pour expliquer les **différences** et les **ressemblances** entre les firmes.

- **Le critère économique**

Il est spécifiquement accentué dans une classification par secteur d'activité. Un **secteur d'activité** rassemble les entreprises qui ont une principale préoccupation. Par définition, une activité principale ne peut appartenir qu'à un seul secteur d'activité. Le critère économique, de manière plus raffinée, peut tenir compte d'une branche d'activité. Une branche d'activité englobe les unités de production qui fournissent un même produit selon la nomenclature des biens et services à titre **principale** ou **accessoire**.

Selon COLIN CLARK, les entreprises peuvent se classer en trois grands secteurs :

- Le **secteur primaire** qui correspond aux activités agricoles et aux industries extractives.
Exemple : l'agriculture, l'élevage, la pêche et l'exploitation des forêts et des mines
- Le **Secteur secondaire** qui concerne les entreprises de production et de transformation.
Exemple : les minoteries, les usines, etc.
- Le **secteur tertiaire** qui est celui des activités des services de commerce et de distribution.
Exemple : le commerce, les transports, les assurances, le tourisme etc.

Dans le cadre des services, un secteur est parfois isolé : il s'agit du **secteur quaternaire** qui rassemble les entreprises qui offrent les services aux autres entreprises. Les domaines suivant peuvent être cités : l'informatique, la sécurité, le conseil.

- **Le critère juridique**

Il est plus basé sur les droits de propriété, et les moyens de production. On distingue :

- Les **entreprises publiques** où **l'Etat** est généralement actionnaire majoritaire et ces entreprises sont constituées en sociétés anonymes dans la plupart.
- Les **Entreprises semi publiques** ou **mixtes** constituées en partie des Etats et des entreprises privées. C'est la forme prédominante qui peut revêtir plusieurs formes juridiques.
- Les **Entreprises individuelles** où le **capital** est la propriété d'une seule personne. La personnalité juridique de l'entreprise se confond avec celle de l'entrepreneur propriétaire. Ce dernier supporte seul les risques en cas d'échec.
- **L'entreprise privée (société)** où le capital appartient à plusieurs personnes en même temps et chacun dans la limite de son apport. On distingue les sociétés de capitaux ou par action et les sociétés de personne ou d'intérêt.

Les sociétés par action : le capital est représenté par les titres négociables détenus par les actionnaires qui sont responsables jusqu'à concurrence de leur apport. Généralement ce sont les entreprises commerciales.

Les sociétés anonymes : le **capital** est divisé en actions ; elle est constituée entre les associés qui en supportent les pertes à concurrence avec leur apport. Aucun actionnaire ne peut être tenu des dettes sociales et des engagements de la société au-delà de ses actions ; on dit que le risque est limité aux apports des actionnaires.

Les sociétés en commandite par action : elle est constituée entre un ou plusieurs **commandités** (*qui ont la qualité de commerçant et répondent indéfiniment et solidairement des dettes sociales*) et les **commanditaires** (*qui ont la qualité d'actionnaires et supportent les pertes à concurrence proportionnellement de leur apport*).

Les sociétés de personnes ou d'intérêt sont celles où la **responsabilité** retombe sur la personnalité des associés. On distingue :

- **Les sociétés en nom collectif** ; les associés répondent indéfiniment et solidairement aux dettes de l'entreprise
- **Les sociétés en commandite simple** : elles comprennent deux types d'associés : *les associés commandités* qui sont responsables des dettes de la société, *les associés commanditaires* **qui ne sont responsables qu'à la limite de leur apport**.
- **Les sociétés à responsabilité limitée (SARL)** : C'est une forme d'entreprise située à l'intersection *des sociétés de personnes* et *des sociétés de capitaux*. Ici, les associés, même ceux qui exercent les fonctions de gérant, ne sont responsables des dettes de la société que dans la limite et l'évaluation données de leur apport.

-

2) **LA COMPTABILITE** :

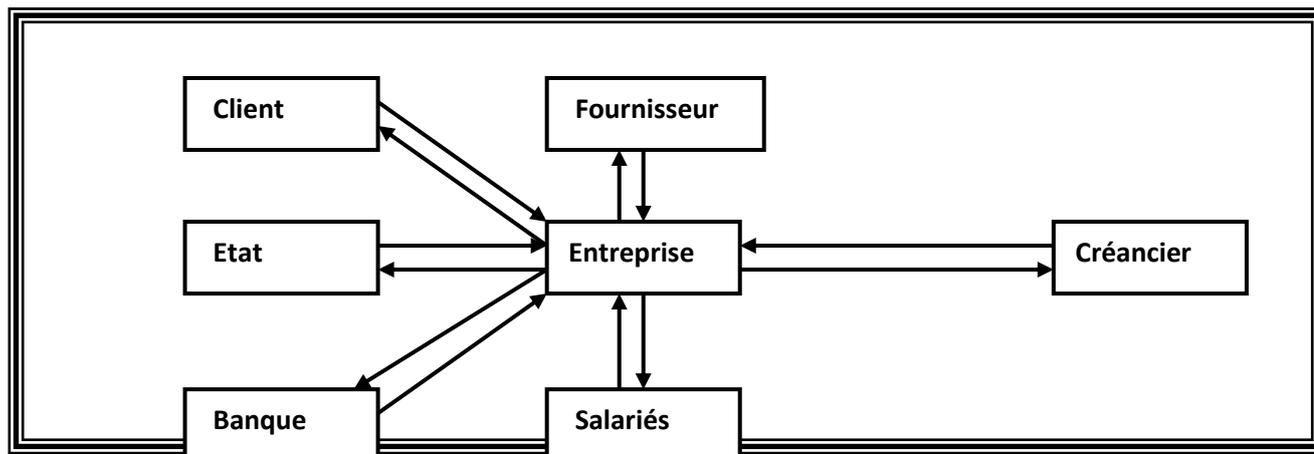
La **comptabilité** est une technique de traitement, un système d'organisation des données et d'opérations sur les documents de base. La comptabilité ainsi décrite peut-être dénommée comptabilité financière, car elle retrace les opérations des entreprises avec des tiers ; c'est-à-dire les autres entreprises, le personnel, les organismes sociaux, l'Etat, les Banques etc. C'est une **comptabilité externe**, obligatoire et réglementée. Elle doit obéir aux règles comptables édictées par le droit comptable. Elle subit également l'emprise de la fiscalité en matière d'évaluation et de présentation de l'information. Elle fait apparaître les éléments du patrimoine (*biens, créance, dettes*) ainsi que les résultats (bénéfices ou pertes) pour une période donnée. Essentiellement tournée vers le passé, elle est descriptive et ne répond pas aux exigences de prévision du futur.

On distingue trois grandes catégories de comptabilités :

- **la comptabilité générale (*résultat = produit – charge*)** : elle est axée sur l'analyse de la synthèse des relations externes de l'entreprise, ainsi que sur la détermination des composantes de son patrimoine. Elle traite principalement des relations avec *des clients, fournisseurs, débiteurs, créditeurs, travailleurs, les propriétaires ou actionnaires, les institutions de crédit et avec l'Etat*. Elle traite l'entreprise comme un réseau de partenaires, **l'intervention de la comptabilité générale** au niveau des résultats consiste à faire apparaître l'essentiel de la différence entre les produits et les charges classés par nature. Elle détermine le résultat global mais ne cherche pas à savoir le pourquoi ni le comment d'un tel niveau d'activité. Cette tâche est spécifiquement réservée à la comptabilité analytique, *c'est à dire plus ou moins résultat égale produits moins charges* ($\pm \text{résultat} = \text{produits} - \text{charges}$). La comptabilité générale doit également obéir

aux exigences de l'administration fiscale. Elle doit être conforme aux normes fixées par le Plan **Comptable Général OHADA** (*Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires*).

Entreprise comme réseau de partenaires



1- Comptabilité Analytique d'Exploitation

Les rôles qui lui sont assignés sont différents de ceux de la comptabilité générale. Il s'agit de traiter et d'interpréter les informations externes de l'entreprise, c'est-à-dire les informations qui sont généralement fournies par la Comptabilité Générale. Cette **Comptabilité Analytique** est un outil qui répond aux besoins des managers en matière de **rentabilité d'exploitation**. Elle n'est pas soumise aux contraintes fiscales et légales qui normalisent la comptabilité générale. Sa forme, sa représentation, son approfondissement, sa complexité sont fonctions essentielles d'incapacités des entrepreneurs.

2- La comptabilité budgétaire et prévisionnelle

Contrairement aux deux précédents types de Comptabilités Générale, coût total, recette totale, chiffre d'affaire qui traitent les données réelles (*chiffre d'affaires réalisées*), la **Comptabilité Budgétaire** travaille en terme prévisionnel. Elle constitue une forme de comptabilité analytique prévisionnelle, c'est-à-dire qu'elle exprime de manière chiffrée les plans et les programmes d'activités de l'entreprise tel que prévoient les gestionnaires en fonctions des activités vécues. La **Comptabilité Budgétaire** s'intéresse des décisions à prendre par rapport aux informations concernant l'évolution économique, nationale, et internationale de la branche d'activité.

CHAPITRE I : THEORIE ET ETUDE DU BILAN

Pour mieux comprendre les mécanismes comptables et savoir les relations de l'entreprise avec son environnement, il est incontournable de maîtriser la notion de flux. Les flux permettent de représenter schématiquement les opérations réalisées par l'entreprise pour permettre une meilleure explication économique de l'activité de l'entreprise. Par ailleurs, les Etats de synthèse (*bilan, résultat, tableau*) sont établis au moins une fois par période.

I/ Les flux économiques

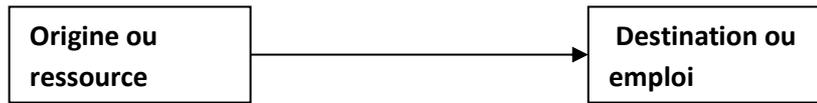
a) Définition

Un **flux** est un mouvement de valeur homogène pouvant porter sur des biens et services des créances ou de monnaie. Les **mouvements des biens** constituent le flux réel ou physique, les mouvements de service constituent les flux de services ou immatériels, les mouvements de créances, dettes et de monnaie constituent des flux financiers.

b) L'image d'un flux

L'image d'un flux est orientée à travers une droite. Le point de départ s'appelant origine (**ressource**) et le point d'arrivée s'appelant **destination (emploi)**

Exemple :



c) Catégories de flux

Les flux sont classés par rapport à leur attachement et par rapport à l'entreprise.

➤ Classement par rapport aux objets d'attachement

On distingue les **flux réels ou physiques**, des **flux de services ou financiers**.

Les **flux réels** portent sur les biens tels que les **marchandises, les matières premières, le matériel, les produits finis**. Les **flux de service** sont les mouvements de valeur tels que **les prestations de travail (publicité...)**. Les **flux financiers** sont la contrepartie des flux réels et les flux de services (**encaissement des frais de vente, paiement de la facture d'électricité...**)

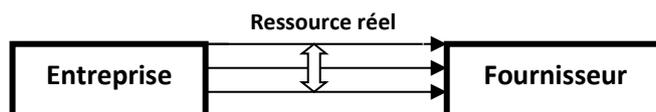
➤ Classement par rapport à l'entreprise

Nous pouvons citer ici **les flux internes et les flux externes**.

- **Les flux internes** se déroulent à l'intérieur de l'entreprise de l'entreprise. Ils sont à un seul sens.
- **Les flux externes** se traduisent par les relations de l'entreprise avec l'extérieur ou son environnement, ils sont toujours à **double sens** parce qu'ils se réalisent toujours avec une contrepartie.

Ainsi, chaque opération est réalisée par deux flux de même valeur, mais de sens opposés. **L'origine d'un flux constitue une ressource, la destination étant un emploi**. Les égalités suivantes doivent être vérifiées pour chaque opération :

$$\boxed{\text{Total ressource} = \text{Total emploi}}$$



On appelle **emploi**, la valeur obtenue par chaque agent économique en échange de la ressource fournie. **La source par contre constitue la source de financement**.

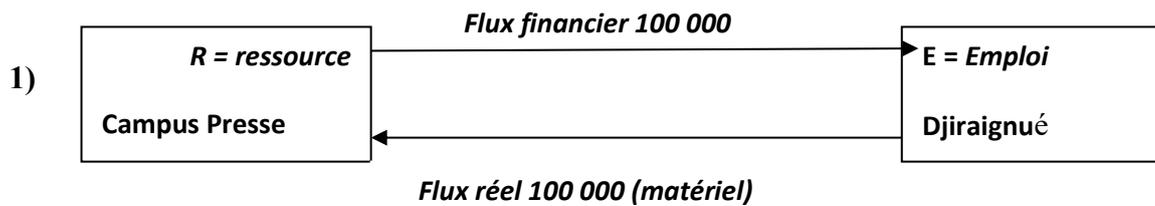
Exemple d'application :

Les opérations faites par l'entreprise « **Campus Presses Entreprise** » avec les tiers **sont** les suivantes :

- 1- Campus Presses achète au fournisseur Djiraingué un matériel de bureau d'une valeur de 100 000fcfa en le payant comptant en espèce.
- 2- L'entreprise paye au comptant par chèque les salaires de 500 000fcfa au personnel.
- 3- Campus Presses achète à un fournisseur Mangué à crédit une marchandise pour 200 000fcfa
- 4- Campus Presse vend à crédit à un client délégué une marchandise de 500 000fcfa
- 5- L'entreprise paye en espèce à la TchadiaAirlain's les frais de transport de 25 000fcfa
- 6- Encaissement de la créance sur le client délégué.

Travail à faire : Analyser en terme de flux et en terme de ressources et emplois les opérations de l'entreprise.

Solution :

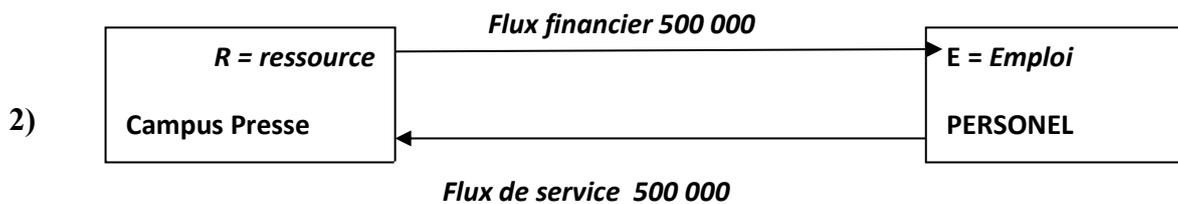


Ressource : caisse

Emploi = caisse

Emploi : matériel

Ressource = matériel

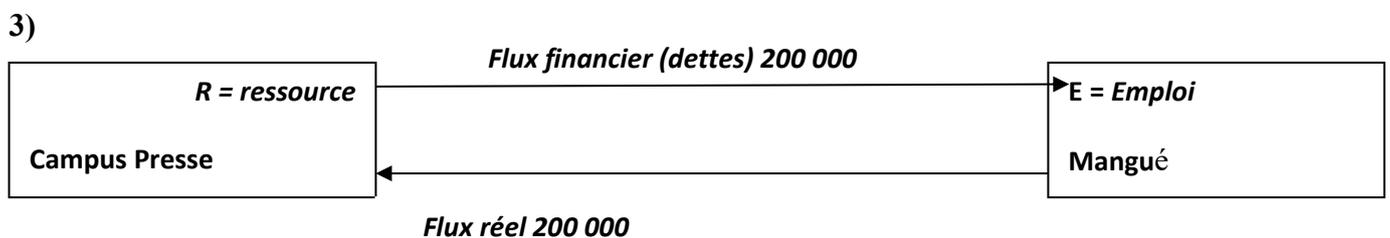


Ressource : banque service

Emploi = prestation de

Emploi : salaire

Ressource = banque

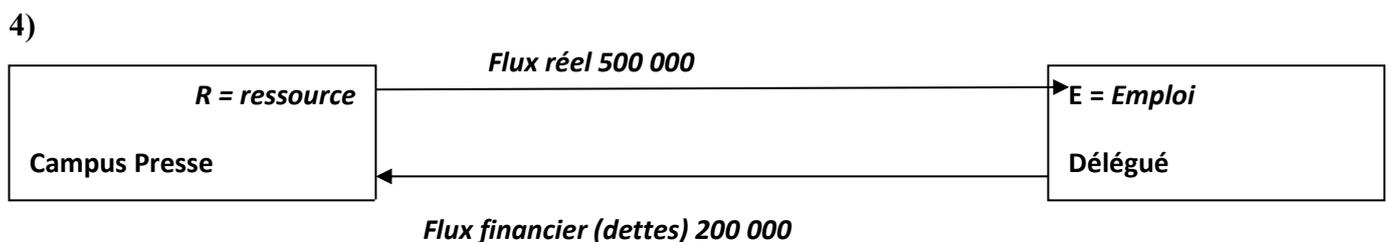


Ressource = dette

Emploi : crédit

Emploi = marchandise (achat)

Ressource : matériel (vente)



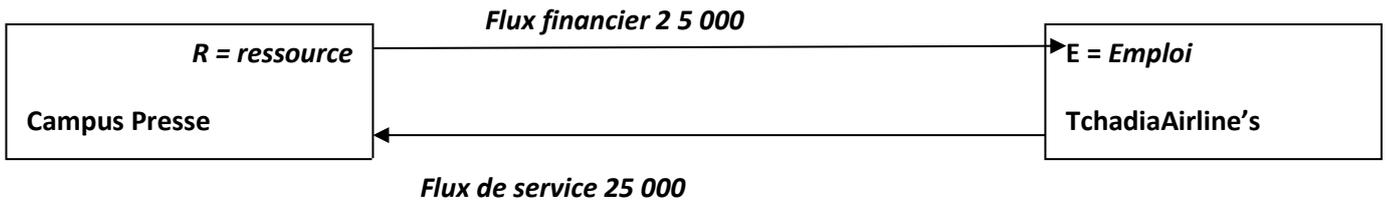
Ressource = vente de marchandise

Emploi = achat de marchandise

Emploi = créance

Ressource = dette

5)



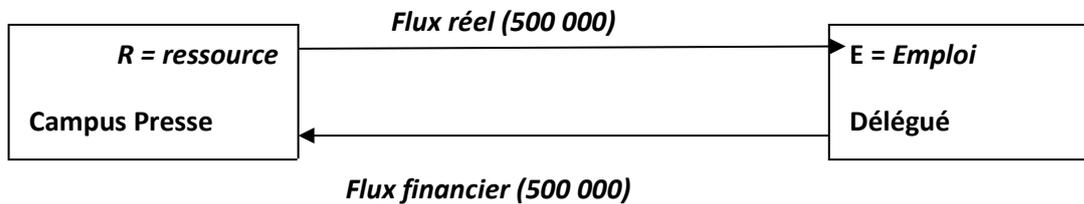
Ressource = caisse
de service

Emploi = prestation

Emploi = frais de transport
caisse

Ressource =

6)



Ressource = créance

Emploi = dettes

Emploi = caisse

Ressource = caisse

II. LE BILAN : ETUDE ET ANALYSE BILAN

Le langage courant consacre une expression pour désigner le fait pour un individu ou une entreprise de faire le point d'une situation donnée. Cette expression, c'est faire le bilan. Trois idées sont contenues dans cette expression :

- **L'idée d'arrêt** : l'individu qui fait le bilan marque un temps d'arrêt dans son action ; il se place en quelque sorte en dehors du temps pour observer son action passée.
- **L'idée d'action passée** : l'individu ou l'entreprise qui fait le bilan se tourne vers le passé c'est-à-dire vers une action ou une série d'action déjà exécutée. Le caractère d'achèvement des actions est une condition importante à l'établissement du bilan.
- **L'idée de tirer la leçon des événements passés**, faire le bilan n'est pas un acte gratuit c'est un acte orienté vers l'action dans le futur. Il s'agit de tirer dans le passé la leçon pour éclairer le futur.

L'entreprise, qui est un lieu où la rationalité et la rigueur sont à l'œuvre pour réaliser un profit maximal, entrecoupe son activité, en période au terme desquels il est possible de dresser le bilan c'est-à-dire formuler **un jugement sur la conduite des affaires.**

1- DEFINITION

Le **bilan** est un **document comptable** qui relate la composition et la consistance du patrimoine de l'entreprise à un moment donné et qui détermine le résultat pour une période de temps donné. C'est un document d'informations juridiques et économiques sur l'entreprise. Parmi les utilisateurs possibles du bilan, on peut citer outre l'entreprise elle-même, l'administration fiscale, les associés, les institutions financières, les entreprises concurrentes etc.

2- ETUDE DU BILAN

Le bilan est un tableau qui se compose de deux parties : **l'actif ou l'emploi des ressources et le passif ou ressources.**

a) Le passif du bilan

C'est la partie droite du bilan. Dans cette partie, on présente suivant un classement normalisé l'ensemble des ressources réunies par l'entreprise. On distingue **les ressources internes** et **les ressources externes.**

- **Les ressources internes** : Elles sont uniquement celles qui sont générées par l'activité même de l'entreprise. Il s'agit d'une partie du profit réalisé maintenue dans l'entreprise c'est-à-dire enregistrée dans les **comptes de réserves et de reports à nouveau. (RAN)**
- **Les ressources externes** : elles sont essentiellement constituées **de dettes**. Ces dettes sont premièrement vis-à-vis de l'exploitation ou des associés c'est-à-dire des créateurs de l'entreprise, c'est le capital. Le capital est donc une dette de l'entreprise envers ses fondateurs, mais compte tenu du fait qu'il n'existe pas d'échéances de remboursements liés au capital. On parle de **dettes fictives** ou de **fictions comptables.**

Parmi les autres dettes, on distingue les dettes à long et moyen terme dont l'échéance de remboursement est supérieure à un an ; et les dettes à court terme dont l'échéance de remboursement est inférieure à un an.

L'ensemble des ressources est classé au passif du bilan suivant le critère dit d'exigibilité croissante

b) L'ACTIF DU BILAN (EMPLOI DES RESSOURCES)

C'est la partie gauche du bilan. On y trouve dans un classement conventionnel les biens matériels et immatériels que l'entreprise utilise pour son activité et dont elle est propriétaire. Il peut s'agir des **terrains, des machines, des immeubles, des marchandises en stock, des créances sur les clients, des espèces en banque ou en caisse.** L'ensemble de ces biens est classé à l'actif du bilan selon **le critère de liquidité croissant.** Les critères suivants composent l'actif :

- **Les valeurs immobilisées** : elles représentent les biens durables acquis par l'entreprise pour servir à son exploitation. Il peut s'agir des terrains, des immeubles, des machines, du matériel de transport et autres matériels etc.

- **les valeurs d'exploitation** : ce sont les différents stocks que détient l'entreprise. On peut distinguer **les stocks de marchandises, matières premières, d'emballages, des produits finis, déchets etc.**
- **les valeurs réalisables** : il s'agit des créances que détient l'entreprise sur ses clients et autres débiteurs.
- **Les valeurs disponibles** : elles sont constituées des avoirs en banque ou en caisse.

Exemple : Des congélateurs dans une poissonnerie (valeur immobilisées.) ne sont pas pour les revendeurs mais pour conserver les produits à vendre.

Ressources au niveau de l'actif (classement)

Actif (emploi des ressources)

- *Valeurs immobilisées (immeubles)*
- *Valeurs immobilisées d'exploitation (stocks)*
- *Valeurs réalisables (argent : emprunts)*
- *Valeurs disponibles (fonds, caisse)*

Lorsque l'entreprise est en création, elle n'a pas de ressources internes.

Actif	bilan au 31 – 12 – N	Passif
<p>Valeurs immobilisées</p> <p>Valeurs d'exploitation</p> <p>.....</p>	<p>Capital</p> <p>Dettes à long et à moyen terme</p>	

Total actif = Total passif

A la fin de l'exercice :

- Si $A > P$ *profit*
- Si $P > A$ *perte*

$$\boxed{A - P = \pm \text{Résultat}} \quad \left\{ \begin{array}{l} A = \text{actif} \\ P = \text{passif} \end{array} \right.$$

NB : Selon les dispositions du **plan comptable OHADA**, le résultat se place toujours coté **passif**. Lorsqu'il s'agit d'un **profit**, on le place coté **passif** de manière à toujours maintenir l'équilibre **Total Actif = Total**

Passif. Si le résultat est une **perte**, son montant est placé coté **passif** précédé du signe (-) toujours pour l'équilibre **Total actif = Total passif**.

On distingue plusieurs types de bilan. A la fin d'un exercice comptable, le bilan établi prend le nom de **bilan de clôture**. Ce même bilan prend le nom de **bilan d'ouverture** au début de l'exercice suivant.

On distingue plusieurs types de bilan. A la fin d'un exercice comptable, le bilan établi prend le nom de **bilan de clôture**. Ce même bilan prend le nom de **bilan d'ouverture** au début de l'exercice suivant.

Lorsqu'un bilan a été établi avant que les bénéfices soient répartis, on parle de **bilan avant affectation de résultat**. Le résultat puisqu'il apparaît au passif est considéré comme une **ressource**.

Exemple : Le bilan d'ouverture d'une entreprise est le suivant : le capital social 50 000 000 ; terrains 8 000 000, constructions 25 000 000, emprunts 9 500 000, matériel de bureau 5 000 000, stock ce marchandises 10 000 000, clients 5 000 00, fournisseurs 13 250 000, banque 19 500 000, caisse 250 000

Présenter le bilan

Actif	bilan au 01/01/200n	Passif	
Terrain :	8 000 000	Capital :	50 000 000
Constructions :	25 000 000	Emprunt :	9 500 000
Matériel de bureau :	5 000 000	Fournisseurs :	13 250 000
Stock de marchandises :	10 000 000		
Clients :	5 000 000		
Banque :	19 500 000		
Caisse :	250 000		
	72 750 000		72 750 000

Exemple :

Soient les éléments suivants d'un bilan de fin d'exercice :

- **Capital** 5 000 000 FCFA.
- **Matériel** 1 675. 000 FCFA
- **Fournisseur** 2.500 000 FCFA
- **Fond commercial** 200.000 FCFA
- **Stock de marchandises** 1.145.000 F CFA
- **Emprunt** 3.000.000 FCFA
- **Client** 575.000 FCFA.
- **Mobilier** 3.100.000 FCFA
- **Banque** 2.500.000F CFA
- **Caisse** 1.450.000 FCFA
- **CCP (centre de chèques postaux)** 875.000 FCFA
- **Etat** 360.000FCFA
- **réserves** 270.000 FCFA

TAF :

- Présenter ce bilan.
- Calculer le résultat de fin d'exercice à partir de ce bilan.
- Calculer la situation nette de cette entreprise et interpréter le résultat trouvé.

NB : *Il convient d'abord de distinguer les postes d'actifs et les postes de passif*

(1^{er} travail) et les classer selon les critères :

Solution

Actif	Bilan de fin d'année		Passif
Fond commercial	200 000	Capital	5 000 000
Matériel	1 675 000	Reserve	270 000
Mobilier	3 100 000	<u>Résultat</u>	390 000
Stock	1 145 000	Emprunt	3 000 000
Client	575 000	Fournisseur	2 500 000
Banque	2 500 000	Etat	360 000

Actif = 11.520 000

Passif =11.130.000

RESULTAT = TOTAL ACTIF – TOTAL PASSIF

$$\underline{AN} : R = 11.520.000 - 11.130.000 = 390.000$$

$R = 390.000$ C'est ce résultat qui sera le bilan d'ouverture au 01/01/N.

$$\left\{ \begin{array}{l} TA = \text{total des actifs} \\ TP = \text{total des passifs} \\ R = \text{résultat} \end{array} \right.$$

La **situation nette** est la **valeur réelle de l'entreprise** ; elle se détermine de deux manières.

1^{ère} manière :

$\text{Situation nette} = \text{total des actifs} - \text{total des passifs (ou dettes exigibles)}$

2^{ème} manière :

$\text{Situation nette} = \text{capitaux propres}$

$$SN = 5.000.000 + 270.000 + 390.000 = 5660.000$$

CHAPITRE II : LA NOTION DE COMPTE ET LE PRINCIPE DE LA PARTIE DOUBLE

Le **compte** est une **entité juridique** ou **économique** par laquelle on isole les opérations de l'entreprise pour mieux les analyser. Le compte client suivra les opérations de vente à crédit aux clients et les règlements effectués par ce dernier.

Le **compte** se présente comme un tableau divisé en **deux parties distinctes** : le **débit** et le **crédit**. Dans l'une et l'autre de ces parties, on inscrit les mouvements ou les opérations affectant le compte dans le sens de la hausse ou l'affectant dans le sens de la baisse.

1) Fonctionnement des comptes

Ce qui importe le plus dans un compte c'est la clarté avec laquelle celui-ci est tenu. C'est la raison pour laquelle les opérations affectant un compte dans le sens de la hausse seront inscrits dans un côté du compte et celles l'affectant dans le sens de la baisse inscrit dans un autre côté du même compte. On peut donc ainsi classer les augmentations et les diminutions concernant un même compte.

- Le côté gauche du compte est appelé débit et le côté droit crédit. *Débiter un compte c'est inscrire un montant au débit. Créditer un compte c'est inscrire un montant à son crédit.* La différence entre le débit et le crédit est appelée solde.
- *Un solde est dit débiteur lorsque les montants inscrits au débit sont supérieurs aux montants inscrits au crédit, mais le solde débiteur se met du côté du crédit.*

- *Un solde est dit créditeur lorsque les montants inscrits au crédit sont supérieurs aux montants inscrits au débit, mais le solde créditeur se met du côté du débit.*
- *Un compte est dit soldé lorsqu'on a déterminé le solde débiteur ou le solde créditeur, mais aussi lorsqu'il s'équilibre en débit - crédit sans solde.*

Tous les comptes ouverts dans une entreprise constituent le grand livre. Ces comptes peuvent se présenter sous forme de fiches individuelles lorsque la comptabilité de l'entreprise n'est pas informatisée.

Exemple de comptes :

	D Fournisseur C		D Client C																
250.000	700.000	150.000	350.000																
300.000	SD : 50 000	200.000	SD : 50 000																
750.000	750.000	350.000	350.000																
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 25%;"></th> <th style="width: 25%; text-align: center;">D banque C</th> <th style="width: 25%;"></th> <th style="width: 25%;"></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">750.000</td> <td style="padding: 5px;">600.000</td> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">250.000</td> <td style="padding: 5px;">400.000</td> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;"></td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px; text-align: right;">1 500.000</td> <td style="padding: 5px; text-align: right;">1500.000</td> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;"></td> </tr> </tbody> </table>					D banque C			750.000	600.000			250.000	400.000			1 500.000	1500.000		
	D banque C																		
750.000	600.000																		
250.000	400.000																		
1 500.000	1500.000																		

2) Les catégories de comptes

Il existe quatre catégories de comptes :

- Les **comptes de patrimoine** ou **compte de bilan** : ces comptes se subdivisent en **compte de passifs et actifs**. Les **comptes de passifs** suivent les mouvements **d'augmentation** et de **diminution** des ressources réunies dans l'entreprise, ces comptes enregistrent les augmentations au **crédit** et les diminutions au **débit**, sauf cas exceptionnel. Les comptes du passif présenteront presque toujours les comptes débiteurs en **compte capital, réserves, emprunts, fournisseurs**. Les **comptes d'actifs** écrivent les diminutions et augmentations de biens qui sont la **propriété de l'entreprise**, ils enregistrent les augmentations au débit, c'est-à-dire à gauche et les diminutions au crédit c'est-à-dire à droite. Sauf cas exceptionnel, ces comptes présenteront toujours des **soldes débiteurs**, c'est le cas des comptes tels que **terrains, fonds de commerce, matériel de mobilier, tous les comptes de soldes clients, banques, terrains, caisse**.

- Les **comptes de gestion** se subdivisent en comptes de produits et de charges. Au niveau du **bilan**, le résultat se détermine par différence entre l'actif et le passif. Le même résultat s'obtient au niveau des comptes de gestion entre les produits et les charges.

$Produit - charges = \pm \text{résultat}$, C'est-à-dire si le produit est **supérieur** à la charge, ceci implique la réalisation d'un **profit** ; si le produit est **inférieur** à la charge ceci implique réalisation d'une **perte**

On entend par **produit**, toute opération qui provoque l'enrichissement de l'entreprise : c'est le cas **des opérations de vente, des réductions en faveur de l'entreprise, des intérêts en faveur de l'entreprise, des subventions reçues par l'entreprise etc.** Les **comptes de produit** fonctionnent comme les **comptes du passif du bilan**, c'est-à-dire augmentent au **crédit** et diminuent au **débit**, surtout au moment de la détermination du résultat. On entend par **charge**, les opérations qui provoquent un **appauvrissement** de l'entreprise, à l'exemple **des opérations d'achat, des règlements des factures d'eau, téléphone, électricité, versement de salaires, paiement des impôts, etc.** Les **comptes de charges** fonctionnent comme **les comptes de l'actif du bilan** c'est-à-dire qu'ils augmentent au **débit** et diminuent au **crédit**, au moment de déterminer du résultat.

- Les **comptes de résultats** : en comptabilité, le **résultat** se détermine par étapes successives et par confrontation de comptes de charges et produits. On distingue la **marge brute sur marchandises** (*cas des entreprises commerciales*) ; la **marge brute sur matières** (*cas des entreprises industrielles*), la **valeur ajoutée, l'excédent brut d'exploitation, le résultat d'exploitation, le résultat financier** etc.

- Les **comptes analytiques** : il s'agit des comptes en usage en comptabilité analytique.

3) Le principe de la partie double

Le principe expose la démarche avec laquelle les opérations sont enregistrées dans les différents comptes. Ainsi pour toutes les opérations ou ensemble d'opérations, le respect de l'égalité **débit = crédit** et **actif = passif** est primordiale. Ceci implique que si un compte est **débité** d'un montant, un ou plusieurs autres comptes doivent être **crédités** du **même montant**. Et inversement si un compte est **crédité** d'un montant, un ou plusieurs autres comptes doivent être **débités** du **même montant**.



Exemple : Achat de marchandises en espèces 150.000 F

D	Marchandises	C
150.000		
		150.000
D	Caisse	C
150.000		
		150.000

Exemple : Achat à crédit de marchandises 300.000 F. Comptes concernés : - compte marchandises – compte fournisseurs

D	Marchandises	C	D	Fournisseurs	C
300.000					
					300.000

4) La réciprocité des comptes :

Tous les comptes qui enregistrent les créances ou les dettes de l'entreprise à l'égard des tiers ont leurs correspondants dans la comptabilité de ces tiers. De tels comptes prennent le nom de comptes récepteur.

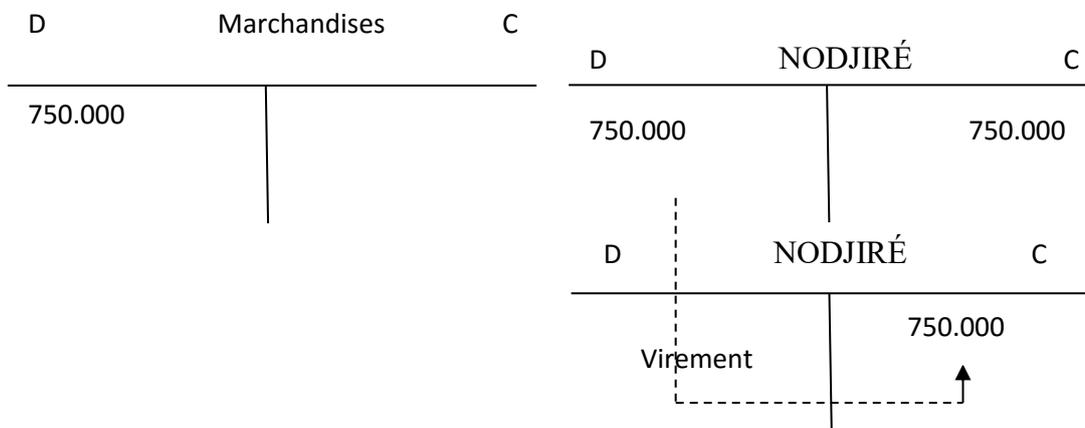
Exemple : Le compte client tenu par le fournisseur et le compte fournisseur tenu par le client ou bien le compte banque tenu par l'entreprise et le compte entreprise tenu par la banque.

5) Le virement comptable.

Le **virement** est une opération comptable par laquelle une **somme** est **transférée** du débit d'un compte au **débit** d'un autre compte ou du **crédit** d'un compte **au crédit** d'un autre compte. Cette technique est utilisée soit pour rectifier les erreurs, soit pour transférer les sommes ou les soldes de certains comptes dans un autre, soit pour éclater un compte principal en sous comptes, soit enfin pour regrouper les sous comptes en un seul compte principal.

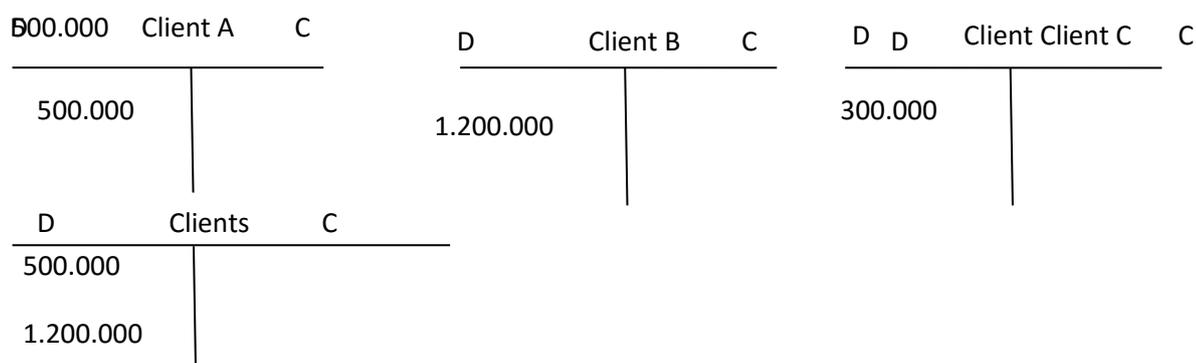
Exemple 1 : virement ou rectification d'erreurs.

Lors de l'enregistrement de l'achat des marchandises à un fournisseur NODJIRÉ, le comptable de l'entreprise a crédité par erreur le compte du fournisseur NODJIRÉ d'un montant de 750.000. Corriger l'erreur commise.



Exemple 2 : Virement pour regroupement des sous-comptes en un compte principal.

Si un compte tel que le compte clients a fait l'objet d'un éclatement d'un exercice, le regroupement des sous comptes est nécessaire à la fin au moment de l'établissement du bilan. Supposons la situation du client dans une entreprise telle que ci-dessous. Client A = 500.000 ; client B = 1.200.000 ; client C = 300.000. Présentez le compte unique clients.



6) Le tracé des comptes

On distingue le **tracé classique**, le **tracé en colonne jumelées** et le **tracé en jumelées avec soldes**.

Tracé classique :

Tracé en colonnes jumelées

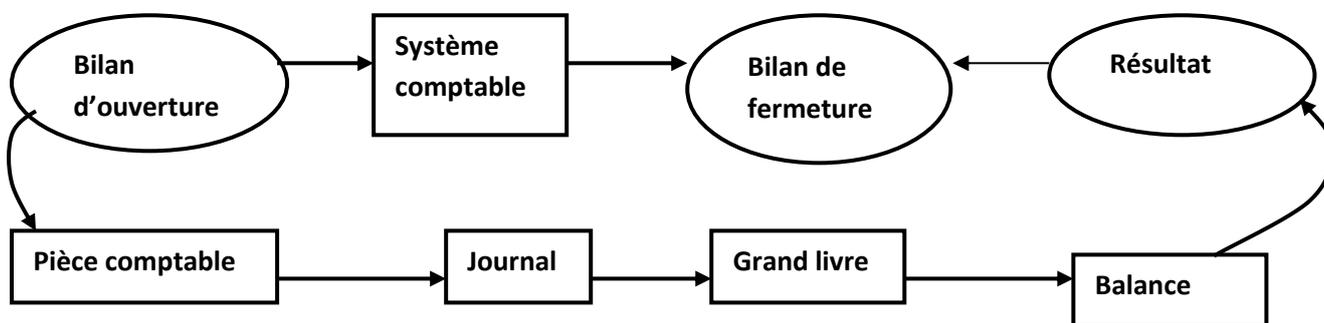
Date	Libellé	Montant	Date	Libellé	Montant

Date	Libellé	Somme	
		Débit	Crédit

Tracé en colonnes jumelées avec solde.

Date	Libellé	Somme		Solde	
		D	C	D	C
24-11	Achat de marchandises	150.000	-	150.000	-
25-11	Sortie de marchandises	-	50.000	50.000	-

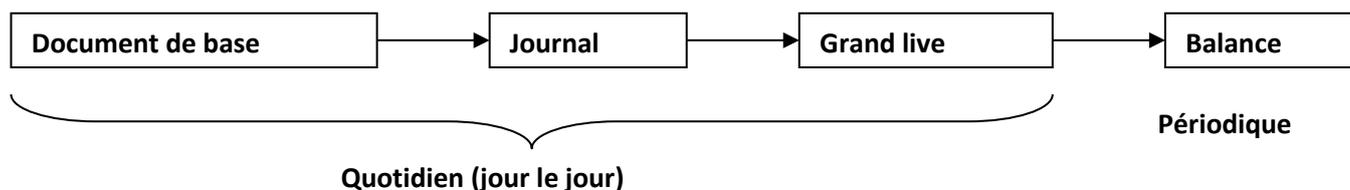
CHAPITRE III : LES SYSTEMES COMPTABLES



Le **système comptable** est un mode d'organisation et d'enregistrement des informations selon les besoins de l'entreprise, compte tenu des besoins qu'expriment les entreprises, les partenaires et l'Etat sur l'activité économique des sociétés et ceci conformément aux règles et procédures comptables en vigueur. Le **système comptable** demeure le guide initial du processus comptable avec le développement de l'informatique.

I- Le système classique

Dans ce système, le travail du comptable consiste à établir les comptes et à enregistrer les informations à partir des pièces comptables (**factures, chèques, reçus effet de commerce, bons de livraison, bons de réception...**). A partir de ces pièces, l'enregistrement au journal au jour le jour est très **obligatoire**, ainsi que le report dans les comptes schématiques appelés **grand livre**. Un **document périodique** est ensuite dressé sous l'appellation de la **balance**.



Systeme classique

A) Avantage du système classique

Le **système classique** permet d'éviter les erreurs que l'on pourrait constater par l'inscription directe des opérations dans les comptes. La tenue journalière des états de synthèse permet de reconstituer méthodiquement la **synthèse générale** du plan interne de l'entreprise. Tous les **documents comptables** doivent être tenus sans rature, ni blanc pour éviter toute autre insertion.

II. LE SYSTEME COMPTABLE OHADA (SYSCO)

L'**organisation pour l'harmonisation en Afrique du Droit des Affaires** intègre un acte uniforme se rapportant au **droit comptable**. Au-delà du traité relatif au droit des affaires, ce document en général a été adopté à Yaoundé en **Mars 2000** par le **Conseil des ministres africains** chargés de la **justice** et les **Ministres** chargés des finances. Le **plan comptable OHADA** a remplacé le plan comptable OCAM-UDEAC qui était en vigueur dans les pays membres de la CEMAC depuis 1979 et le **système comptable Ouest africain (SYSCOA)** qui reste encore appliqué dans les pays de l'**OBOA**. Il est utilisé par 16 pays (voir page 55 – 56) du plan comptable.

1) Objectifs et intérêts du système comptable

Le **système comptable** a pour **but principal** l'**administration** et l'**élaboration** de quatre **documents principaux de synthèse** :

- **Le bilan**
- **Le compte de résultat**
- **Le tableau financier des ressources et des emplois (TAFIRE)**
- **L'état annexé.**

L'**établissement de ces documents** passe par la **collecte**, le **classement**, l'**enregistrement** et l'**analyse des opérations** effectuées quotidiennement par chaque entreprise (*démarche du système classique*). L'**acte uniforme relatif au droit comptable** s'est fixé pour objectifs :

- D'amener les Etats signataires à des pratiques comptables harmonisées de manière à établir **des états de synthèse** suivant une organisation acceptable et comprise par tous.
- **Rechercher et promouvoir la sincérité** à travers les **documents comptables** établis et publiés.
- Adapter la pratique comptable des signataires aux normes internationales.
- Amener un grand nombre d'entreprises à travers des **mécanismes de flexibilité** à pratiquer la **comptabilité dans leur gestion**.
- A travers ces objectifs, les systèmes comptables permettent la comparaison entre tous les pays et éclairent la lisibilité sur le **comportement des entreprises**.

2) Le plan des comptes du système comptable OHADA

Le système comptable OHADA distingue neuf (09) classes de comptes. **De la classe 1 à la classe 9.**

- **Les comptes de la classe 1 à la classe 8** sont réservés à la **comptabilité générale**.
- **Les comptes de la classe 9** sont réservés à la **comptabilité analytique de gestion** et celle des **engagements hors bilan**.

Les **comptes de la comptabilité générale** sont classés en comptes de patrimoine ou comptes du bilan et en comptes de gestion ou comptes de résultat.

a- Les comptes du patrimoine ou comptes du bilan

Il s'agit des **comptes de la classe 1 à la classe 5**.

- **La classe 1** : ce sont les comptes qui enregistrent les ressources durables. (*Voir plan comptable*).
- **La classe 2** : ce sont les comptes de l'actif immobilisé. On peut distinguer les charges immobilisées des immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles et financières (voir plan comptable)
- **La classe 3** : il s'agit des comptes de stock
- **La classe 4** : Il s'agit des comptes du tiers
- **La classe 5** : Les comptes de trésorerie

Les comptes du bilan respectent une hiérarchie qui obéit à une nomenclature de l'actif et du passif. Les comptes du bilan augmentent au débit et diminuent au crédit, pendant que ceux du passif augmentent au crédit et diminuent au débit. Dans un bilan, les comptes du passif sont essentiellement de la classe : 1,4 et 5 ; les comptes de l'actif de la classe 2, 3, 4,5

b) Les comptes de gestion

Il s'agit des comptes de la classe 6,7 et 8

- **La classe 6** représente les comptes charges des activités ordinaires. On peut parler des comptes allant de 601 à 69.
- **La classe 7** représente les comptes de produits des activités ordinaires
- **La classe 8** : représente les comptes des autres charges et produits (charges et produits hors activité ordinaire)

Les **comptes de gestion** permettent d'enregistrer les opérations concernant le résultat de l'entreprise par la relation produit-charge $R = P - C$

L'utilisation du système comptable nécessite une **codification décimale**. Les numéros de compte comptent deux chiffres au moins.

Le premier représente la classe et le second est une division de la rubrique appelée poste. Le quatrième chiffre est une sous division du poste qui représente le compte principal. A partir du cinquième chiffre, on retrouve les comptes divisionnaires qui sont les précisions des comptes principaux

Exemple : Compte plantation agricole est représenté par le code « 2465 » :

2 → classe

4 → division de classe

2 → division de la rubrique ou du poste

2 → sous division du poste

c) Les principes et systèmes du plan comptable

Le système comptable OHADA à partir du chiffre d'affaire réalisé par les entreprises distingue trois niveaux de tenue de la comptabilité

Le système normal

Il s'applique à toutes les entreprises dont le chiffre d'affaire est supérieur à 100 000 000 F. dans ce système, les états de synthèse obligatoires sont constitués des documents suivants :

- Le **bilan**
- Le **compte de résultat** qui représente la confrontation entre les produits et des charges $R = P - C$
- Le TAFIRE qui ressort les augmentations et les diminutions des ressources et des emplois
- **L'état annexé** : il précise les informations contenues dans les autres documents cités ci-dessus
- L'état supplémentaire et statistique qui mentionne les méthodes comptables utilisées relatifs au bilan et compte de résultat et autres éléments d'informations pouvant éclairer l'Etat.

Le système allégé

Il s'applique dans les entreprises suivant les conditions ci-après :

- Entreprise de commerce (négoce) : le chiffre d'affaire est compris entre trois millions et cent millions
- Entreprises artisanales : chiffre d'affaire compris entre 20 millions et 100 millions
- Entreprises de service : chiffre d'affaire compris entre 101 millions et 100 millions

Les états financiers du système allégé sont les suivants

- **Le bilan**
- **Le compte de résultat**
- **L'état annexé simplifié**

Le système minimal de trésorerie

Il s'applique aux entreprises appartenant à l'une des catégories suivantes :

- Entreprise de commerce dont le chiffre d'affaire est inférieur ou égal à 30 millions
- Entreprises artisanale dont le chiffre d'affaire est inférieur ou égal à 20 millions
- Entreprises de service dont le chiffre d'affaire est inférieur ou égal à 10 millions

Dans ce système, les états financiers sont les suivants :

- Le bilan
- Le compte de résultat

Il s'agit ici d'une comptabilité de trésorerie c'est-à-dire un état de recette et de dépense. Le bilan et le compte de résultat sont tenus suivant une présentation spécifique ou élémentaire. A l'actif, nous avons la caisse banque, chèques postaux ; au passif le capital et le résultat.

Le compte de résultat présente au crédit les ventes, les autres produits et au débit les achats et les autres charges. Ces informations sont synthétisées en fin d'exercice. Un état des variations de l'avoir net au cours de l'exercice peut compléter le **bilan** et le **compte de résultat**. Le signe (-) peut être présent dans le bilan dans ce cas.

Exemple d'application :

Le bilan de l'entreprise **KIRIKOU** de **Campus Presses** a l'ouverture le 1^{er} janvier 2009 se présente comme suit :

- **Capital 3 000 000**
- **Construction 1 500 000**
- **Emprunt 650 000**
- **Matériel 950 000**
- **Marchandise 1 250 000**
- **Fournisseur 550 000**
- **Clients 200 000**
- **Banque 200 000**
- **Caisse 100 000**

T.A.F : Au cours du mois de février, les opérations suivantes ont été réalisées :

- Le **04/02** : vente de marchandise en espèce 250 000, Le cout d'achat des marchandises vendues est de 150 000
- Le **08/02** : achat à crédit des marchandises 350 000
- Le **12/02** : règlement en espèce des factures d'électricité 60 000, eau 30 000, téléphone 130 000

1)Présenter le bilan d'ouverture

2)Analyser les opérations de l'entreprise dans le journal

3)Dresser le grand livre

4)Etablir les balances à 2 colonnes, 4 colonnes et à 6 colonnes

5)Présenter le compte de résultat

6)Présenter le bilan de fermeture

Solution

Actif			Passif		
No compte	Eléments	Montants	No compte	Eléments	Montants
23	Batiments	1 500 000	10	Capital	3 000 000
24	Matériel	950 000	13	Résultat	0
31	Marchandises	1 250 000	16	Emprunt	650 000
41	Clients	200 000	40	Fournisseur	550 000
52	Banque	200 000			
57	Caisse	100 000			
Total		4 200 000	Total		4 200 000

a) Le journal

C'est un **document** qui permet d'enregistrer dans l'ordre chronologique les diverses opérations réalisées par l'entreprise. Pour chaque opération, le journal doit indiquer :

- **La date de l'opération**
- **Les intitulés des comptes à débiter et à créditer**
- **Les numéros de ces comptes**
- **Les sommes intéressés par chaqu'un d'eux**

- **Le libellé indiquant la référence de l'opération**

A la fin de chaque page du journal, nous devons vérifier si le total des débits est égal à celui des crédits.

L'ensemble des opérations relatives à une inscription journalière est appelé **article du journal (ou écriture)**.

On appelle **article simple**, un **article** ne faisant appel qu'à un seul **compte débité** et à un **seul compte crédité**.

Un **article composé** est celui qui fait appel à un ou plusieurs comptes débités et un ou plusieurs comptes crédités, et vice versa.

Le **journal** est un **document comptable** qui peut être produit en justice pour faire preuve des opérations exécutées par l'entreprise. Il est donc **obligatoire** pour toute entreprise et doit être conservé au moins pendant 10 ans au sein de l'entreprise. Du fait de son caractère légal, il doit être minutieusement tenu sans rature, ni gommage, toute surcharge devant être librement expliquée.

No de comptes			Sommes	
débit	crédit		débit	crédit
		date		
		Intitulés (libellés)		

NB : Les opérations d'une même date sont représentées par « **dito** » en abrégé (d°)

Ressource = passif = crédit

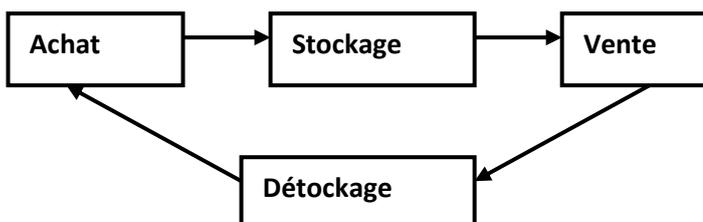
Emploi = actif = débit

Exemple : Achat de marchandises

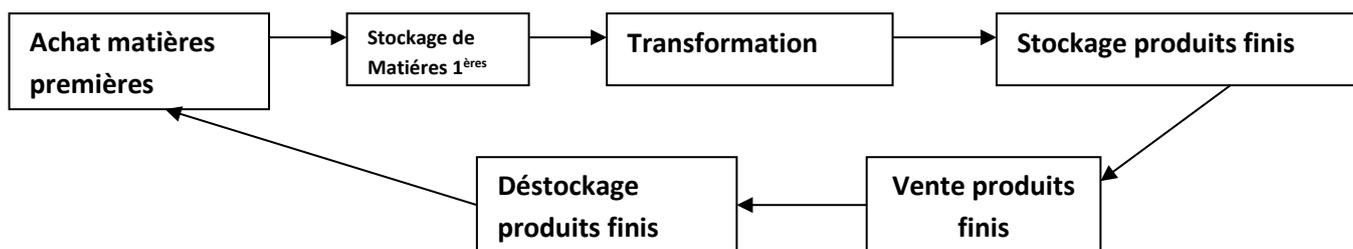
Ressource = fournisseur => crédit

Emploi = achat de marchandises => débit

Cas d'une Entreprise commerciale



Cas d'une Entreprise industrielle



Achat = matière première par marchandise

Vente = marchandise et les produits finis

	D	C		D	C
			04/02		
57			Caisse	250 000	
		701	Marchandises		250 000
			<i>(vente au comptant en espèce de marchandises)</i>		
			d°		
6031			-----	150 000	
		31	Variation de stock de M/ses		150 000
			Marchandises		
			<i>(sortie de stock de m/ses)</i>		
			08/02		
601			-----		
		401	Achat de marchandises	350 000	
			Fournisseurs		350 000
			<i>(achat de marchandises à crédit)</i>		
			d°		
31			-----	350 000	
		6031	Marchandises		
			Variation de stocks		350 000
			<i>(Entrée en stock de m/ses)</i>		
6051			-----	30 000	
			12/02		

6052			60 000	
6281		Eau	130 000	
	57	Electricité		220 000
		Téléphone		
		Caisse		
		<i>(Reglement des frais en espèce)</i>		
		Total	1.320.000	1.320.000

CHAPITRE IV : LES OPERATIONS D'ACHAT ET DE VENTE DES MARCHANDISES

L'analyse comptable des opérations d'achat et de vente diffère selon le caractère commercial ou industriel de l'entreprise et selon le type d'inventaire pratiqué par celle-ci.

I- Définition :

a- Entreprise commerciale ou entreprise industrielle

Une **entreprise commerciale** est celle dont l'activité consiste à acheter les marchandises et à les revendre en l'état, l'entreprise commerciale diffère de l'entreprise industrielle dans la mesure où cette dernière à partir des matières 1^{ères} procède à une transformation et obtient les produits finis qu'elle commercialise. Dans l'un et l'autre cas, le **traitement comptable** des **achats** et des **ventes** tient compte de la nature de l'activité.

2- La notion d'inventaire

Le **plan comptable OHADA** préconise la pratique de deux (2) types d'inventaire : **l'inventaire permanent et l'inventaire intermittent**

Dans le **système d'inventaire permanent**, l'entreprise suit au jour le jour l'évolution de ses stocks : l'entreprise est capable à tout moment de déterminer la quantité et la valeur des sorties des stocks, cette méthode permet à l'entreprise **d'éviter les risques de rupture de stock**, ainsi que les **fluctuations** des prix sur le marché sont maintenues.

Le **principal inconvénient** de cette méthode est qu'elle est très couteuse surtout pour les **PME** ; elle nécessite les **moyens** humains, matériels, financiers assez élevés, seules les grandes entreprises parviennent à la mettre en place ; pour les entreprises incapables ou non désireuses à avoir recours à l'inventaire permanent (Ip), il existe la méthode de l'inventaire intermittent dans laquelle l'entreprise n'est plus tenue de suivre ses stocks au jour le jour, les achats et les ventes sont effectuées sans préoccupation des existences en stock ; ce n'est qu'à la fin de l'exercice qu'elle établit un état des entrées et des sorties survenues pendant la période de manière qu'avec le stock initial et le stock final, le stock consommé ou vendu soit déterminé, cette méthode ne néglige pas le suivi physique des stocks, les risques de rupture sont par conséquent élevés

II- Les opérations d'achat

a- Le cas d'une entreprise commerciale

1- Inventaire permanent

Lors des achats des marchandises, on débite le compte 601 et on crédite les comptes 52, 57, 53, 401

2- Inventaire intermittent

En inventaire intermittent, on enregistre seulement l'achat des marchandises sans tenir compte du stockage, le cout d'achat des marchandises à l'entrée est égal au prix d'achat + frais accessoires sur achat (le transport, les commissions, les droits de douane et autres frais sur achat)

Exemple : une entreprise achète des marchandises pour 600.000 Frs, elle paye pour cet achat 150.000 de frais de transport et le règlement est fait par chèque, enregistrer cette opération en inventaire permanent et en **inventaire intermittent**.

Inventaire permanent :

601		Achat de M/ses	600.000	
611		Frais de transport /achat	150.000	
	52	Banque		750.000
31		<i>d°</i> marchandises	750.000	
	6031	Variation de stock M/ses		750.000

Inventaire intermittent :

601		Achat de M/ses	600.000	
611		Frais de transport /achat	150.000	
	52	Banque		750.000

⇒ Cas d'une entreprise industrielle

1- Inventaire permanent

Lors de l'achat des matières premières, on débite le compte 602 et on crédite l'un des comptes 52, 57, 53 ou 401 suivants ; ensuite il faut constater l'entrée en stock des matières lères au cout d'achat en débitant le compte 32 par le crédit du compte 6032. Dans l'inventaire permanent, une autre opération de stockage des produits finis peut être réalisée, on débite le copte 36, stock de produits finis et on crédite le compte 736 au cout de production.

Les opérations de vente et de valorisation des sorties de stock.

Les sorties de stock peuvent prendre la forme de marchandises ou de produits finis, les déstockages peuvent aussi intervenir pour les matières lères ; mais à l'intérieur du circuit de fabrication, la maitrise des opérations d'achat passe par la facturation.

La facturation :

En cas de vente de marchandises ou de produits finis, il est généralement établi une facture ; on peut dire que la facture est un document préparé par le vendeur pour faire preuve de l'opération conclue avec l'acheteur, on distingue **la facture doit** de **la facture d'avoir**.

La facture doit est celle qui matérialise **la créance du fournisseur** sur le client ou encore la dette du client vers le fournisseur, elle comporte les mentions suivantes ; l'identité du fournisseur (nom et adresse), l'identité du client précédé de **la mention doit**, la date de l'établissement de la facture, le N° de la facture, les références, les désignations, les quantités et les prix unitaires et les couts de règlement, la facture d'avoir matérialise la créance du client envers le fournisseur ou la dette du fournisseur envers le client ; c'est le cas des réductions hors facture (*l'escompte accordée ou lors des retours de marchandises ou de produits finis*)

La comptabilisation des ventes :

Elle diffère selon le type d'inventaire pratiqué et selon qu'il s'agisse d'une entreprise commerciale ou industrielle

⇒ **Le taux de marque brute et le taux de marge (TMB et Tm)**

En **inventaire permanent**, pour déterminer le cout d'achat des marchandises vendues ou le cout de production des produits finis vendus, on a souvent recours à la **notion de taux de marque brute (TMB)** et le **taux de marge (Tm)** ; le **TMB** est le pourcentage de la marge brute sur le chiffre d'affaire, le **Tm** est le pourcentage de la marge brute sur le cout d'achat.

$$TMB = \frac{MB}{CA} \times 100 = \frac{CA(\text{chiffre d'affaire}) - Ca(\text{cout d'achat})}{CA} \Leftrightarrow \boxed{Ca = CA(1 - TMB)}$$

$$Tm = \frac{MB}{Ca} = \frac{CA - Ca}{Ca} \times 100 \Leftrightarrow \boxed{Ca = \frac{CA}{1 + Tm}}$$

$$C_a^n = C_a^n$$

$$CA(1 - TMB) = \frac{CA}{1 - Tm} \Rightarrow 1 - TMB = 1/1 + Tm$$

$$* \boxed{TMB = \frac{Tm}{1 + Tm}} \Leftrightarrow * \boxed{Tm = \frac{TMB}{1 - TMB}}$$

III- Autres évaluations des sorties de stocks

Les matières premières, les produits finis et les marchandises n'entrent pas nécessairement en stock au même cout, il apparait très souvent une différenciation dans les prix d'acquisition ou les couts de produits, on doit pour cette différenciation au moment de l'évaluation des sorties des stocks ou au moment de l'inventaire, ainsi au terme de l'article 44 de l'acte uniforme relative aux droits comptables, **le plan comptable OHADA** préconise 02 méthodes pour l'évaluation des sorties de stock en inventaire

- **La méthode dite de PEPS (1ère entrée, 1ère sortie) en anglais FIFO**
- **La méthode dite de cout moyen pondéré acquisition ou de production (CMP)** dans cette méthode après chaque entrée, on calcule un cout moyen pondéré unitaire qui nous permet d'évaluer les sorties.

$$CMP = \frac{\text{valeur en stockage} + \text{nouvelle entrée en valeur}}{\text{valeur en stock} + \text{nouvelle entrée en quantité}}$$

Exemple : dans les magasins d'une entreprise, des mouvements suivants ont été notés sur les matières premières au cours du mois de décembre,

Le 03/12 en magasin, 2000 Kg de matières premières valorisées à 400.000 Frs,

Le 06/12, sortie pour la production 500 Kg de matières premières,

Le 12/12, achat de 3500 Kg pour 702.500, transport sur achats 12.500 Frs

Le 18/12, consommation de matières premières pour la production de 1500 Kg

Le 24/12, achat de 7500 Kg pour 95.800, transport sur achat ; 19200 assurance transport 38.750Frs

Le 29/12, prélevés pour la production 2.150 Kg de matières premières

T.A.F : présenter la fiche de stock de matières premières selon le procédé PEPS et selon le procédé CMP

Solution :

Méthode PEPS :

Dates	Éléments	Entrée			Sorties			Stocks		
		Qtité	P unit.	Mvmts	Qtité	P unit.	Mvmts	Qtité	P unit.	Mvmts
03/12	Stock initial	-	-	-	-	-	-	200	200	400.000
36/12	Sortie	-	-	-	500	200	100.000	1500	200	300.000
12/12	Entrée	3500	204,2	715.500	-	-	-	5000	204,2	115.000
18/12	Sortie	-	-	-	1500	200	300 000	3500	204,2	715.000
24/12	Entrée/achat	1750	-	-	-	-	-	4250	204,2	868.750
29/12	sortie	-	-	-	2850	-	-	2100	205	429.720
	SF	/	/	/	/	/	/	/	/	/

Méthode CMP :

Dates	Éléments	Entrée			Sorties			Stocks		
		Qtité	P unit.	Mvmts	Qtité	P unit.	Mvmts	Qtité	P unit.	Mvmts

Le prix de vente des matières premières le 18/12 est de 500 Frs

Enregistrer les écritures au journal selon les 02 méthodes

⇒ **L'enregistrement comptable des ventes**

Cas d'une entreprise commerciale

Inventaire permanent :

1^{ère} étape : enregistrement de la vente :

On débite les comptes 52, 57, 53 et 41 par le crédit du compte 701 ;

2^{ème} étape : on constate la sortie des stocks ou déstockage, on débite le compte 6031 par le crédit du compte 31

3^{ème} étape : on constate la sortie de stock ou déstockage, on débite le compte 6031 par le crédit du compte 31 au coût d'achat à la sortie.

Exemple : une entreprise pratique un taux de marge de 25% ; elle vend les Marchandises à 1.562.500 Frs, 1.000.000 sont payés par chèque et le reste en espèces

Enregistrer cette écriture en inventaire permanent.

Solution :

$$PV = 1.562.500; \quad Tm = 25\%$$

$$Ca = CA / (1 + Tm) = \frac{1.562.500}{1,25} = 1.250.000$$

57 → 1000

57 → 562.500

701 → 1.562.500

(vente de M/ses)

6031 → 1.250.000

31 → 1.250.000

(Déstockage de M/ses)

En inventaire intermittent, on enregistre une seule écriture, c'est-à-dire la vente proprement dite, c'est-à-dire sans tenir compte des variations de stocks.

⇒ **Cas d'une entreprise industrielle.**

Pour une entreprise industrielle, les opérations de déstockage sont au nombre de 03 ;

- **Sortie des stocks des matières 1ères**

On débite le compte 6032 et on crédite le compte 32. La valeur, c'est le cout d'achat des matières 1ères.

- **La vente des produits finis**

On débite l'un des comptes (52, 53, 57 et 41) et on crédite le compte 702

- **La sortie de stock des produits finis.**

On débite le compte 736 et on crédite le compte 36

Lorsque l'entreprise pratique l'inventaire intermittent, aucune écriture de variation des stocks n'est enregistrée, mais à chaque fin de période, l'entreprise doit annuler le stock initial et constater le stock final.

6031 	6032 	736 
31	32	36
31 	32 	36 
6031	6032	736

Constat du stock final

Exemple : pour fabriquer 750 unités de produits, une entreprise prélève de ses stocks 3500 Kg de matières premières évaluées à 250 Frs le KG le cout unitaire de fabrication est de 250 Frs le Kg ; le coût unitaire de fabrication est 42400.

500 unités de ce produit sont vendues à crédit pour une valeur de 1.850.000

Enregistrez ces opérations en inventaire permanent.

Solution :

$$Cp_{\text{Produits vendus}} = 500 \times 2400 = 1.200.000$$

$$Cp_{\text{Produits finis}} = 750 \times 2400 = 1.800.000$$

$$\Delta s_{\text{matières premières}} = 3500 \times 250 = 875.000$$

$$\text{Prix de vente des produits finis} = 1.850.000$$

enregistrement comptable

$$6032 \rightarrow 875.000$$

$$32 \rightarrow 875.000$$

(déstockage des matières premières)

$$36 \rightarrow 1.800.000$$

$$736 \rightarrow 1.800.000$$

(stockage des produits finis)

$$21 \rightarrow 1.850.000$$

$$702 \rightarrow 1.850.000$$

(vente des produits finis)

$$736 \rightarrow 1.200.000$$

$$36 \rightarrow 1.200.000$$

(déstockage des produits finis)

IV- les réductions et les retours sur achat ou sur vente.

1) les réductions

On distingue les **réductions à caractère commercial** des **réductions à caractère financier**.

a) réduction à caractère commercial

Il s'agit des **rabais**, des **ristournes** et des **remises**.

➤ **Les rabais :**

Le **fournisseur** accorde des **rabais** aux clients lorsque le produit livré présente les défauts de qualité ou lorsque ces produits ne sont pas conformes à la commande.

➤ **Les remises**

Elles tiennent compte de la qualité de l'acheteur ou de sa fidélité au même vendeur.

➤ **Les ristournes**

Elles récompensent le volume des achats effectués par un client auprès d'un fournisseur au cours d'une période donnée.

Exemple : le barème pour le calcul de la ristourne des établissements NODJRE par tranche se présente comme suit :

Tranche du chiffre d'affaires	Pourcentage par tranche
0 à 500.000	0%
500.000 à 1.000.000	2%
1.000.000 à 2.000.000	50%
2.000.000 à 5.000.000	10%
Plus de 5.000.000	15%

Travail à faire :

1) Déterminer le montant de la ristourne de chacun des clients suivant ;

ETS Franklin, on leur a vendu pour 4.500.000 FCFA

ETS Franck, on leur a vendu pour 6.000.000 FCFA

2) Déterminer le montant du chiffre d'affaire réalisé par les établissements NODJRE qui ont reçu 30.000 F de ristourne

Solution

Tranches	Valeur de la tranche	Ristourne
0 à 500.000	500.000	0
500.000 à 1.000.000	500.000	10.000

1.000.000 à 2.000.000	1000.000	50.000
2.000.000 à 5.000.000	3.000.000	300.000
5.000.000 et plus	X	X

- **ETS Franklin**

$$(0 + 10.000 + 50.000 + (4.500.000 - 6.000.000) \times 10\%) = 60.000 + 250.000 = 310.000$$

- **ETS Franca**

$$(10.000 + 50.000 + 300.000 + (6.000.000 - 5.000.000) \times 15\%) = 360.000 + 150.000 = 510.000$$

- **ETS NODJRE**

$$\text{Ristourne} = 30.000$$

$$\Rightarrow 10.000 + 20.000$$

$$(\text{CA} - 1.000.000) \times 5\% = 20.000$$

$$(\text{CA} = 1.400.000)$$

Comptabilisation.

Les réductions commerciales sont exprimées en pourcentage du montant brut de la facture. Elles se calculent en cascade lorsqu'il y en a plusieurs sur une même facture.

La 2nde se déduit du montant qui reste après **réduction** de la **première** et ainsi de suite.

L'enregistrement comptable diffère selon que les réductions portent sur une **facture doit** ou sur une **facture d'avoir**.

Lorsqu'elle porte sur une **facture doit**, les **réductions commerciales** ne s'enregistrent pas, seul le **net commercial** est enregistré.

Exemple : Une entreprise vend à l'un de ses clients les marchandises pour une valeur de 450 000 Frs. L'entreprise pratique un **taux de marque brute de 20 %**. Elle accorde une **remise de 5%** à son client. La **vente** est réalisée par **chèque**.

TAF : Enregistrer ces opérations dans la comptabilité du fournisseur et celle du client.

Solution

$$\text{Montant brut} = 450\ 000$$

$$\text{Remise 5\%} = - \underline{225\ 000}$$

$$\text{Net commercial} = 427\ 500$$

TMB : 20%

$$\frac{450.000 - Ca}{450.000} = 0,20 \Leftrightarrow \boxed{Ca = 360.000}$$

<i>Fournisseur</i>				<i>client</i>		
Inventaire permanent				Inventaire permanent		
52	Banque	427 500		601	Achat de m'ses	427 500
	701	Vente de m'ses 427 500		52	banque	427 500
<i>Chèque no</i>						
6031	Δ° de m'ses	360 000				
31	stock m'ses	360 000				

Lorsqu'elle porte sur une **facture d'avoir**, les **réductions commerciales** s'enregistrent

Exemple : suite à une vente de marchandise non conforme pour un montant de 375 000 Frs, le fournisseur adresse au client une **facture d'avoir** suite à cette réclamation.

Fournisseur				<u>Solution</u>		
				client		
701	Vente de M/se	375 000		4011	Fournisseur	375 000
	4111	Client 375 000		6019	Rabais, remise, ristourne obtenus	375.000
<i>Avoir n°</i>						

b) Les réductions à caractère financier.

Il s'agit essentiellement de **l'escompte de règlement** que le fournisseur peut accorder à son client pour **paiement au comptant** ou pour **règlement anticipé**. L'**escompte** s'enregistre dans un **compte de**

charge chez le fournisseur qui l'accorde (*compte 673, escompte accordé*) et dans un **compte de produit** chez le client qui en bénéficie (*compte 773 escompte obtenu*).

Exemple : Pour paiement anticipé suite à une vente à crédit de marchandises pour un montant de 1 500 000Frs. Le fournisseur consent à accorder à son client un escompte de 5%. Le règlement a été effectué par chèque.

<i>Fournisseur</i>			<i>Client</i>		
4111	Client	1.500.000	601	Achat M/ses	1.500.000
					0
	701	Vente M/ses	1.500.000		
		Vente de M/ses		4011	Fr/seur
					1.500.000
					0
				Achat à crédit de M/ses	
52	Banque	1.425.000			

6.23 les retours sur achat ou sur vente

Pour des raisons liées à un défaut de qualité ou à une livraison tardive, il peut arriver que le client retourne au fournisseur la totalité ou une partie des marchandises reçues. Pour matérialiser un retour de marchandises, le fournisseur établit une **facture d'avoir** en faveur de son client. **L'enregistrement d'un retour sur achat ou sur vente** et la **contrepassation** des écritures notées au moment de l'achat ou de la vente.

Exemple : un client retourne à son fournisseur des marchandises pour 500 000 Frs. Ce retour porte sur une partie des marchandises qui avaient été achetées auparavant à crédit pour 1.500 000 Frs.

Solution

Fournisseur

701		Vente de marchandises	500 000	
	4111	Client		500.000
		Facture d'avoir N°		

Client

4011		Fournisseur	500 000	
	601	Achat de marchandises		500.000
		Achat à crédit de M/ses		

Les majorations sur facture :

Parmi les majorations sur facture, on dit le transport (frais accessoires), la TVA et les emballages

Le traitement comptable des frais accessoires

- ⇒ La prise en compte de la TVA : la TVA a remplacé la TCA (taxe sur le chiffre d'affaire) au terme de la loi sur les finances n° 098 par le 009 du 1^{er} Juillet 98 et la TVA en vigueur depuis Janvier 1999.

Champ d'application de la TVA

Les personnes imposables à la TVA ou assujetties sont :

- ⇒ Toutes personnes physiques ou morales y compris les organismes des droits publics qui réalisent à titre arbitraire ou occasionnels et d'une manière indépendante les opérations imposables à la TVA suivant les différents régimes et le niveau du chiffre d'affaire
- ⇒ On entend par redevable réel de la TVA, toutes personnes physique ou morale de droit public ou privé tenu par la loi de s'acquitter du paiement de la taxe. De manière générale, le redevable réel est le consommateur final (client). Le redevables légal est celui qui dans les mêmes conditions est tenu de collecter la taxe et de la reverser à l'Etat. Dans tous les cas, le redevable légal sera à l'Etat dans tous les cas, le redevable légal est la personne qui exécutera l'opération : le fournisseur ou le prestataire de service.

Les régimes des déclarations de la TVA

On distingue :

- **Le régime de l'impôt libératoire** : le chiffre d'affaire est inférieur à 15 millions

La déclaration est sans délai

- **Le régime de base** : le chiffre d'affaire est supérieur à 15 millions et inférieur à 60 000 000, le délai de **déclaration est trimestriel**.

CHAPITRE V : LES REGLEMENTS PAR LES EFFETS DE COMMERCE

Lors de certaines opérations d'achat ou de vente des biens à crédit, le client et le fournisseur peuvent s'entendre de matérialiser leur dette ou créance par un effet de commerce.

Définition :

Les effets de commerce sont des **titres négociables** représentant des créances payables à vue ou à court terme, au profit du porteur. La créance étant incorporée au titre, elle est transmise avec celui-ci.

Ces effets de commerce sont essentiellement :

- Les **instruments de paiement**, grâce notamment à la technique de l'endossement.
- Les **instruments de crédit**, au moyen de l'escompte des effets à terme.

I – Les différents types d'effet de commerce

On distingue la lettre de change ou traite, le billet à ordre et le warrant.

1 – La lettre de change

La **lettre de change** ou traite est un **document** par lequel un créancier (**le tireur**) donne l'ordre à un débiteur (**le tiré**) de payer à une troisième personne (**le bénéficiaire**) une somme précise à une date donnée.

Dans la pratique, le tireur est souvent en même temps le bénéficiaire. D'une manière générale, la lettre de change sera libellée de la manière suivante : « *veuillez payer contre cette lettre de change, - la comme de A l'ordre de ... »*

2 – Le billet à ordre

C'est un **document** par lequel une personne (**le souscripteur**) s'engage à payer à une autre personne (**bénéficiaire**) une somme déterminée à une date précise.

3 – Le warrant

C'est un **billet à ordre** d'un type particulier basé sur le **nantissement des matières premières**, des produits finis ou des marchandises **au profit du créancier**.

NB : il y a **nantissement** lorsqu'on met en garantie un **bien meuble**. Si c'est un bien **immeuble**, on parle **d'hypothèque**.

II – La comptabilisation des effets de commerce

La comptabilisation des effets de commerce fait appel aux comptes suivants :

402 : fournisseurs, effets à payer

412 : clients, effets à recevoir en portefeuille

415 : clients, effets à escompter non échus

III – Les effets impayés

Il peut arriver qu'à l'échéance d'un effet, le tiré ne s'exécute pas. Deux situations sont possibles : soit le présentateur de l'effet est le tireur ; soit il est mandataire.

- Le présentateur de l'effet est le tireur

Au moment de l'établissement de l'effet de commerce, celui-ci peut porter la mention « **sans frais** » ou « **sans protêt** ». Le protêt est un acte dressé par un huissier constatant le non-paiement de l'effet à l'échéance.

- Lorsque l'effet porte la mention « sans frais »

- i. Dans ce cas, l'effet impayé est annulé et remplacé par un nouvel effet à l'échéance prorogée
- ii. Pour annulation, on contrepassé les écritures de création

Les difficultés de paiement des effets de commerce

Le plus souvent, lorsque l'effet a été escompté, le tiré avise son tireur de son incapacité à payer l'effet à l'échéance. Le tireur peut alors avancer les fonds au tiré pour l'aider à faire face au règlement à l'échéance. Le tireur à cet effet annule l'ancien effet et crée un autre dont le montant sera majoré des frais et intérêts de retard. Les écritures à passer sont les suivantes :

Exercice d'application du chapitre 3 :

Exercice 1 : le 5 avril, vente à crédit de marchandise à un client 900 000 Frs.

Le 11 avril, le fournisseur adresse au client pour acceptation une lettre de change. Echéance le 30 Mai.

Le 17 avril, le client renvoie au fournisseur la lettre de change acceptée.

Le 19 avril, le fournisseur reçoit la lettre de change accepté par le client.

T.A.F : *enregistrez ces écritures en inventaire intermittent dans la comptabilité du fournisseur et dans celle du client.*

Solution :

- Fournisseur

		5/04		
4111		Clients	900 000	
	701	Vente de marchandises		900 000
		Facture N° ...		
		19/04		
412		Client effet à recevoir	900 000	
	4111	Client		900 000
		(lettre de change de Ch n° ...)		

- Client

		5/04		
601		Achat de marchandises	900 000	
	4011	Fournisseurs		900 000
		Facture N°...		
		17/04		
4011		Client effet à recevoir	900 000	
	4021	Fournisseur, effet à payer		900 000
		(lettre de change de Ch n° ...)		

Au cas où l'encaissement est direct

En reprenant l'exemple ci-dessus, supposons que le fournisseur attende le 30 Mai pour se présenter chez son client et se faire payer en espèce. Les écritures suivantes seront passées :

Chez le fournisseur :

57		Caisse	900 000	
	412	Client, effet à recevoir		900 000

Chez le client :

4021		Fournisseur, effet à payer	900 000	
	57	Caisse		900 000

CHAPITRE VI : LA SORTIE DE PATRIMOINE DES IMMOBILISATIONS DES AMORTISSEMENTS

Les **amortissements** permettent la constatation de la dégradation des biens qui se déprécient avec le temps qui se déprécient à l'usage ou qui sont dressés su fait du **progrès technique (obsolescence)**

Toute dépréciation irréversible équivaut la perte de valeur du bien concerné, la dotation aux amortissements constitue ainsi une charge, mais cette charge est non déprécié, contrairement aux autres frais (*l'eau, le téléphone...*) ils sont toujours suivies d'une dépense correspondante des amortissements permettant à l'entreprise de reconstituer les capitaux investis (*capacité d'autofinancement « CAF »*), **amortir** signifie repartir le cout d'un bien sur la durée probable d'utilisation.

I- Méthode d'amortissement

On distingue généralement l'amortissement linéaire ou constant de l'amortissement dégressif ou bien qu'il existe d'autres méthodes d'amortissement

1°) l'amortissement linéaire constant / linéaire

Au **Tchad**, cette méthode d'amortissement qui est seule adressé par l'administration fiscale. Dans cette méthode, la fraction annuelle d'amortissement/annuité est obtenue en divisant la valeur de l'immobilisation à amortir par le nombre d'années probable de l'utilisation

La base de calcul de l'amortissement peut être le cout d'acquisition hors taxe de l'immobilisation. Le cout de production de l'immobilisation dans l'hypothèse d'une création par l'entreprise elle-même, la nouvelle valeur comptable de l'immobilisation dans le cas d'une réévaluation (augmentation de valeur des éléments d'actifs.) le cout d'acquisition d'une immobilisation = prix d'achat /prix d'acquisition + les frais de transport + frais d'installation et le montage.

Dans chaque pays, l'administration fiscale communique pour les différents biens amortissables, les taux ainsi que les méthodes d'amortissement à pratiquer alors que l'entreprise estime que les normes administratives aboutissent à des amortissements insuffisants, elle peut pratiquer des amortissements à condition de réintégrer dans la base imposable le surplus d'amortissement pratiqué.

le taux d'amortissement linéaire est de $\frac{100}{\text{nombre d'années probables d'utilisation}}$

Le taux d'amortissement linéaire = $100/N$; ainsi par exemple, la durée probable d'utilisation d'un matériel est de 5 ans, le taux d'amortissement linéaire est de $100/5 = 20\%$

Pour que l'amortissement soit déductible de la base imposable à l'impôt ; cet amortissement doit avoir été réellement comptabilisé ; et il doit lors de son calcul avoir respecté les taux minimums publiés par l'administration fiscale (CGI, art 6 al 2). Ces taux varient selon le type de biens de 5-100%

Exemple :

- Bâtiment et installations 5%
- Matériels d'automobile léger 25%
- Matériel automobile lourd 33,33%
- Matériel informatique 25%
- Petit outillage à main 100%

Les amortissements se calculent à partir de la date d'entrée en service de l'immobilisation. Il peut aussi arriver que la date d'acquisition de l'immobilisation soit celles qui permettent le calcul du 1^{er} amortissement, par simplification tout les mois sont comptés pour 30 jours, sauf le 1^{er} mois qui est compté pour son nombre de jours exacte, c'est la raison pour laquelle il arrive souvent que la 1^{ère} annuité se calcule au prorata temporis, c'est-à-dire par rapport au temps.

Lorsque l'immobilisation est acquise a cours de l'exercice ; la 1^{ère} annuité est calculée au prorata temporis, c'est-à-dire proportionnellement au nombre de mois entier à courir depuis le début du mois au cours duquel le bien a été acquis jusqu'à la fin de l'exercice

Exemple : une société acquiert un matériel de transport dans les conditions suivantes :

- Prix d'achat 5.600.000 Frs ; frais de transport = 400.000 ; commissions achat = 150.000

L'achat a lieu le 10/02/2005 et la mise en service est le 21 Mai. N = 5ans

Présenter le tableau d'amortissement de ce matériel.

Solution :

Calcul du cout d'acquisition :

Coût d'acquisition = prix d'achat + frais de transport

$$= 5.600.000 + 400.000 = 6.000.000 \text{ Frs}$$

Calcul de l'annuité (A)

$$A = \frac{6.000.000 \times 20}{100} = 1.200.000 \text{ ou } \frac{6.000.000}{5} = 1.200.000$$

$$\underline{\underline{A = 1.200.000}}$$

Le matériel sera utilisable à partir du 21/05 jusqu'en décembre, c'est-à-dire 8 mois

$$\frac{1.200.000}{5} \times 8 = 800.000 \text{ Frs}$$

L'année 2010 complète l'année 2005, parce que 2005 n'est pas une année entière

Années	Vo	Annuité	\sum amort	VNC (valeur nette comptable)
2005 (8)	6.000.000	800.000	800.000	5.200.000 (6000000 – 800.000)
2006	6.000.000	1.200.000	2.000.000	4.200.000 (5.200.000 – 1.200.000)
2007	-	1.200.000	3.200.000	2.800.000
2008	-	1.200.000	4.400.000	1.600.000
2009	-	1.200.000	5.600.000	400.000
2010 (4)	-	400.000	6.000.000	0

2°) les amortissements dégressifs

L'expérience montre que la plus part des immobilisations sont utilisés de façon intensive durant les 1ères années suivant leur mise en service et subissent plus rapidement les pertes de valeurs. Ce rythme se ralentit à mesure du vieillissement de l'immobilisation d'où la méthode de calcul d'amortissement dégressif. Mais le recours à la méthode d'amortissement dégressif nécessite l'obtention d'une dérogation de la part de l'administration fiscale

Le **taux d'amortissement dégressif** est égal au taux d'amortissement linéaire multiplié par un coefficient. Ce coefficient est fixé de la manière suivante :

- 1,5 pour une durée d'utilisation de 3 à 4 ans
- 2 pour une durée d'utilisation de 5 à 6 ans
- 2,5 pour une durée d'utilisation supérieure à 6 ans

Si par exemple, la durée est de 8 ans, nous aurons le **taux linéaire** qui est de $\frac{100}{8} = 12,5\%$ et le taux dégressif sera de $12,5 \times 2,5 = 31,25\%$

Exemple : une société a acquis un matériel valant 25.000.000 ; le 1^{er}/07/05, la durée de vie de ce matériel est de 5 ans ; la société a obtenu une dérogation pour appliquer la méthode d'amortissement dégressif sur ce matériel.

Présenter le tableau d'amortissement :

Remarque : concernant les amortissements dégressifs, dès que le rapport 100/nombre d'années restantes d'utilisation deviennent supérieur au taux dégressif, les amortissements de ses dernières années sont égaux

et ce calcul en divisant la valeur résiduelle de l'année précédente ses dernières années par le nombre d'années restantes.

Solution :

$$\text{taux linéaire} = \frac{100}{5} = 20\%$$

$$\text{taux dégressif} = 20 \times 2 = 40\%$$

$$1^{\text{ère}} \text{ annuité} = \frac{25.000.000 \times 0,40 \times 6 \text{ mois}}{12} = 5.000.000$$

Années	Valeur de début de période	Annuité	\sum amort (cumul des amort)	VNC (valeur nette comptable)
2005 (8)	25.000.000	5.000.000	5.000.000	20.000.000
2006	20.000.000	8.000.000	13.000.000	12.000.000 (20.000.000 – 8.000.000)
2007	12.000.000	4.800.000	17.800.000	7.200.000 (12.000.000 – 4.800.000)
2008	7.800.000	3.600.000	21.400.000	3.600.000
2009	3.600.000	3.600.000	25.000.000	0

V.C = Valeur début période – annuité

Remarque : dans le système d'amortissement dégressif, lorsqu'une immobilisation a été acquise en début de l'exercice, les amortissements successifs des 1ères années sont en **progression géométrique** de *raison* $1-t$ avec $t = \text{taux d'amortissement dégressif}$

$$\text{Annuité de l'année } t = A_{t-1}(1 - t)$$

Il en est de même des **valeurs comptables nettes**, c'est-à-dire : $VCN_t = VCN_{t-1}(1 - t)$

II- Comptabilisation des amortissements

Il ne s'agit que d'une seule écriture, débit 68 dotation aux amortissements des immobilisations corporelles, crédit 2841, amortissement du matériel

Exemple :

681		3.600.000	
	2841		3.600.000

Bilan :

	<i>Actif</i>	
<i>Valeur brute</i>	<i>Amortissement</i>	<i>Valeurs nettes</i>
25.000.000	21.400.000	3.600.000

EXERCICE

Un immeuble a été acquis au prix de 8 millions de francs pour une durée de 10 ans.

1. Si sa valeur comptable nette à la fin de l'année 2009 est de 2 600 000 (amortissement linéaire), déterminer la date d'acquisition de ce bâtiment et enregistrer au journal l'amortissement de 2009.
2. Si la ... nette à la fin de l'année 2009 est de 3 164 062 (système d'amortissement dégressif), calculer la date d'acquisition de ce bâtiment (mois et année).

SOLUTION

1. Système d'amortissement linéaire

Valeur d'origine : 8 000 000

Durée : 10 ans

Taux : $\frac{100}{10} = 10\%$

Annuité : $\frac{8\,000\,000}{10} = 800\,000$

Amortissement déjà pratiqué : $8\,000\,000 - 2\,600\,000 = 5\,400\,000$

Durée pendant laquelle les amortissements ont été pratiqués : $\frac{5\,400\,000}{800\,000} = 6,75$

$0,75 \times 12 = 9$ mois

Donc les amortissements ont été pratiqués pendant 6 ans et 9 mois.

Date demandée : Avril 2003 [2009 - (6 ans 9 mois)]

68 dotations aux amortissements : 800 000

2843 amortissements du bâtiment : 800 000

2. Système d'amortissement dégressif

Valeur d'origine : 8 000 000

Taux linéaire : 10%

Taux dégressif : $10 \times 2,5 = 25\%$ car 6 ans 9 mois > 6 ans

Valeur comptable nette fin 2009 : 3 164 062,5

$$VCN_{09} = VCN_{08}(1 - 25\%) \quad \Rightarrow \quad \boxed{VCN_{08} = \frac{VCN_{09}}{1 - 0,25}}$$

$$VCN_{08} = 4,212\,750$$

$$VCN_{08} = \frac{3164062,5}{0,75} = 4218750$$

Amortissements cumulés fin 2008 = 8 000 000 – 4 218 750 = 378 250

$$\boxed{VCN_{07} = \frac{VCN_{08}}{0,75}} \quad VCN_{07} = \frac{4218750}{0,75} = 5625000$$

$$CA = 8\,000\,000 - 5\,625\,000 = 2\,375\,000$$

$$CA = 2\,575\,000$$

$$\boxed{VCN_{06} = \frac{VCN_{07}}{0,75}} \quad VCN_{06} = \frac{5600000}{0,75} = 7500000$$

$$CA \text{ fin } 2006 = 8\,000\,000 - 7\,500\,000 = 500\,000$$

$$\boxed{VCN_{05} = \frac{VCN_{06}}{0,75}} \quad VCN_{05} = \frac{7500000}{0,75} = 10\,000\,000$$

Conclusion :

L'immeuble a été acquis au courant de l'année 2006 et le premier amortissement qui été pratiqué est 500 000.

$$\frac{8000000 \cdot 0,25 \cdot x}{12} = 500000 \quad \Rightarrow \quad x = 2,99 \quad x \approx 3 \text{ mois}$$

Date d'acquisition : octobre 2006.

III – AMORTISSEMENT ET CESSIION D'IMMOBILISATION

Lorsqu'une immobilisation est vendue, on détermine le résultat sur cession. Pour cela, on calcule d'abord la valeur nette comptable de l'immobilisation au moment de la vente.

$$\boxed{VCN = \text{Valeur d'Origine} - \text{Somme des amortissements déjà pratiqués}}$$

Ensuite, on calcule le résultat sur cession qui est égal au Prix Vente – VCN. Le résultat sur cession peut être une plus-value lorsqu'il est supérieur à zéro. La comptabilisation se fait de la manière suivante :

- Constatation de la vente débit = 52 (banque) ou 414 (créance sur cession d'immobilisation corporelle) lorsque l'opération est hors activité ordinaire, crédit 754 (produit des cessions courant d'immobilisation) ou 822 (produit des cessions d'immobilisation corporelle (opération H A O)).
- Constatation des amortissements complémentaires : droit 68 (dotation d'amortissement) crédit 28 (amortissement).
- Sortie de l'immobilisation du patrimoine au moment de la vente (VCN) débit 654 (valeur comptable des cessions courants d'immobilisation) ou 812 (valeur comptable des cessions d'immobilisation corporelle (opération HAO) crédit 23 (bâtiment) ou 24 (matériel).
- Annulation des amortissements déjà pratiqués débit 28 (amortissements) crédit 23 (bâtiment) ou 24 matériel.

NB : on peut regrouper en une seule écriture les deux dernières étapes.

Exemple : un matériel de bureau acquis le 1^{er} janvier 2006 pour 2 500 000 (durée d'utilisation : 5 ans) a été vendu à crédit le 30 septembre 2009 à 800 000 F Calculer le résultat sur cession et procéder à l'enregistrement de ces opérations.

Solution :

Valeur d'origine : 2 500 000

Durée : 5 ans

Taux linéaire : $\frac{100}{5} = 20\%$

Amortissement complémentaire : $\frac{(2500000)(0,02)(9 \text{ mois})}{12} = 375000$

Amortissement déjà pratiqué : 2 500 000 x 0,02 x 3 ans = **1 500 000**

Total amortissement : 1 500 000 + 375 000 = **1 875 000**

Valeur nette comptable : 2 500 000 – 1 875 000 = **625 000**

Résultat sur cession : 800 000 – 625 000 = **175 000**

En supposant que ce type d'opération n'est pas courant dans l'entreprise, l'enregistrement sera de cette manière :

485		Créance sur cession d'immobilisation	800 000	
	822	Produit de cession (constatation de la cession)		
68		Dotation aux amortissements	375 000	
	2841	Amortissement du matériel (dotation complémentaire)		375 000
812		Valeur comptable de cession d'immobilisation	625 000	
2841		Amortissement du matériel de bureau	1 875 000	
	2441	Matériel de bureau		2 500 000
		(Annulation des amortissements et sortie du patrimoine)		

IV – L’ECHANGE

L’échange est une opération qui consiste à remplacer une immobilisation vétuste par une autre en meilleur état.

Au moment de l’échange, il y a lieu de procéder à une dotation complémentaire d’amortissement pour l’immobilisation qui soit du patrimoine.

La différence à payer est obtenue en soustrayant de la valeur d’entrée du nouveau matériel, la valeur comptable nette du matériel qui sort.

A la fin, il faut constater la sortie du matériel et annuler totalement des amortissements déjà pratiqués.

Exemple :

Le 1^{er} juillet 2005, une entreprise acquiert un mobilier pour une valeur de 1 000 350 F. durée d’utilisation : 10 ans. Ce matériel doit être amorti selon le système constant. Le 31 octobre 2009, ce mobilier est échangé contre un autre tout neuf valant 1 050 000 F, la différence est réglée par chèque.

Enregistrer les écritures relatives à cet échange.

Solution :

$$\text{Amortissement : } \frac{(1350000)(10\%)6}{12} = 67500$$

$$\text{Taux linéaire : } \frac{100}{10} = 10\%$$

$$\text{Amortissements 2006, 2007 et 2008} = \frac{(1350000)(3)}{10} = 405000$$

$$\text{Amortissement complémentaire : } \frac{(135000)(10)}{12} = 112500$$

Total des amortissements : 585 000

VNC : 1 350 000 – 585 000 = 765 000

Montant à payer pour l’échange : 1 050 000 – 765 000 = 285 000

68		Dotation aux amortissements	112 500	
	28	Amortissements		112 500
24		Matériel	1 050 000	
	52	Banque		285 000
	812	Valeur comptable de cession d’immobilisation		765 000
28		Amortissement	585 000	
812		Valeur comptable de cession d’immobilisation	765 000	
	24	Matériel		1 350 000

		(Annulation des amortissements et sortie du patrimoine)		
--	--	---	--	--

V – LA MISE AU REBUT

C'est une opération qui consiste à se débarrasser d'une immobilisation dont l'utilité n'est plus avérée. Lors de la mise au rebut, il y a lieu de procéder à la dotation complémentaire d'amortissement, ensuite, à l'annulation de tous les amortissements déjà pratiqués et enfin, il faut constater la sortie du patrimoine de l'immobilisation pour sa valeur comptable.

Exemple :

Une machine acquise le 1^{er} janvier 2005 à 300 000 F est amortie linéairement au taux de 10%. Le 1^{er} avril 2007, cette machine est mise au rebut. Passer les écritures nécessaires.

Solution :

$$\text{Amortissement} : \frac{(300000)(3)(0,10)}{12} = 7500$$

$$\text{Amortissement déjà pratiqué} : 300\ 000 \times 0,10 \times 2 = 60\ 000$$

$$\text{Total amortissements} : 67\ 500$$

$$\text{VNC} : 300\ 000 - 67\ 500 = 232\ 500$$

68		Dotation amortissement	7 500	
	28	Amortissement		7 500
28		Amortissement	67 500	
	24	Matériel		67 500
		(annulation des amortissements)		
812		VC de cession des immobilisations	232 500	
	24	Matériel		232 500

CHAPITRE VII : LES PROVISIONS

Les provisions constatent la perte réversible de la valeur d'un bien alors que les amortissements constatent les pertes irréversibles. Des actifs non amortissables (terrains, fond commercial) peuvent subir des pertes de valeur dues à certains aléas sans rapport directs avec l'activité de l'entreprise (endommagement des stocks, terrains repris par l'Etat, incendie, inondation, etc.). Ce genre de dépréciations est identifié lors des inventaires et comptabilisé grâce aux techniques de provision.

Les dépréciations n'ayant pas un caractère irréversible, mais probable, les provisions qui les constatent peuvent être réajustés en hausse ou à la baisse à la fin de chaque exercice.

Les provisions les plus courantes concernent :

- Les immobilisations corporelles et incorporelles non amortissables

- Les immobilisations financières
- Les stocks
- Les créances
- Les comptes de trésorerie

Il existe par ailleurs les provisions financières pour risques et échanges, il s'agit des provisions destinées à couvrir des risques inhérents à l'activité de l'entreprise et dont la réalisation n'est que probable et éloignée dans le temps (plus d'un an), le montant à approvisionner est également incertain.

La technique comptable des provisions permet la mise en œuvre du **principe de prudence** :

- Lorsqu'il y a une probable dépréciation, on constate une provision (moins-value potentielle)
- Lorsqu'il y a probabilité de gain, (plus-value potentielle), elle est ignorée jusqu'à sa réalisation.

I – LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

Ces **provisions** concernent les cas des litiges, les **immobilisations incorporelles** et les **immobilisations corporelles non amortissables**. La **comptabilisation** de sur provisions se fait de la manière suivante :

- *débit 691 dotation aux provisions d'exploitation,*
- *crédit 151 provision pour litige ou 29 provision pour dépréciation.*

La **provision** peut ensuite être réajustée ; dans ce cas, débit 19 provision pour litige ou 29 provision pour dépréciation crédit 791 reprise sur provision

Si l'opération est jugée **hors activité ordinaire (HAO)**, on enregistre au débit le compte 85 dotation HAO au crédit 823 reprise sur provision HAO.

Si un risque ou une charge provisionnée a été réalisée, la provision ne se modifie plus, il doit donc la réajuster par une écriture de reprise sur provision.

Exemple :

Le 04 Avril 2006, un litige oppose une société à un de ses employés. Le 31 décembre 2006, la société constitue une provision de 900 000 F. le 31 décembre 2007, cette société juge opportun de ramener la provision à 750 000 F. le 25 avril 2008, le verdict est rendu sans appel, la société doit payer les dommages et intérêts à l'employé : 750 000. Les honoraires de l'avocat d'élèvent à 250 000 F.

Enregistrez ces écritures au journal.

Solution :

691	191	Dotation aux provisions <div style="text-align: right;">Provisions pour litige</div> <i>Constitution de la provision pour litige</i>	900 000	900 000
<i>31/12/07</i>				
191	791	Provisions pour litige (900 000 – 750 000) <div style="text-align: right;">Reprise sur provision</div> <i>Réajustement de la provision</i>	150 000	150 000

66		25/04/08		
32		Charge du personnel	790 000	
		Rémunération d'intermédiaire	250 000	
	52	Banque		1 040 000
		Description de l'opération		
		d°		
191		Provision pour litige	750 000	
	791	Rémunération d'intermédiaire		750 000
		Annulation de la provision pour litige		

II – PROVISION POUR DEPRECIATION DES STOCKS

Pour les marchandises détériorées ou démodées, l'entreprise doit constituer une provision pour dépréciation, le principe veut que la valeur réelle des marchandises en stock (évaluées au coût moyen pondéré où se nomme le procédé PR, PS) à la date de l'inventaire P inférieur au coût d'achat une provision doit être constituée.

Mais le **plan comptable OHADA** au lieu des **provisions** préfère parler de charges provisionnées puisqu'en fait, il s'agit des **décassements probables** à court terme.

La constatation de la provision s'enregistre : débit 6593 charge provisionnée d'exploitation sur stock, crédit 391 dépréciation ... premières.

Le réajustement (reprise) de la provision s'enregistre : débit 391 ou 392. Crédit 7593 reprise des charges provisions sur stock. Si l'opération est HAO. Les comptes suivants sont concernés : débit 839, charges provisionnées HAO, crédit 849 reprise des charges provisionnées HAO.

III – PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES CREANCES

Il peut arriver que certains débiteurs (**clients, emprunteurs, ...**) deviennent partiellement ou totalement **insolvables**. Dès que la **solvabilité** devient **douteuse** (non-paiement à l'échéance après plusieurs rappels), il convient d'estimer la perte probable à risque des autres clients. La comptabilisation se déroule ainsi : **constatation de la rentabilité : débit 4162 créance douteuse, crédit 4711 client.**

Constatation de la provision : débit 6594, charge provisionnée d'exploitation sur créance, crédit 491 dépréciation des comptes clients.

En cas de **réajustement**, on débite 491 dépréciation des comptes clients et en crédit 7594 reprise des charges provisionnées sur créance.

Exemple :

Un client doit 1 250 000 F à l'entreprise et ce client est en règlement judiciaire, l'entreprise considère le recouvrement de cette créance comme douteuse. Elle estime les risques à 40% du montant de la créance.

Enregistrer cette opération.

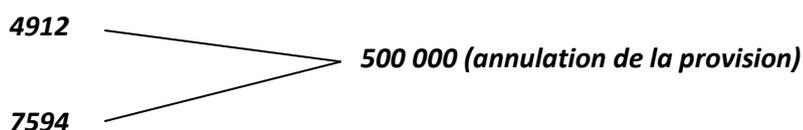
Solution :

4162	4111	Créance client douteux Client <i>Constatation de la création douteuse</i>	1 250 000	1 250 000
6594	4912	Charge provisionnée d'exploitation sur créance Dépréciation des comptes client <i>Constitution de la provision</i>	500 000	500 000
57	4182	Caisse Créance client douteux	1 250 000	1 250 000
7912	7594	Dépréciation des comptes clients Reprise des charges provisionnées .../ créance	500 000	500 000

Première hypothèse : *le client règle sa dette en espèce*

Deuxième hypothèse : le client est devenu immédiatement insolvable. Dans ce cas, on va débiter 6511, perte sur créance client 1 250 000.

Crédit 4162, créance – client douteux : 1 250 000



IV – PROVISION POUR DEPRECIATION DES COMPTES DE TRESORERIE

Il s'agit des **pertes probables** de valeur :

- *Des titres de classement (obligation)*
- *Des valeurs à encaisser*
- *Des banquiers*

La comparaison entre la **valeur d'entrée dans le patrimoine** et la valeur ... au jour de l'inventaire permet de dégager les **gains** et les **pertes probables**. Il convient de provisionner (*ne jamais procéder à la comparaison entre les gains et les pertes*) ; la **comptabilisation** se déroule :

... 79 charges provisionnées financières, on distingue cependant les comptes suivants au niveau du crédit : 590 dépréciation des titres de placement, 591 dépréciation des titres des valeurs à encaisser, 592 dépréciation des comptes banques. Le réajustement concerne au débit 59 dépréciation des comptes de la classe 5, crédit 779 reprise, les charges provisionnés financières.

Exemple :

Une entreprise détient en portefeuille 60 actions A acquises à 13 000 F / action ; 30 obligations B, à raison de 15 000 F / obligation ; 100 titres de participation C, à raison de 20 000 / titre. Le CM de ces titres fin 2007 est de 12 000 F, 16 500 F, 12 500 F ; fin 2008 est de 13 000 f, 14 500 F, 18 000 F.

Enregistrer ces opérations en 2007 et en 2008.

Solution :

Nature	Nombre	Valeur d'acquisition	Inventaire 2007			Inventaire 2008		
			Total	Moins value	Plus value	Total	Plus value	Moins value
A	60 actions	<i>60 x 300 = 780 000</i>	720000	-	60000	780000	-	-
B	30 obligations	450 000	495000	45000	-	435000	-	15 000
C	100 actions	2 000 000	1850000	-	150000	1800000	-	20 000

Bibliographie

Mandou C (2003) << Comptabilité Générale de l'Entreprise>>, Collection DeBoeck, Bruxelles.

Richard J et Colette C (2008) << Comptabilité Générale >>, Collection Dunod, 8eme Edition, Paris

Disle C et Bouvier A-M (2008) << Introduction à Comptabilité Générale >>, Collection Dunod, 1eme Edition, Paris