

---

## I. — LOIS ET ORDONNANCES

*ORDONNANCE n° 82-180 du 24 décembre 1982 portant institution d'un Plan comptable national.*

Le Comité militaire de salut national a délibéré et adopté ;

Le Président du Comité militaire de salut national, chef de l'Etat, promulgue l'ordonnance dont la teneur suit :

ARTICLE PREMIER. — Il est institué un Plan comptable national dont les dispositions sont annexées à la présente ordonnance.

ART. 2. — Les modalités d'application de ce Plan comptable, de même que la création et le fonctionnement du Conseil national de la comptabilité, seront précisés par décrets. - .

ART. 3. — Toutes dispositions antérieures contraires sont abrogées.

ART. 4. — La présente ordonnance sera publiée suivant la procédure d'urgence et exécutée comme loi de l'Etat

Fait à Nouakchott, le 24 décembre 1982.

Pour le Comité militaire de salut national,

*Le Président :*

Lieutenant-Colonel Mohamed Khounaould Haidalla.

---

# Plan comptable général

## TABLE DES MATIÈRES

### TITRE PREMIER

#### DISPOSITIONS GÉNÉRALES SUR LA NORMALISATION DE LA COMPTABILITÉ EN MAURITANIE

<i>I. Principes d'organisation et aspects formels du Plan comptable mauritanien</i>		Pages
1. Dispositions générales relatives à la normalisation comptable	.....	150
2. Dispositions relatives aux livres comptables et à la tenue des comptes	.....	151
3. Dispositions relatives à l'établissement des documents de synthèse	.....	151
<i>II. Contenu du Plan comptable général</i>		
1. Le cadre des comptes	.....	151
2. La terminologie et le mécanisme des comptes	.....	151
3. Les tableaux de synthèse	.....	151
4. Les schémas comptables	.....	152
5. Les dispositions particulières	.....	152
<i>III. Règles relatives aux méthodes d'évaluation</i>		
1. Les immobilisations	.....	152
2. Les titres	.....	152
3. Les stocks et productions en cours	.....	153
4. Les éléments actifs et passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères	.....	153

### TITRE II

#### PLAN DES COMPTES

<i>I. Cadre comptable</i>		
<i>II. Liste des comptes</i>		
1. Nomenclature de la classe 1	.....	154
2. Nomenclature de la classe 2	.....	155
3. Nomenclature de la classe 3	.....	156
4. Nomenclature de la classe 4	.....	156
5. Nomenclature de la classe 5	.....	157
6. Nomenclature de la classe 6/06	.....	157
7. Nomenclature de la classe 7/07	.....	159
8. Nomenclature de la classe 8/08	.....	159
9. Nomenclature de la classe 9	.....	159
10. Nomenclature de la classe 0	.....	160

### TITRE III

#### TERMINOLOGIE - MODALITÉS DE FONCTIONNEMENT DES COMPTES ET PRINCIPES D'ÉVALUATION

1. Classe 1 : comptes de capitaux à long et moyen terme	.....	160
2. Classe 2 : comptes de valeurs immobilisées	.....	166
3. Classe 3 : comptes de stocks	.....	173
4. Classe 4 : comptes de tiers	.....	180
5. Classe 5 : comptes financiers	.....	189
6. Classe 6/06 et 7/07 : comptes de gestion	.....	191
<i>a/ Comptes de charges et pertes</i>	.....	193
<i>b/ Comptes de produits et profits</i>	.....	199
7. Classe 8/08 : comptes de résultats	.....	203
8. Classe 9 : comptes de la comptabilité analytique	.....	205
9. Classe 0 : comptes spéciaux : bilan d'ouverture et de clôture ; comptes de gestion hors exploitation ; engagements hors bilan ; liaison comptabilité générale-comptabilité budgétaire	.....	207

### TITRE IV

#### DOCUMENTS DE SYNTHÈSE ET TABLEAUX ANNEXES Pages

<i>I. Documents de synthèse</i>		
1. Le tableau des résultats	.....	208
2. Le bilan	.....	210
3. Le tableau de financement	.....	212
<i>II. Les états annexes</i>		
1. Le tableau de l'actif immobilisé	.....	216
2. Le tableau des amortissements	.....	216
3. Le tableau des provisions	.....	217
4. Le tableau des engagements hors bilan	.....	217
5. Le tableau de détermination du résultat fiscal	.....	218
6. Le tableau d'affectation des résultats dans l'exercice	.....	218
7. La fiche signalétique de l'entreprise	.....	218

### TITRE V

#### SCHÉMAS COMPTABLES

1. Comptes de la classe I : 100 - 140 - 150 160/169 - 19	.....	219
2. Comptes de la classe 2: 200 -23-270-28-29.....	.....	221
3. Comptes de la classe 3 : 31 et 35 - 366	.....	224
4. Comptes de la classe 4 : 408 - 4096 - 410/412/49 - 415 - 418 - 4196 - 42/43/44 - 480 - 481 - 484/485 - 486	.....	225
5. Comptes de la classe 5 : 57	.....	230
6. Comptes de la classe 6: 60	.....	231
7. Comptes de la classe 7 : 71 -72-791-792.....	.....	231
8. Comptes de la classe 8: 84	.....	234

### TITRE VI

#### DISPOSITIONS PARTICULIÈRES

1. Comptabilisation des opérations relatives aux emballages	.....	234
2. Comptabilisation des opérations faites en participation	.....	236
3. Comptabilisation des cessions internes dans les entreprises à succursales multiples	.....	237
4. Dispositions relatives à la valeur ajoutée	.....	237

### TITRE PREMIER

#### DISPOSITIONS GÉNÉRALES RELATIVES A LA NORMALISATION DE LA COMPTABILITÉ EN MAURITANIE

- I. Principes d'organisation et aspects formels du Plan comptable.*
- II. Contenu du Plan comptable général.*
- III. Règles relatives aux méthodes d'évaluation.*

#### I. - PRINCIPES D'ORGANISATION ET ASPECTS FORMELS DU PLAN COMPTABLE

##### 1. Dispositions générales relatives à la normalisation comptable

- Le plan particulier de chaque entreprise doit reprendre la terminologie et la numérotation des comptes principaux à deux chiffres de la nomenclature officielle afin d'obtenir des comptes homogènes au niveau national.

Pour permettre une généralisation de l'harmonisation des comptes et un traitement comptable approprié des opérations spécifiques à certaines activités, des normes adaptées aux diverses branches professionnelles seront, sur proposition des secteurs concernés, soumises à l'approbation du Conseil national de la comptabilité.

— La nomenclature des comptes divisionnaires (trois chiffres et plus) est donnée seulement à titre indicatif ; les entreprises pourront à ce niveau utiliser une nomenclature différente à condition de respecter le contenu général prévu pour le compte principal et de présenter les documents de synthèse conformément aux modèles préconisés par le plan.

Lorsque les subdivisions prévues par la nomenclature sont trop détaillées par rapport aux besoins de l'entreprise, celle-ci peut les regrouper dans un compte global de niveau plus contracté.

Inversement, si ces subdivisions ne suffisent pas à l'enregistrement de toutes les opérations, l'entreprise peut ouvrir tous les sous-comptes utiles à l'enregistrement de ses opérations à condition de ne pas altérer la classification des comptes à deux chiffres dont la création est assujettie à l'approbation préalable du Conseil national de la comptabilité.

## 2. Dispositions relatives aux livres de comptabilité et à la tenue des comptes

Les entreprises doivent se conformer aux dispositions légales en vigueur et faire au moins un inventaire par an.

Il est recommandé aux entreprises de tenir en plus du journal, du livre d'inventaire et du livre de paie, un grand livre et autant de journaux, de livres ou documents en tenant lieu que l'importance et les besoins de l'entreprise l'exigent.

Ces livres et documents peuvent être établis par tous les moyens et techniques appropriés, les entreprises restant libres d'adopter le système comptable de leur choix, à condition toutefois que le procédé employé confère un caractère suffisant d'authenticité aux écritures comptables et permette le contrôle de la sincérité, de l'exactitude et de la régularité des comptes.

### *Pièces justificatives.*

L'origine, le contenu, l'imputation de chaque donnée comptable doivent s'appuyer sur une pièce justificative constituée par un document écrit.

Les pièces justificatives doivent être classées de façon à utiliser toutes les recherches et garantir toutes les possibilités de contrôle éventuel.

Les livres ou documents comptables ainsi que les pièces justificatives de leurs écritures seront conservés pendant dix ans au moins à partir de la fin de l'exercice concerné.

## 3. Dispositions relatives à l'établissement des documents de synthèse

L'un des objectifs essentiels recherchés par la mise en oeuvre du plan réside dans la présentation normalisée des informations comptables des documents de synthèse produits en fin d'exercice.

Des annexes sont prévues pour faciliter la compréhension de ces états et compléter l'information des tiers sur l'entreprise.

Les documents dont la publication, la communication à des tiers ou la représentation en justice font l'objet d'une obligation légale ou réglementaire doivent être conformes aux prescriptions du Plan comptable mauritanien et des plans professionnels et sectoriels qui en résulteront.

## II. — CONTENU DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

Le Plan comptable général comprend :

- 1° un cadre comptable ;
- 2° une terminologie des comptes et leur mécanisme de fonctionnement ;
- 3° un ensemble de tableaux de synthèse et des annexes ;
- 4° des schémas comptables ;
- 5° des dispositions particulières.

### 1. Le cadre des comptes

Le cadre des comptes est divisé en dix classes numérotées de 0 à 9 :

- 1 à 5 = comptes de flux patrimoniaux (comptes de bilan) ;
- 6 à 7 = comptes de flux de gestion (charges et produits) ;
- 8 = comptes de regroupement (résultats) ;
- 9 = comptes analytiques d'exploitation ;
- 0 = comptes de bilan d'ouverture et de clôture ; comptes de charges et de produits hors exploitation ; engagements hors bilan ; liaison de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire.

Chaque classe est elle-même divisée en dix comptes principaux (comptes à deux chiffres) ; les comptes principaux peuvent être subdivisés en autant de comptes divisionnaires (comptes à trois chiffres) ou de sous-comptes (comptes à plus de trois chiffres) qu'il est nécessaire d'ouvrir pour les besoins de l'entreprise.

L'emploi des comptes divisionnaires et des sous-comptes est recommandé, mais non obligatoire. Néanmoins, d'une manière générale, la terminaison « 9 » pour un compte à trois chiffres doit être réservée à des opérations en sens contraire à celui des opérations enregistrées dans les comptes qui le précèdent.

En outre, les classes et les comptes sont précédés d'un zéro indicatif ou de tout autre procédé technique de distinction lorsqu'ils concernent des opérations de gestion hors exploitation.

Par cette structure et ce classement des comptes, le Plan fournit les moyens d'une analyse plus approfondie de la gestion et permet un meilleur raccordement entre comptabilité d'entreprise et comptabilité nationale, augmentant la fiabilité des informations recueillies par l'Etat, facilitant ainsi l'élaboration des comptes nationaux et les projections nécessaires aux travaux de planification.

### 2. La terminologie et le mécanisme des comptes

Des précisions relatives aux définitions des comptes utilisés, à l'enregistrement des mouvements des valeurs, aux modalités générales d'évaluation des différents éléments du patrimoine, sont présentées sous forme de fiches indiquant l'identification, le fonctionnement, le contenu et les commentaires afférents à chacun des comptes à utiliser.

Cadre comptable et terminologie constituent le support des diverses analyses dont la comptabilité peut être l'objet.

Le Plan développe essentiellement la comptabilité générale et aborde succinctement la comptabilité analytique d'exploitation afin de laisser aux entreprises la faculté de choisir les méthodes d'analyse des coûts les mieux adaptées à leurs moyens et à leur organisation interne.

### 3. Les tableaux de synthèse

• Le système comptable trouve son aboutissement dans trois documents de synthèse dont la communication est obligatoire :

- 1° le tableau des résultats ;

- 2° le bilan ;
- 3° le tableau de financement.

*Le tableau des résultats* récapitule les comptes dont les soldes représentent des grandeurs caractéristiques essentielles à la gestion de l'entreprise.

Il reprend les soldes des comptes de la classe 6/06 et des comptes de la classe 7/07 en les expliquant par paliers successifs pour la formation du résultat net au cours d'un exercice.

*Le bilan* est une présentation privilégiée de la situation patrimoniale de l'entreprise.

L'établissement du bilan est fondé sur trois grands principes :

- le principe de prudence, selon lequel toute moins-value simplement probable doit être constatée, alors que les plus-values ne le sont qu'une fois réalisées ;
- le principe de permanence des méthodes dont l'objectif est d'assurer une continuité dans la structure des comptes et dans les méthodes d'évaluation, nécessaire à l'examen comparatif des comptes d'un exercice à l'autre ou d'une entreprise à l'autre ;
- le principe de non-compensation, selon lequel il ne peut être effectué de compensation entre deux éléments comptables concernant un même tiers ou entre deux opérations distinctes concernant le même élément.

*Le tableau de financement* permet de saisir les variations ayant affecté les éléments patrimoniaux de l'entreprise.

Il met en évidence l'importance des ressources dont a disposé l'entreprise au cours de l'exercice et l'utilisation qu'elle en a faite pour faire face à ses besoins.

• Des annexes dont la présentation peut être exigée par certaines administrations comportent des explications utiles à une meilleure compréhension des documents de synthèse et complètent les informations des tiers sur l'entreprise. Ces annexes sont les suivantes :

- 1° tableau de l'actif immobilisé ;
- 2° tableau des amortissements ;
- 3° tableau des provisions ;
- 4° tableau des engagements hors bilan ;
- 5° tableau de détermination du résultat fiscal ;
- 6° tableau d'affectation des résultats ;
- 7° fiche signalétique de l'entreprise.

#### 4. Les schémas comptables

Des schémas d'enregistrement relatifs à de nombreuses opérations ont été prévus de manière à faciliter la compréhension des mécanismes comptables décrits dans les modalités de fonctionnement des comptes.

#### 5. Les dispositions particulières

Certaines opérations particulières justifient un examen comptable complémentaire. Des précisions relatives aux comptes à utiliser, aux modalités d'enregistrement, sont présentées sous cette rubrique du Plan et concernant notamment les opérations faites en participation, les cessions internes entre établissements et les mouvements de stocks d'emballages.

### III. — RÈGLES GÉNÉRALES D'ÉVALUATION

#### 1. Les immobilisations

Les immobilisations sont comptabilisées à leur date d'entrée dans le patrimoine conformément aux règles suivantes :

- Les *biens acquis* à titre onéreux sont inscrits en comptabilité à leur *coût direct d'achat*, c'est-à-dire au prix d'achat augmenté des frais accessoires (frais de transport, droits de douane, frais d'installation et de montage, assurances transport, etc.) ;

- Les *biens produits* par l'entreprise sont inscrits en comptabilité à leur *coût réel de production*. Ce coût de production est calculé à partir des dispositions de la comptabilité analytique ou par des méthodes extra-comptables et comprend :

- le coût d'acquisition des matières et fournitures évalué comme indiqué ci-dessus ;
- les charges directes de production ;
- les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être rattachées à la production du bien jusqu'au stade de la livraison à soi-même.

#### *Cas particuliers.*

- Les biens reçus à titre d'apport en nature sont comptabilisés pour leurs valeurs respectives figurant dans l'acte d'apport.
- Les biens édifiés par un locataire et devant revenir gratuitement à l'entreprise propriétaire sont inscrits à l'actif :
  - soit pour leur coût de revient effectif, s'ils sont comptabilisés au moment même de leur édification,
  - soit pour leur valeur réelle, à la date d'expiration du bail, si leur comptabilisation est différée jusqu'à cette dernière date.
- Les biens acquis au moyen d'une subvention d'équipement sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ou de production, c'est-à-dire sans tenir compte de cette subvention qui est portée au passif du bilan.
- Les biens acquis en réemploi d'une plus-value exonérée sont inscrits au bilan pour leur coût d'acquisition, mais du point de vue fiscal la plus-value exonérée doit être immédiatement affectée à l'amortissement de ce prix.

#### *Dépréciation des immobilisations.*

A l'arrêté des comptes, il est procédé à la constitution d'un amortissement pour constater la perte subie sur les immobilisations qui se déprécient avec le temps. Cet amortissement est destiné à reconstituer la capacité de production de l'entreprise et est calculé selon les usages de la profession.

#### 2. Les titres

Les titres de participation, les titres immobilisés et les valeurs mobilières de placement sont inscrits en comptabilité au prix pour lequel ils ont été acquis à l'exclusion des frais accessoires d'achat.

La valeur d'actif des actions d'apport est égale à la valeur des éléments apportés telle qu'elle résulte de l'acte d'apport.

Les titres reçus gratuitement en représentation d'une augmentation de capital réalisée par incorporation de réserves restent sans influence sur l'évaluation des titres figurant à l'actif du bilan.

#### *Dépréciation des titres.*

A la clôture de chaque exercice, il est procédé à une estimation des titres. A cet effet, les éléments suivants peuvent être pris en considération : rentabilité et perspectives de rentabilité, actif net, conjoncture économique, cours moyen de bourse du dernier mois, ou valeur probable de réalisation pour les titres non cotés.

La comparaison entre le montant comptabilisé à l'entrée dans le patrimoine et la valeur de l'inventaire telle qu'elle est définie ci-dessus peut faire apparaître des plus-values ou des moins-values. Seules les moins-values affectent les résultats de l'exercice et doivent être comptabilisées sous forme d'une provision pour dépréciation.

### 3. Les stocks et productions en cours

Les entreprises restent libres selon leur degré d'organisation d'adopter soit l'inventaire permanent, soit l'inventaire intermittent.

1. Lorsque l'entreprise tient *l'inventaire permanent*, les stocks et productions en cours sont, à l'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, inscrits au coût d'acquisition augmenté, s'il y a lieu, des dépenses qui ont été engagées pour les amener au stade où ils se trouvent (coût de production pour les produits et en cours de production).

Le coût d'entrée ne comprend que les seuls éléments qui interviennent normalement dans sa formation. Les pertes et gaspillages en sont exclus.

Les sorties de stocks sont comptabilisées :

- s'il s'agit de corps certains (articles ou catégories d'articles individualisables), à leur coût d'entrée ;
- s'il s'agit de biens fongibles (interchangeables), selon l'une des méthodes suivantes :
  - au coût unitaire moyen pondéré des biens en stock, au moment de la sortie, multiplié par le nombre d'objets ou la quantité sortie (coût unitaire moyen pondéré effectif) ;
  - par application de la méthode dite « premier entré, premier sorti », les sorties étant évaluées au prix de l'article le plus ancien dans les existants en stock ;
  - par la méthode de l'épuisement des lots « dernier entré, premier sorti », les sorties étant évaluées au prix de l'article le plus récent en stock, c'est-à-dire sur la base des derniers coûts d'achat ou de production.

2. Lorsque l'entreprise utilise *l'inventaire intermittent*, la valeur des stocks de clôture est estimée au coût unitaire moyen pondéré déterminé comme suit :

$$\text{Stock d'ouverture} + \text{Coût des entrées de la période} \\ \text{Quantités en stock à l'ouverture} + \text{Quantités entrées}$$

#### *Dépréciation lors de l'inventaire.*

A l'arrêté des comptes, lorsque la valeur actuelle (valeur économique réelle au jour de l'inventaire) est inférieure au coût déterminé selon l'une des méthodes décrites ci-dessus, l'entreprise doit constituer une provision pour dépréciation.

Lorsque la valeur actuelle est déterminée par référence à un prix de marché, elle est calculée nette de frais de distribution et de marge bénéficiaire.

### 4. Les éléments actifs et passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères.

#### *1. Immobilisations situées à l'étranger.*

Elles sont comptabilisées pour leur valeur au cours du jour de l'acquisition. Les amortissements et les provisions, s'il y a lieu, sont calculés sur cette valeur.

Tant que ces biens figurent à l'actif de l'entreprise, il n'est pas tenu compte des fluctuations des monnaies étrangères. C'est seulement au moment où ces immobilisations sortent de l'actif que les différences (bénéfices ou pertes) résultant de l'application des cours de change viennent affecter les comptes de résultats.

### *2. Titres de participation, titres immobilisés et valeurs mobilières de placement libellés en monnaies étrangères.*

- Ils sont comptabilisés pour leur valeur au cours du jour de leur acquisition. Si la valeur au jour de l'inventaire, compte tenu de l'application du cours du change à cette date, est inférieure à la valeur d'entrée, la différence donne lieu à la constitution d'une provision pour dépréciation.

### *3. Stocks détenus à l'étranger.*

Ils sont comptabilisés pour leur valeur au cours du jour de l'entrée dans le patrimoine de l'entreprise. Si la valeur au jour de l'inventaire, compte tenu du cours du change à cette date, est inférieure à la valeur d'entrée en compte, il est constitué une provision pour dépréciation.

### *4. Créances et dettes en monnaies étrangères.*

Les créances et les dettes en monnaies étrangères sont converties et comptabilisées sur la base des cours du change au jour des opérations.

En fin d'exercice, elles doivent être évaluées d'après les cours officiels au jour de l'inventaire.

Les écarts résultant de cette évaluation sont inscrits dans un compte transitoire, en attente de régularisations ultérieures :

- à l'actif du bilan, lorsque la différence correspond à une perte latente ;
- au passif du bilan, lorsque la différence correspond à un gain latent.

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat. Les pertes latentes entraînent, par contre, la constitution d'une provision pour risques et charges (pertes de change).

### *5. Disponibilités en monnaies étrangères.*

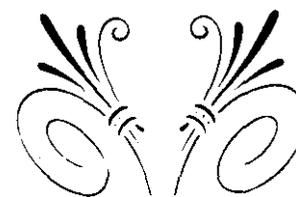
Les liquidités immédiates en devises existant à la clôture des comptes sont converties sur la base du dernier cours de change.

Les écarts de conversion constatés sont inscrits dans les résultats de l'exercice.

---

## TITRE II PLAN DES COMPTES

1. Cadre comptable.
2. Liste des comptes.



## CADRE COMPTABLE

## NOMENCLATURE DES COMPTES

Classe 1 <i>Comptes de capitaux à long et moyen terme</i>	Classe 2 <i>Comptes de valeurs immobilisées</i>	Classe 3 <i>Comptes de stocks</i>	Classe 4 <i>Comptes de tiers</i>	Classe 5 <i>Comptes financiers</i>
10 Capital	20 Frais et valeurs incorporelles immobilisés	30 Marchandises	40 Fournisseurs et comptes rattachés	50 Emprunts à court terme
11 Réserves	21 Immobilisations corporelles	31 Matières premières et autres approv.	41 Clients et comptes rattachés	51 Prêts à court terme
12 Report à nouveau	22 Immobilisations mises en concession	32 Emballages	42 Personnel et comptes rattachés	52 Valeurs mobilières de placement
13 Résultat net en attente d'affectation	23 Immobilisations en cours	33 « En-cours » de production de biens (ou serv.)	43 Etat et autres collectivités publiques	53
14 Subventions d'équipement	24	34 Produits intermédiaires	44 Sécurité sociale et autres organismes sociaux	54 Chèques, effets et coupons à l'encaissement
15 Plus-values et provisions réglementées	25	35 Produits finis	45 Associés, comptes courants, groupe	55 Banques, institutions financières et assimilées
16 Emprunts et dettes assimilées à moyen et long terme	26 Prêts et autres créances à long et moyen terme	36 Produits résiduels (ou matières de récupération)	46 Débiteurs et créditeurs divers	56 Caisses
17 Dettes rattachées à des participations	27 Participations et titres immobilisés	37	47	57 Régies d'avances et accreditifs
18 Comptes de liaison des établissements, succursales et sociétés en participation	28 Amortissements des immobilisations	38 Stocks en cours de route, en dépôt ou en consignation	48 Comptes de régularisation et d'attente	58 Virements internes
19 Provisions pour risques et charges	29 Provisions pour dépréciation des immobilisations	39 Provisions pour dépréciation des stocks et des « en-cours »	49 Provisions pour dépréciation des comptes de tiers	59 Provisions pour dépréciation des comptes financiers
Classe 6 (el 06) <i>Comptes de charges et pertes par nature</i>	Classe 7 (el 07) <i>Comptes de produits et profits par nature</i>	Classe 8 (et 08) <i>Comptes de résultats</i>	Classe 9 <i>Comptes analytiques d'exploitation</i>	Classe 0 <i>Comptes spéciaux</i>
60 Achats et variations de stocks	70 Ventes de marchandises et production vendue	80	90 Comptes réfléchis	01 Comptes de bilan d'ouverture et de bilan de clôture
61 Achats de sous-traitance	71 Production stockée (ou destockage)	81	91 Reclassement des charges et produits	05
62 Charges externes liées à l'investissement	72 Production de l'entreprise pour elle-même	82 Résultats d'exploitation (0)82 Résultats hors exploitation	92 Centres d'analyse	061 Comptes de gestion hors exploitation
63 Charges externes liées à l'activité	73	83 Résultats d'opérations particulières	93 Coûts et prix de revient	07 Résultats hors exploitation
64 Charges et pertes diverses	74 Produits et profits divers	84 Résultats de cession d'éléments de l'actif immobilisés (et valeurs mobilières de placement)	94 Inventaire permanent des stocks	08 Engagements hors bilan. Liaison comptabilité générale-comptabilité budgétaire
65 Frais de personnel	75	85 Résultat net avant impôt	95	
66 Impôts, taxes et versements assimilés	76 Subventions d'exploitation et subventions d'équilibre	86 Impôt sur le résultat	96 Ecart sur coûts préétablis	
67 Charges financières	77 Produits financiers	87 Résultat net de la période	97 Différences d'incorporation	
68 Dotations aux comptes d'amortissement et de provisions	(0)78 Reprises sur amortissements et provisions	88	98 Résultats analytiques d'exploitation	
	(0)79 Frais à immobiliser ou à transférer		99 Liaisons internes	

## LISTE DES COMPTES

Seuls les comptes principaux à deux chiffres de la comptabilité générale sont obligatoires (classes 1 à 8). Les comptes divisionnaires (trois chiffres et plus) ainsi que les comptes des classes 9 et 0 sont donnés seulement à titre indicatif.

## CLASSE I

10. *Capital*  
 100 Capital individuel ou capital social  
 1001 Capital souscrit-non appelé  
 1002 Capital souscrit-appelé non versé

- 1003 Capital souscrit-appelé, versé  
 10030 Capital non amorti  
 10031 Capital amorti.  
 104 Primes liées au capital social  
 1041 Prime d'émission  
 1042 Prime de fusion  
 1043 Prime d'apport.  
 105 Fonds de dotation.  
 108 Compte de l'exploitant.  
 109 Actionnaires, capital souscrit-non appelé.
11. *Réserves*  
 110 Réserve légale  
 113 Réserves statutaires ou contractuelles  
 114 Réserves réglementées  
 115 Réserves libres  
 116 Autres réserves.
12. *Report à nouveau*  
 120 Report à nouveau (solde créditeur)  
 129 Report à nouveau (solde débiteur).
13. *Résultat net en attente d'affectation*  
 130 Résultat net (solde créditeur)  
 139 Résultat net (solde débiteur).
14. *Subventions d'équipement*  
 140 Subventions d'équipement reçues.  
 149 Subventions d'équipement inscrites au compte de résultat (solde débiteur).
15. *Plus-values et provisions réglementées*  
 150 Plus-values à réinvestir  
 1500 Plus-values de cession à réinvestir  
 1508 Amortissement spécial de remplacement  
 151 Ecarts de réévaluation  
 152 Provisions réglementées.
16. *Emprunts et dettes assimilées à long et moyen terme*  
 160 Emprunts obligataires  
 162 Emprunts auprès des établissements de crédit  
 165 Dépôts et cautionnements reçus  
 167 Avances de l'Etat  
 168 Autres emprunts et dettes assimilées  
 (billets de fonds, fournisseurs et effets à payer à long et moyen terme...)  
 169 Primes de remboursement des obligations.
17. *Dettes rattachées à des participations*  
 175 Dettes rattachées à des participations (groupe)  
 178 Dettes rattachées à des sociétés en participation.
18. *Comptes de liaison des établissements, succursales et sociétés en participation*
19. *Provisions pour risques et charges*  
 190 Provisions pour risques  
 1901 Provisions pour litiges  
 1902 Provisions pour garanties données aux clients  
 1903 Provisions pour pertes sur marchés à terme  
 1904 Provisions pour amendes, doubles droits, pénalités  
 1905 Provisions pour pertes de change.  
 194 Provisions pour pensions et obligations similaires  
 195 Provisions pour impôts  
 196 Provisions pour renouvellement des immobilisations  
 (entreprises concessionnaires)  
 197 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices.
- CLASSE 2**
20. *Frais et valeurs incorporelles immobilisés*  
 200 Frais immobilisés  
 2000 Frais d'établissement
- 2001 Frais relatifs au pacte social  
 2003 Frais d'émission des emprunts  
 2004 Frais d'acquisition des immobilisations  
 2005 Frais exceptionnels à étaler sur plusieurs exercices
- 203 Frais de recherche et de développement
- 205 Valeurs incorporelles immobilisées  
 2050 Concessions, brevets, licences, procédés, modèles, dessins  
 2051 Droit au bail  
 2052 Fonds commercial  
 2058 Autres immobilisations incorporelles.
21. *Immobilisations corporelles*  
 210 Terrains  
 2100 Terrains nus  
 2101 Terrains de chantiers  
 2102 Sous-sols et sur-sols  
 2103 Terrains de gisement (carrières...)  
 2105 Terrains d'exploitation agricole  
 2106 Terrains bâtis (ensembles industriels, administratifs, commerciaux...)  
 211 Agencements et aménagements des terrains  
 212 Constructions  
 2120 Bâtiments  
 21200 Bâtiments industriels  
 21205 Bâtiments administratifs et commerciaux  
 21208 Autres ensembles immobiliers  
 2122 Installations, agencements, aménagements des constructions  
 2125 Ouvrages d'infrastructure (voies de terre, d'eau, barrages, pistes d'aérodromes...)  
 213 Installations complexes spécialisées  
 214 Matériel d'exploitation  
 215 Matériel de transport  
 216 Matériel de bureau et informatique  
 217 Immobilisations animales (animaux de reproduction, de trait, laitiers...)  
 218 Autres immobilisations corporelles  
 2180 Mobilier de bureau  
 2181 Mobilier de logement  
 2182 Installations, agencements, aménagements  
 2183 Emballages récupérables identifiables.
22. *Immobilisations mises en concession*
23. *Immobilisations en cours*  
 230 Immobilisations corporelles en cours  
 237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles  
 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles.
26. *Prêts et autres créances à long et moyen terme*  
 260 Prêts et avances consentis à long et moyen terme (aux associés, au personnel, billets de fonds)  
 264 Créances sur clients (à long et moyen terme)  
 265 Dépôts et cautionnements versés  
 268 Autres créances immobilisées.
27. *Participations et titres immobilisés*  
 270 Titres de participation  
 272 Titres immobilisés  
 275 Créances rattachées à des participations (groupe)  
 278 Créances rattachées à des sociétés en participation  
 279 Versements restant à effectuer sur titres de participation ou titres immobilisés non libérés.
28. *Amortissements des immobilisations*  
 2800 Amortissements des frais d'établissement  
 28000 Amortissements des frais d'établissement  
 28001 Amortissements des frais relatifs au pacte social  
 28003 Amortissements des frais d'émission des emprunts  
 28004 Amortissements des frais d'acquisition des immobilisations  
 28005 Amortissements des frais à étaler sur plusieurs exercices  
 2803 Amortissements des frais de recherche et de développement  
 2805 Amortissements des valeurs incorporelles immobilisées

- 28050 Amortissements des concessions, brevets, licences, procédés, modèles, dessins  
 28058 Amortissements des autres immobilisations incorporelles  
 28103 Amortissements des terrains de gisement  
 2811 Amortissements des agencements et aménagements des terrains  
 2812 Amortissements des constructions  
 28120 Amortissements des bâtiments  
 28122 Amortissements des installations, agencements, aménagements des constructions  
 28125 Amortissements des ouvrages d'infrastructure  
 2813 Amortissements des installations complexes spécialisées  
 2814 Amortissement du matériel d'exploitation  
 2815 Amortissement du matériel de transport  
 2816 Amortissements du matériel de bureau et informatique  
 2817 Amortissements des immobilisations animales  
 2818 Amortissements des autres immobilisations corporelles  
 28180 Amortissements du mobilier de bureau  
 28181 Amortissements du mobilier de logement  
 28182 Amortissements des installations, agencements, aménagements  
 28183 Amortissements des emballages récupérables identifiants  
 282 Amortissements des immobilisations mises en concession.
29. *Provisions pour dépréciation des immobilisations immobilisées*  
 2905 Provisions pour dépréciation des valeurs incorporelles immobilisées  
 29050 Provisions pour dépréciation des marques, procédés et valeurs similaires  
 29051 Provisions pour dépréciation du droit au bail  
 29052 Provisions pour dépréciation du fonds commercial  
 2910 Provisions pour dépréciation des terrains  
 29100 Provisions pour dépréciation des terrains nus  
 29101 Provisions pour dépréciation des terrains de chantiers  
 29102 Provisions pour dépréciation des sous-sols et sur-sols  
 29105 Provisions pour dépréciation des terrains d'exploitation agricole  
 29106 Provisions pour dépréciation des terrains bâtis  
 293 Provisions pour dépréciation des immobilisations en cours  
 2930 Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles en cours  
 296 Provisions pour dépréciation des prêts et autres créances à long et moyen terme  
 2960 Provisions pour dépréciation des prêts et avances consentis (à long et moyen terme)  
 2964 Provisions pour dépréciation des créances sur clients  
 2965 Provisions pour dépréciation des dépôts et cautionnements versés  
 2968 Provisions pour dépréciation des autres créances immobilisées  
 297 Provisions pour dépréciation des participations et titres immobilisés  
 2970 Provisions pour dépréciation des titres de participation  
 2972 Provisions pour dépréciation des titres immobilisés  
 2975 Provisions pour dépréciation des créances rattachées à des participations (groupe)  
 2978 Provisions pour dépréciation des créances rattachées à des sociétés en participation.
- CLASSE 3**
30. *Marchandises*  
 300 Marchandises (ou groupe) A  
 301 Marchandises (ou groupe) B.
31. *Matières premières et autres approvisionnements*  
 310 Matières premières  
 312 Matières et fournitures consommables  
 3120 Matières consommables  
 3121 Combustibles, carburants et lubrifiants  
 3122 Fournitures et matériaux d'entretien  
 3123 Fournitures d'atelier, d'usine et de magasin  
 3124 Petit outillage  
 3125 Produits d'entretien  
 3126 Fournitures de bureau et administratives  
 3128 Autres matières et fournitures.
32. *Emballages*  
 320 Emballages perdus  
 325 Emballages récupérables non identifiants  
 327 Emballages à usage mixte.
33. *« En cours » de production de biens (ou de services)*  
 330 Produits en cours  
 332 Travaux en cours  
 335 Etudes en cours  
 337 Prestations de services en cours.
34. *Produits intermédiaires*
35. *Produits finis*
36. *Produits résiduels (ou matières de récupération)*  
 361 Déchets  
 365 Rebutis  
 366 Matières et produits de récupération.
38. *Stocks en cours de route, en dépôt, ou en consignation*
39. *Provisions pour dépréciation des stocks et des « en cours »*  
 390 Provisions pour dépréciation des stocks de marchandises  
 391 Provisions pour dépréciation des stocks de matières premières et autres approvisionnements  
 392 Provisions pour dépréciation des stocks d'emballages  
 393 Provisions pour dépréciation des stocks d'en-cours  
 394 Provisions pour dépréciation des stocks de produits intermédiaires  
 395 Provisions pour dépréciation des stocks de produits finis.
- CLASSE 4**
40. *Fournisseurs et comptes rattachés*  
 400 Fournisseurs  
 4000 Fournisseurs ordinaires  
 4003 Fournisseurs sous-traitants  
 4004 Fournisseurs de biens d'équipement  
 4005 Fournisseurs, sociétés apparentées  
 4008 Fournisseurs, retenues de garantie  
 405 Effets à payer  
 408 Fournisseurs, factures à recevoir (non parvenues)  
 409 Fournisseurs débiteurs  
 4090 Fournisseurs, avances et acomptes versés sur commande d'exploitation  
 4096 Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre  
 4097 Rabais, remises et ristournes à obtenir (avoirs non encore reçus).
41. *Clients et comptes rattachés*  
 410 Clients  
 4100 Clients ordinaires  
 4103 Clients, Etat, collectivités publiques  
 4105 Clients, sociétés apparentées  
 4108 Clients, retenues de garantie  
 412 Clients douteux ou litigieux  
 415 Effets à recevoir  
 417 « Créances » sur travaux non encore facturables (opérations à long terme)  
 418 Clients, factures à établir  
 419 Clients créditeurs'  
 4190 Clients, avances et acomptes reçus sur commandes en cours  
 4196 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés  
 4197 Rabais, remises et ristournes à accorder (avoirs à établir).

42. *Personnel et comptes rattachés*  
 420 Rémunérations dues au personnel  
 422 Organismes sociaux rattachés à l'entreprise (oeuvres sociales, comité d'entreprise)  
 425 Avances et acomptes au personnel  
 426 Dépôts du personnel  
 427 Oppositions  
 428 Dettes provisionnées pour congés à payer.
43. *Etat et autres collectivités publiques*  
 430 Fonds de dotation et subventions à recevoir (à subdiviser s'il y a lieu en subventions d'investissements, subventions d'exploitation, subventions d'équilibre)  
 431 Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux  
 432 Impôts sur les bénéficiaires (et impôt minimum forfaitaire)  
 433 Impôts recouvrables sur les tiers  
 434 Impôts sur traitements et salaires (retenus à la source)  
 435 Taxes sur le chiffre d'affaires  
 4350 Etat, taxes récupérables  
 4355 Etat, taxes à décaisser  
 4357 Etat, taxes collectées  
 436 Douanes et autres impôts et taxes  
 437 Obligations cautionnées  
 438 Charges à payer (et produits à recevoir).
44. *Sécurité sociale et autres organismes sociaux*  
 440 Sécurité sociale  
 442 Autres organismes sociaux  
 448 Charges à payer (et produits à recevoir).
45. *Associés - Comptes courants - Groupe*  
 450 Associés - comptes d'apport en société  
 451 Associés - capital souscrit et appelé mais non versé  
 452 Associés - versements anticipés et reçus sur augmentation de capital  
 453 Actionnaires défaillants  
 454 Associés - capital à rembourser  
 455 Associés - dividendes à payer  
 456 Comptes courants des associés et administrateurs  
 457 Comptes des sociétés du groupe (société mère - filiales - sous-filiales - participations multiples)  
 458 Associés - opérations faites en commun (sociétés en participation).
46. *Débiteurs et créditeurs divers*  
 460 Obligataires (obligations échues à rembourser - coupons à payer)  
 462 Débiteurs sur cession d'immobilisations (et valeurs mobilières de placement)  
 464 Autres comptes débiteurs ou créditeurs  
 468 Charges à payer et produits à recevoir  
 4686 Impôts courus et non échus sur emprunts et créditeurs  
 4687 Produits d'intérêts courus et non échus sur prêts et débiteurs  
 4688 Indemnités à recevoir pour sinistres.
48. *Comptes de régularisation et d'attente*  
 480 Charges constatées d'avance  
 481 Produits constatés d'avance  
 484 Différences de conversion sur opérations en devises-actif  
 485 Différences de conversion sur opérations en devises-passif  
 486 Comptes d'abonnement des charges et des produits  
 488 Comptes d'attente et à régulariser.
49. *Provisions pour dépréciation des comptes de tiers*  
 491 Provisions pour dépréciation des comptes clients  
 495 Provisions pour dépréciation des comptes d'associés et groupe  
 496 Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers.

**CLASSE 5**

50. *Emprunts à court terme*  
 51. *Prêts à court terme*

52. *Valeurs mobilières de placement*  
 520 Actions  
 525 Autres titres conférant un droit de propriété  
 526 Obligations  
 527 Bons du Trésor et bons de caisse à court terme  
 528 Autres valeurs mobilières conférant un droit de créance  
 529 Versements restant à effectuer sur les valeurs mobilières de placement non libérées.
54. *Chèques, effets et coupons à l'encaissement*  
 540 Chèques à encaisser  
 541 Effets à l'encaissement  
 542 Effets à l'escompte  
 547 Coupons échus à l'encaissement.
55. *Banques, institutions financières et assimilées*  
 550 Banques : banques en Mauritanie  
 banques à l'étranger  
 554 Chèques postaux  
 555 Caisse du Trésor  
 557 Agents de change  
 558 Autres organismes financiers  
 559 Concours bancaires courants.
56. *Caisse*  
 560 Caisse siège  
 562 Caisses succursales.
57. *Régies d'avances et accreditifs*
58. *Virements internes*  
 580 Virements de fonds  
 586 Achats comptant  
 587 Ventes comptant.
59. *Provisions pour dépréciation des comptes financiers*  
 591 Provisions pour dépréciation des prêts à court terme  
 592 Provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement.

**CLASSE 6/06**

60. *Achats et variations de stocks*  
 600 Marchandises  
 601 Matières premières et autres approvisionnements<sup>1</sup>  
 6010 Matières premières  
 6012 Matières et fournitures consommables  
 60120 Matières consommables  
 60121 Combustibles, carburants et lubrifiants  
 60122 Fournitures et matériaux d'entretien  
 60123 Fournitures d'atelier, d'usine et de magasin  
 60124 Petit outillage  
 60125 Produits d'entretien  
 60126 Fournitures de bureau et administratives  
 60128 Autres matières et fournitures  
 602 Emballages  
 6020 Emballages perdus  
 6025 Emballages récupérables non identifiables  
 6027 Emballages à usage mixte  
 603 Variation de stocks  
 6030 Variation de stocks de marchandises  
 6031 Variation de stocks de matières premières et autres approvisionnements  
 6032 Variation de stocks d'emballages  
 606 Achats d'approvisionnements non stockés  
 6060 Fournitures non stockables (eau-énergie)  
 6061 Combustibles, carburant et lubrifiants  
 6062 Fournitures et matériaux d'entretien  
 6063 Fournitures d'atelier, d'usine et de magasin  
 6064 Petit outillage  
 6065 Produits d'entretien

I. Lorsqu'ils ne sont pas habituellement stockés, ils sont portés au compte 606.

- 6066 Fournitures de bureau et administratives  
6067 Vêtements de travail  
6068 Autres matières et fournitures.
61. *Achats de sous-traitance*  
610 Achats de sous-traitance.
62. *Charges externes liées à l'investissement*  
620 Locations et charges locatives diverses  
6200 Locations mobilières et immobilières, charges de copropriété  
6202 Redevances de crédit bail  
6203 Malis sur emballages restitués  
621 Travaux d'entretien et de réparation  
623 Primes d'assurance  
6230 Multirisque (incendie, vol, responsabilité civile...)  
6234 Assurances transport  
6238 Autres risques  
624 Etudes et recherches  
625 Documentation générale et technique  
626 Frais de colloques, séminaires, conférences.
63. *Charges externes liées à l'activité*  
630 Transports  
6300 Transports sur achats <sup>2</sup>  
6301 Transports sur ventes  
6302 Transports entre établissements  
6305 Transports collectifs du personnel  
6308 Autres frais de transport (déménagements)  
631 Déplacements, missions, réceptions  
6310 Voyages et déplacements  
6315 Missions  
6317 Réceptions  
632 Frais postaux et de télécommunications  
633 Rémunérations d'intermédiaires et honoraires  
6330 Personnel intérimaire  
6331 Honoraires (services d'ingénierie, d'architecte, de conseil juridique, fiscal, de comptable)  
6332 Frais d'actes et de contentieux  
6333 Traitement automatique des informations, organismes d'études, d'assistance technique  
6334 Commissions et courtages (et rémunérations des transitaires) <sup>3</sup>  
6338 Divers  
634 Publicité et propagande, publications, promotion des ventes (annonces, échantillons, foires et expositions, cadeaux à la clientèle, catalogues et imprimés...)  
635 Services bancaires  
6350 Commissions sur ouverture de crédit  
6351 Frais de tenue de compte  
6354 Frais sur effets  
6355 Frais sur titres  
6356 Locations de coffres  
637 Quote-part des frais du siège à l'étranger  
638 Charges diverses (cotisations, frais de recrutement du personnel, frais de conseils et d'assemblées...).
64. *Charges et pertes diverses*  
640 Fermages et revenus de la terre  
641 Redevances pour concessions, brevets, licences, droits d'auteur et de reproduction  
642 R R R accordés  
643 Jetons de présence  
645 Dons, pourboires et subventions accordées  
(0)646 Créances irrécouvrables  
(0)647 Amendes pénales (sur marchés, pour infractions autres que fiscales) <sup>4</sup>  
(0)648 Autres charges et pertes exceptionnelles  
(0)6480 Pertes d'actif non immobilisé (manquants caisse, stocks...)
- (0)6481 Pertes sur actif immobilisé  
(0)6482 Lots  
(0)6483 Malis provenant de clauses d'indexation  
(0)6484 Matis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et obligations émises par elle-même.
65. *Frais de personnel*  
650 Rémunérations du personnel (dont gérance majoritaire et administrateurs de sociétés)  
6500 Salaires, appointements, commissions de base  
6501 Main-d'œuvre occasionnelle  
6503 Heures supplémentaires  
6505 Congés payés  
6506 Primes et gratifications  
6507 Indemnités de préavis et de licenciement  
6508 Indemnités et avantages divers en espèces  
651 Rémunérations du travail de l'exploitant et de sa famille  
652 Charges sociales et de prévoyance  
6520 Cotisations de sécurité sociale  
6525 Cotisations aux mutuelles  
6526 Cotisations aux caisses de retraite  
6527 Prestations directes - familiales - retraite  
654 Cotisations sociales, personnelles de l'exploitant et des membres de sociétés de personnes, gérants majoritaires  
655 Autres charges sociales  
6550 Versements aux oeuvres sociales  
6551 Médecine du travail  
6552 Soins médicaux et pharmacie  
656 Frais de recyclage et de formation professionnelle  
(0)657 Avantages en nature (logement, voiture, assurances, santé, transport, vêtements, alimentation...).
66. *Impôts, taxes et versements assimilés*  
660 Impôts directs et taxes assimilées  
6600 Impôts fonciers et taxes annexes  
6601 Patente et droit de licence  
6602 Taxe sur les véhicules à moteur  
6605 Taxe d'apprentissage  
6606 Impôts régionaux (taxe d'habitation et d'enlèvement des ordures ménagères, taxe sur les armes à feu...)  
6607 Taxe sur le bétail  
661 Taxes et impôts indirects  
6610 Taxes sur le chiffre d'affaires (importations, ventes, prestations de services...)  
6611 Taxes de consommation (produits pétroliers, boissons alcooliques, tabac, thé...)  
6618 Autres impôts indirects et taxes spécifiques (taxes de circulation sur les viandes, taxes spéciales sur les projections cinématographiques...)  
662 Enregistrement et timbre  
6620 Droits d'enregistrement des actes et marchés  
6621 Droits de timbre  
6628 Autres droits  
663 Droits de douane  
6630 Droits de douane à l'importation <sup>5</sup>  
6631 Droits de douane à l'exportation  
664 Impôts et taxes dans le cadre d'organismes africains  
665 Impôts et taxes dans le cadre d'organismes internationaux  
666 Impôts et taxes exigibles à l'étranger  
(0)667 Pénalités et amendes fiscales.
67. *Charges financières*  
670 Intérêts des emprunts (dont primes de remboursement des obligations)  
672 Intérêts des comptes courants et des dépôts  
673 Intérêts bancaires et sur opérations de financement  
674 Intérêts des obligations cautionnées  
676 Escomptes accordés  
(0)678 Différences de change (pertes).

2. En attente d'affectation aux comptes de stocks ou d'immobilisations.

3. En attente d'affectation aux comptes de stocks ou d'immobilisations.

4. Les pénalités et amendes fiscales sont portées au compte ((0)66 Impôts »

5. En attente d'affectation aux comptes de stocks ou d'immobilisations.

68. *Dotations aux comptes d'amortissements et de provisions*  
 680 Dotations aux amortissements (classe 2)  
 685 Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments de l'actif (classes 2, 3, 4 et 5)  
 686 Dotations aux provisions réglementées  
 687 Dotations aux provisions pour risques et charges.

*CLASSE 7/07*

70. *Ventes de marchandises. Production vendue*  
 700 Ventes de marchandises (à subdiviser selon les besoins)  
 701 Production vendue (travaux, prestations de services)  
   7010 Production de biens  
   7012 Travaux  
   7015 Etudes  
   7017 Prestations de services  
 706 Produits des activités annexes  
 7060 Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel  
 7061 Commissions et courtages  
 7062 Locations diverses  
 7063 Bonis sur reprises d'emballages  
 7064 Ports facturés aux clients  
 7065 Ventes d'emballages récupérables  
   70650 Ventes d'emballages achetés  
   70651 Ventes d'emballages produits  
 7068 Autres produits des activités annexes.
71. *Production stockée ou destockage (variation de l'exercice)*  
 713 Variation des « en cours » de production  
   7130 Produits en cours  
   7132 Travaux en cours  
   7135 Etudes en cours  
   7137 Prestations de services en cours  
 714 Variation des produits intermédiaires  
 715 Variation des produits finis  
 716 Variation des produits résiduels.
72. *Production de l'entreprise pour elle-même*  
 722 Production immobilisée (auto-équipement)  
 723 Production auto-consommée  
 726 Services rendus par l'entreprise pour elle-même.
74. *Produits et profits divers*  
 740 Fermages et métayers  
 741 Redevances pour concessions, brevets, licences, droits d'auteurs et de reproduction  
 742 R R R obtenus  
 743 Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs, gérants...  
 744 Subventions d'équipement, quote-part virée aux résultats de l'exercice  
 745 Cotisations et dons reçus  
 (0)746 Rentrée des créances amorties  
 (0)747 Dégrèvements d'impôts  
 (0)748 Autres produits et profits exceptionnels  
   (0)7480 Indemnités d'assurance (ayant un caractère de dommages-intérêts)  
   (0)7482 Lots  
   (0)7483 Bonis provenant de clauses d'indexation  
   (0)7484 Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même.
76. *Subventions d'exploitation et subventions d'équilibre*  
 76 Subventions d'exploitation  
 (0)76 Subventions d'équilibre.
77. *Produits financiers*  
 770 Revenus des prêts et autres créances immobilisées  
 771 Revenus des titres immobilisés et des valeurs mobilières de placement (dividendes, coupons d'obligations...)  
 772 Revenus des comptes courants et des dépôts  
 776 Escomptes obtenus  
 (0)778 Différences de change (gains).

- (0)78. *Reprises sur amortissements et provisions*  
 (0)780 Reprises sur amortissements  
 (0)785 Reprises sur provisions pour dépréciation  
 (0)787 Reprises sur provisions pour risques et charges.
- (0)79. *Frais à immobiliser ou à transférer*  
 (0)791 Frais à immobiliser  
 (0)792 Frais à transférer  
   (0)7920 Charges imputables à des tiers  
   (0)7921 Frais à transférer aux comptes de cession d'éléments de l'actif  
   (0)7922 Avantages en nature.

*CLASSE 8/08*

82. *Résultats d'exploitation*  
 (0)82. *Résultats hors exploitation*
83. *Résultats d'opérations particulières* (produits et services échangés entre établissements, opérations réalisées dans le cadre de sociétés en participation...)
84. *Résultats de cession d'éléments de l'actif immobilisé* (et valeurs mobilières de placement)  
 840 Plus-values de cession  
 849 Moins-values de cession.
85. *Résultat net avant impôt*  
 855 Réintégration des plus-values à réinvestir  
 859 Engagement de réinvestir.
86. *Impôt sur le résultat* (I.M.F. et impôt sur les bénéfices)
87. *Résultat net de la période*

*CLASSE 9*

COMPTES ANALYTIQUES D'EXPLOITATION

90. *Comptes réfléchis*  
 903 Stocks réfléchis  
 904 Achats réfléchis  
 906 Charges par nature et dotations réfléchies  
 907 Produits d'exploitation réfléchis  
 908 Résultats réfléchis.
91. *Reclassement préalable des charges et des produits*  
 910 à 918 Reclassement préalable des charges (selon les besoins de l'entreprise)  
 919 Reclassement préalable des produits.
92. *Centres d'analyse*  
 920 Centres d'administration  
 924 Centres d'approvisionnement  
 925 Centres de production  
 927 Centres de distribution  
 928 Centres des activités non professionnelles.
93. *Coûts et prix de revient* (à subdiviser selon les besoins)
94. *Inventaire permanent des stocks*  
 940 Marchandises  
 941 Matières premières et autres approvisionnements  
 942 Emballages  
 943 En cours de production de biens (ou de services)  
 944 Produits intermédiaires  
 945 Produits finis  
 946 Produits résiduels  
 949 Provisions pour dépréciation des stocks et des « en cours ».

96. *Écarts sur coûts préétablis*  
 960 Ecart sur matières  
 963 Ecart sur main-d'oeuvre  
 966 Ecart sur autres charges  
 968 Ecart sur frais de centres d'analyse imputés.
97. *Différences d'incorporation*  
 970 Différences d'incorporation sur matières  
 971 Différences sur amortissements, provisions et autres charges incorporables  
 972 Elements supplétifs incorporés  
 974 Différences d'inventaire constatées  
 975 Différences sur coût et taux de cession  
 976 Différences sur niveau d'activité  
 977 Produits d'exploitation non incorporés  
 978 Différences sur résultats (pertes et profits).
98. *Résultats analytiques d'exploitation*  
 981 à 985 Résultats analytiques (à subdiviser selon les besoins)  
 986 Report des écarts sur coûts préétablis  
 987 Report des différences d'incorporation  
 988 Report des résultats (pertes et profits).
99. *Liaisons internes*  
 991 Liaisons internes dans un même établissement  
 996 Cessions reçues d'autres établissements  
 997 Cessions fournies à d'autres établissements.
- CLASSE 0**
- 01  
 02  
 03 *Comptes de bilan d'ouverture et de bilan de clôture*  
 04  
 05
- 6 *Comptes de gestion hors exploitation*  
 07
- 08 *Résultats hors exploitation*
- 09 *Engagements hors bilan. Liaison comptabilité générale-comptabilité budgétaire*  
 090 Engagements hors bilan  
 0900 Engagements donnés par l'entreprise  
 — Avals, cautions, garanties  
 — Effets circulant sous l'endos de l'entreprise  
 Redevances de crédit-bail restant à couvrir  
 — Autres engagements donnés  
 0905 Engagements reçus par l'entreprise  
 Avals, cautions, garanties  
 — Créances escomptées non échues  
 — Engagements reçus pour utilisation en crédit-bail  
 — Autres engagements reçus  
 0909 Contrepartie des engagements  
 — Contrepartie 0900  
 Contrepartie 0905
- 092 Liaison comptabilité générale-comptabilité budgétaire  
 0920 Opérations d'investissement  
 — Dépenses budgétaires d'investissement  
 Recettes budgétaires d'investissement  
 — Débiteurs-créditeurs divers sur dépenses et recettes d'investissement  
 0925 Opérations d'exploitation  
 Dépenses budgétaires d'exploitation  
 — Recettes budgétaires d'exploitation  
 — Débiteurs-créditeurs divers sur dépenses et recettes budgétaires d'exploitation.

## TITRE III

TERMINOLOGIE, MODALITÉS  
DE FONCTIONNEMENT DES COMPTES  
ET PRINCIPES D'ÉVALUATION

## CLASSE 1

## COMPTES DE CAPITAUX A LONG ET MOYEN TERME

La classe 1 permet l'enregistrement des opérations afférentes aux fonds propres et aux emprunts à long et moyen terme mis à la disposition de l'entreprise, c'est-à-dire aux moyens de financement qu'elle utilise de façon permanente ou durable.

A l'intérieur de cette classe, on trouve le capital, les bénéfices mis en réserve, le report à nouveau, le résultat en attente d'affectation, les emprunts à long et moyen terme.

Par extension, ils comprennent également les provisions autres que celles constituées pour dépréciation, les subventions d'équipement, les comptes de liaison entre établissements (établissements et succursales avec siège).

## 100. CAPITAL SOCIAL

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— des réductions de capital, des pertes, des remboursements...	— des comptes « 13 Résultats », « 12 Report à nouveau » (absorption des pertes), des comptes « 45 Associés » (remboursements de capital).
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte « 45 Associés » ou des comptes d'actifs concernés	1. des apports initiaux figurant dans l'acte constitutif et actes subséquents (augmentation, fusion...) déduction faite des primes liées au capital
2. des comptes « 11 Réserves », « 12 Report à nouveau » ou « 13 Résultats » (incorporation)	2. du montant des incorporations de réserves ou bénéfices

## COMMENTA IRES

Le capital social représente la valeur nominale des actions ou des parts sociales souscrites qu'elles soient libérées, en instance de libération ou non libérées.

Le compte *100 Capital social* enregistre à son crédit le montant du capital figurant dans l'acte constitutif ou dans les actes modifiant les statuts de la société. Il retrace l'évolution du capital au cours de la vie de la société.

Lorsque le capital n'est pas intégralement versé à la souscription :

— le capital *souscrit non appelé* est crédité au compte *1001 Capital souscrit non appelé* par le débit du compte *450 Associés, comptes d'apport en société*;

— le capital *souscrit appelé* est crédité au compte *1002 Capital souscrit appelé, non versé* par le débit du compte *1001 Capital souscrit non appelé*;

— le capital *versé* est crédité au compte *1003 Capital souscrit appelé, versé* par le débit du compte *1002 Capital souscrit appelé, non versé*.

## AUGMENTATION DE CAPITAL.

Le compte *100 Capital social* est crédité lors de l'augmentation de capital, du montant des apports en espèces ou en nature effectués par les associés (sous déduction des primes liées au capital social) ou du montant des incorporations de réserves.

Les apports des associés faits préalablement à la réalisation de l'opération d'augmentation de capital sont crédités au compte *452 Associés, versements anticipés et reçus sur augmentation de capital*.

## RÉDUCTION DE CAPITAL.

Elle s'opère, soit par réduction de la valeur nominale des actions, soit par diminution de leur nombre.

La réduction de capital par remboursement d'une partie de chaque action est débitée au compte *100 Capital social* par le crédit d'un compte de trésorerie (ou du compte *454 Associés, capital à rembourser*).

Celle motivée par des pertes est débitée au compte *100* par le crédit du compte *120 Report à nouveau*.

## AMORTISSEMENT DU CAPITAL.

L'amortissement du capital est l'opération par laquelle la société rembourse aux associés tout ou partie du montant nominal de leurs actions au moyen de fonds prélevés sur les réserves ou les bénéfices de manière à maintenir la garantie des créanciers.

Les sociétés qui décident l'amortissement de leur capital utilisent les sous-comptes recommandés *10030 Capital non amorti* et *10031 Capital amorti* comme subdivisions du compte *100 Capital social* dont le montant demeure inchangé au passif du bilan.

Les sommes à rembourser aux associés sont créditées au compte *454 Associés, capital à rembourser* par le débit du compte *100*. La reconstitution du capital s'opère par prélèvement sur les réserves ou les bénéfices qui sont débités en contrepartie du compte *100*.

## 100. CAPITAL INDIVIDUEL

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. des éléments passifs faisant partie de l'apport initial à la création de l'entreprise	I. des comptes passifs intéressés
2. des prélèvements effectués, autres que les charges personnelles de l'exploitant (rémunérations, cotisations sociales...)	2. des comptes d'actifs intéressés
3. au début de chaque exercice, de la perte de l'exercice précédent	3. du compte « 13 Résultat net en attente d'affectation »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
I. des comptes d'actifs intéressés	I. des apports initiaux et autres mouvements créditeurs
2. du compte « 13 Résultat net en attente d'affectation »	2. au début de chaque exercice, du bénéfice de l'exercice précédent

## COMMENTAIRES

Le capital initial qui apparaît au bilan des entreprises exploitées sous la forme individuelle correspond à la différence entre la valeur des éléments actifs et la valeur des éléments passifs que l'exploitant décide d'inscrire dans la comptabilité de son entreprise.

Au début de chaque exercice, le compte *100* est crédité du bénéfice de l'exercice précédent (ou débité de la perte de l'exercice précédent).

Il est modifié en cours d'exploitation par les apports ou prélèvements personnels de l'exploitant. En cours d'exercice, ces mouvements peuvent être enregistrés dans un compte spécial intitulé *108 Compte de l'exploitant*. Le solde de ce compte est viré au compte *100 Capital individuel* au début de l'exercice suivant.

104. PRIMES LIÉES AU CAPITAL SOCIAL  
PRIMES D'ÉMISSION, DE FUSION, D'APPORT

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— des incorporations de ces primes au capital	— du compte « 100 Capital social »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes d'associés ou comptes d'actif concernés	— lors des augmentations de capital, du montant total de la prime

## COMMENTAIRES

— La prime d'émission représente le droit d'entrée payé par les nouveaux associés. Elle est constituée par l'excédent du prix d'émission sur la valeur nominale des actions ou des parts sociales. Le terme est réservé aux apports effectués en numéraires.

— La prime d'apport est la différence entre la valeur réelle des biens apportés et la valeur nominale des actions ou parts rémunérant les apports en cas de division de société ou d'apports partiels d'actif. Le terme est réservé aux apports effectués en nature.

— La prime de fusion représente l'excédent de la valeur de l'actif net des sociétés absorbées sur le montant nominal des actions ou des parts sociales de la société absorbante remises en rémunération de l'apport fusion. C'est le droit d'entrée des nouveaux associés de la société absorbante.

— Le compte *104* enregistre également le montant du droit d'entrée dans les sociétés coopératives.

\*\*%

## 105. FONDS DE DOTATION

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte « 43 Etat » ou des comptes d'actifs concernés	— des dotations et subventions faites par l'Etat ou par une autre collectivité publique

## COMMENTAIRES

L'emploi de ce compte est réservé aux entreprises dont la totalité du capital appartient à l'Etat.

Il enregistre la contrevaletur des biens (en nature ou en espèces) affectés à titre irrévocable aux entreprises publiques ainsi que les subventions d'équipement qui présentent le caractère de fonds de dotation<sup>1</sup>. Ceci peut être le cas lorsque l'organisme subventionneur et l'entreprise subventionnée sont les émanations de la même personne morale publique.

\* \*

I. Cette imputation des subventions d'équipement se justifie par le fait que le fonds de dotation des entreprises publiques au sens strict du terme n'a pas un caractère aussi nettement défini que le capital d'une société commerciale. Il est à noter que ce mode d'imputation n'est pas possible pour les sociétés d'économie mixte même si la participation publique y est prépondérante.

## 108. COMPTE DE L'EXPLOITANT

IL EST DÉBITÉ — des prélèvements effectués par l'exploitant en cours d'exercice	PAR LE CRÉDIT — des comptes d'actifs intéressés
PAR LE DÉBIT — des comptes financiers intéressés	IL EST CRÉDITÉ — des versements effectués par l'exploitant au cours de l'exercice

## COMMENTAIRES

En cours d'exercice, les versements et prélèvements effectués par l'exploitant peuvent être portés au compte *108 Compte de l'exploitant*. Le solde de ce compte est viré au compte *100 Capital individuel* au début de l'exercice suivant.

En aucun cas, la rémunération du travail de l'exploitant et les cotisations sociales personnelles de l'exploitant ne doivent être comptabilisées à ce compte. C'est dans la classe 6, compte *651*, que sont enregistrées les rémunérations allouées à l'exploitant en contrepartie de son travail et au compte *654 les cotisations sociales personnelles de l'exploitant*.

## 109. ACTIONNAIRES - CAPITAL SOUSCRIT NON APPELÉ

IL EST DÉBITÉ — des promesses d'apport	PAR LE CRÉDIT — du compte «45 Associés, comptes d'apport en société »
PAR LE DÉBIT — du compte « 1001 Capital souscrit non appelé »	IL EST CRÉDITÉ —y lors de l'appel du capital

## COMMENTAIRES

La fraction du capital restant à appeler qui représente la créance de la société sur les actionnaires est portée au débit du compte *109 Actionnaires, capital souscrit non appelé* par le crédit du compte *45 Associés, comptes d'apport en société I*.

Le compte *109* figure en première rubrique de l'actif du bilan et s'analyse du point de vue financier comme un élément soustractif des capitaux propres.

## 11. RÉSERVES

IL EST DÉBITÉ 1. des incorporations directes au capital 2. des distributions aux associés 3. des prélèvements pour l'amortissement des pertes	PAR LE CRÉDIT 1. du compte « 10 Capital » 2. du compte «45 Associés » 3. du compte « 12 Report à nouveau » ou du compte «13 Résultat net en attente d'affectation »
PAR LE DÉBIT — du compte « 13 Résultat net en attente d'affectation »	IL EST CRÉDITÉ — du montant affecté aux réserves

I. Ou directement débité par le compte *1001 Capital souscrit non appelé* si l'engagement des associés au moment de la souscription n'est pas constaté au compte *45 Associés, comptes d'apport en société*.

## COMMENTAIRES

Les réserves sont en principe des bénéfices conservés durablement à la disposition de l'entreprise pour assurer son autofinancement.

— Le compte *110 Réserve légale*, suivant la législation commerciale, a pour but de constater la dotation obligatoirement effectuée par les sociétés de capitaux à raison de 5 % des bénéfices nets de l'exercice (diminués, le cas échéant, des pertes antérieures) jusqu'à ce que son montant ait atteint le dixième du capital social.

— Le compte *113 Réserves statutaires ou contractuelles* enregistre les réserves dont la constitution résulte de dispositions statutaires ou contractuelles obligatoires.

— Le compte *114 Réserves réglementées* regroupe les prélèvements faits sur les résultats en vertu d'une disposition particulière de l'Etat (prélèvement au profit d'un budget national d'investissement par exemple...).

Sauf cas d'espèces, les réserves légales, statutaires et réglementées ne peuvent être distribuées ni incorporées au capital.

— Le compte *115 Réserves libres* enregistre les réserves dont la constitution n'est pas prévue par la loi, les statuts ou par les clauses contractuelles.

— Le compte *116 Autres réserves* regroupe les réserves diverses qui n'ont pu être comptabilisées dans les comptes précédents.

\*

## 12. REPORT A NOUVEAU

IL EST DÉBITÉ I. lors de l'affectation des résultats déficitaires (pertes non imputées sur des réserves ou non résorbées par une réduction du capital social) 2. dans le cas de mise en distribution de résultats antérieurs	PAR LE CRÉDIT I. du compte « 13 Résultat net en attente d'affectation » 2. du compte «45 Associés,,
PAR LE DÉBIT — du compte « 13 Résultat net en attente d'affectation »	IL EST CRÉDITÉ — lors de l'affectation des résultats pour la partie des résultats ni distribuée, ni affectée à un compte de réserves ou de capital (sommes provenant des arrondis des dividendes distribués)

## COMMENTAIRES

Le report à nouveau est le résultat (ou la partie du résultat) laissé en instance d'affectation. Il peut être bénéficiaire ou déficitaire.

Les comptes *120* et *129* sont respectivement crédités ou débités par le débit ou le crédit du compte *130 Résultat net en attente d'affectation - solde créditeur* ou *139 Résultat net en attente d'affectation - solde débiteur*.

Le report à nouveau augmente ou diminue la situation nette suivant qu'il est créditeur ou débiteur. Lorsqu'il est débiteur, le solde apparaît au passif du bilan en négatif.

y •

## 13. RÉSULTAT NET EN ATTENTE D'AFFECTATION

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
I. en fin de période, du montant de la perte nette de la période	1. du compte «87 Résultat net de la période » pour virement du résultat
2. en cours de période, du montant du bénéfice de la période précédente :	2. des comptes :
— distribué	« 45 Associés »
— reporté à nouveau	«12 Report à nouveau »
— mis en réserves	« 11 Réserves »
— incorporé au capital	« 10 Capital »

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte «87 Résultat net de la période »	I. en fin de période, du montant du bénéfice de la période
2. du compte «12 Report à nouveau » (solde débiteur) éventuellement du compte « Il Réserves » ou du compte « 10 Capital » (en cas de réduction du capital pour absorption du déficit)	2. en cours de période, du montant de la perte de la période précédente

## COMMENTAIRES

En fin de période le compte *13 Résultat net en attente d'affectation* enregistre le résultat net de la période, solde ultime des comptes de gestion apparaissant au compte *87 Résultat net de la période*.

Il peut être bénéficiaire (compte *130*) ou déficitaire (compte *139*). S'il est déficitaire, il est inscrit au passif du bilan en négatif. En principe, s'il s'agit d'une société, l'affectation du résultat est toujours faite au cours de la période qui suit la détermination du résultat. Ainsi, les comptes *130* et *139* sont eux-mêmes soldés après décision d'affectation par l'assemblée des associés. Si, exceptionnellement, cette affectation était retardée, le compte *13* serait subdivisé pour permettre la distinction des résultats en attente d'affectation des différents exercices considérés.

S'il s'agit d'une entreprise individuelle, le compte *13* fait l'objet au début de chaque exercice d'un virement au compte *100 Capital individuel*.

## 14. SUBVENTIONS D'ÉQUIPEMENT

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— à la clôture de l'exercice, de la partie de la subvention rapportée aux résultats de la période	— du compte «744 Quote-part de subvention rapportée aux résultats de l'exercice

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte concerné	— du montant de la subvention
• de la classe 2. (immobilisations transférées gratuitement à l'entreprise)	
• de la classe 4 (comptes de tiers, notamment «43 Etat »)	
• de la classe 5 (comptes financiers)	

## COMMENTAIRES

Entrent dans cette catégorie les subventions accordées par l'État, les collectivités publiques ou les tiers dans le but de permettre à l'entreprise bénéficiaire d'acquérir des immobilisations ou de financer des activités à long terme.

Les subventions d'équipement ou d'investissement constituent un moyen de financement permanent dont l'effet essentiel est de

compenser les amortissements en vue d'alléger les charges d'exploitation, au bénéfice des usagers.

Deux comptes *140* et *149* sont prévus pour permettre aux entreprises subventionnées d'échelonner sur un ou plusieurs exercices la constatation de l'enrichissement provenant de ces subventions et de faire apparaître au bilan le montant des subventions restant à inscrire au compte de résultats.

Le compte *140 Subventions d'équipement reçues* est crédité du montant de la subvention reçue par le débit des comptes d'immobilisations, de tiers ou financiers.

Le compte *149 Subventions d'équipement inscrites au compte de résultat* est débité annuellement par le crédit du compte *744 Quote-part de subvention rapportée aux résultats de l'exercice*.

a) S'il s'agit d'actif amortissable, d'une somme égale à la dotation aux comptes d'amortissements du bien acquis ou créé au moyen de la subvention ;

b) S'il s'agit d'actif non amortissable :

- soit en fonction de la réglementation fiscale éventuelle, ou des conditions prévues par le contrat accordant la subvention ;
- soit à défaut de clause particulière :
  - d'une somme égale à l'annuité calculée sur la durée d'inaliénabilité prévue au contrat ;
  - ou d'une somme égale au dixième du montant de la subvention.

Des dérogations à ces règles générales pourront être admises lorsqu'elles seront justifiées par des circonstances particulières, notamment par le régime juridique des entreprises, l'objet de leur activité, les conditions posées ou les engagements demandés par les autorités ou organismes ayant alloué les subventions.

Les comptes *140* et *149* sont soldés l'un par l'autre lorsque le crédit du premier est égal au débit du deuxième. Ces deux comptes ne figurent pas au bilan sur deux lignes distinctes. Seul leur montant net, c'est-à-dire la partie non encore inscrite au compte de résultats, apparaît au passif du bilan.

## 15. PLUS-VALUES ET PROVISIONS RÉGLEMENTÉES

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
	<i>Voir les fiches suivantes</i>

## COMMENTAIRES

Les plus-values et les diverses provisions réglementées ont un caractère de réserves non libérées d'impôts.

Leur constitution obéit à des règles fiscales ou économiques particulières. Ont notamment le caractère de provisions réglementées:

- les plus-values de cession à réinvestir, instituées par la législation fiscale ;
- les « écarts de réévaluation » lorsque la réévaluation de certains actifs est autorisée ;
- les fractions de bénéfices placées sous un régime d'exonération provisoire et les provisions accordées spécialement à certaines professions.

## 150. PLUS-VALUES A RÉINVESTIR

<b>IL EST DÉBITÉ</b> — lors de la réintégration dans les résultats de la plus-value de cession à réinvestir	<b>PAR LE CRÉDIT</b> — d'une subdivision du compte «85 Résultat net avant impôt» («855 Réintégration des plus-values à réinvestir»)
<b>PAR LE DÉBIT</b> — d'une subdivision du compte «85 Résultat net avant impôt» («859 Engagement de réinvestir»)	<b>IL EST CRÉDITÉ</b> — lors de l'engagement de réemploi de la plus-value de cession

## COMMENTAIRES

Les plus-values réalisées sur la cession d'éléments de l'actif immobilisé représentent des profits qui apparaissent au compte 84 *Résultats de cession*. Elles peuvent être placées sous un régime d'exonération provisoire.

Les dispositions fiscales relatives à l'exonération et au réinvestissement des plus-values devraient rester sans incidence sur la détermination des résultats comptables.

Il est donc possible de ne pas altérer la réalité économique en faisant apparaître d'une manière extra-comptable les exonérations autorisées dans le tableau de détermination du résultat fiscal dont le modèle figure au titre IV du Plan comptable.

Toutefois, si l'entreprise l'estime fondé et qu'elle souhaite en conserver la trace en comptabilité, elle peut envisager l'enregistrement des opérations relatives à ces provisions réglementées dans le compte 150 *Plus-values de cession à réinvestir*.

## 16. EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES A LONG ET MOYEN TERME

<b>IL EST DÉBITÉ</b> — à la date du remboursement des emprunts ou dettes	<b>PAR LE CRÉDIT</b> — des comptes financiers intéressés
<b>PAR LE DÉBIT</b> — des comptes financiers ou comptes de tiers concernés	<b>IL EST CRÉDITÉ</b> — de la valeur à rembourser des emprunts contractés à long et moyen terme

## COMMENTAIRES

Les comptes d'emprunts et dettes assimilées à long et moyen terme comprennent :

- les emprunts contractés auprès d'organismes privés ou publics intérieurs ou extérieurs à la Mauritanie, rémunérés ou non par un intérêt ;
- les dettes à long et moyen terme envers les fournisseurs ;
- les avances reçues et comptes bloqués à long et moyen terme ;
- les dépôts et cautionnements reçus à long et moyen terme ;
- les avances de l'Etat.

On entend par « moyen terme » une échéance comprise, à l'origine, entre deux et cinq ans, par « long terme » une échéance à l'origine supérieure à cinq ans.

Les emprunts doivent être classés, dans la mesure du possible, en fonction de l'agent auprès duquel ils sont émis en s'aidant pour cela de la nomenclature des agents économiques.

La création d'un sous-compte distinct pour chaque emprunt est recommandée.

REMARQUE IMPORTANTE : Pour des raisons d'analyse statistique globale, la fraction des emprunts et des prêts devenant exigible au cours de la période suivante n'est pas portée dans les comptes financiers ou de tiers. Les sommes dues au titre de l'emprunt restent comptabilisées au compte 16, même si leur date d'échéance est exigible à court terme. Il conviendra toutefois d'isoler au bilan, sur une ligne distincte, le montant des sommes venant à échéance à moins d'un an.

## 160. EMPRUNTS OBLIGATAIRES

<b>IL EST DÉBITÉ</b> — à la date d'échéance de remboursement de la valeur des obligations à rembourser (obligations échues)	<b>PAR LE CRÉDIT</b> — des comptes de tiers ou financiers intéressés (ou par le compte «10 Capital» en cas de conversion des obligations en actions)
<b>PAR LE DÉBIT</b> — des comptes de tiers et financiers et par le compte «169 Primes de remboursements des obligations»	<b>IL EST CRÉDITÉ</b> — de la valeur à rembourser des obligations émises

## COMMENTAIRES

Le compte 160 *Emprunts obligataires* enregistre la valeur de remboursement des titres mobiliers représentatifs d'un emprunt. Les emprunts obligataires dont le remboursement est assorti de primes sont comptabilisés au crédit des comptes intéressés pour leur valeur totale, primes de remboursement incluses. La contrepartie de ces primes est enregistrée au débit du compte 169 *Primes de remboursement des obligations* et figure au passif du bilan en diminution du montant de l'emprunt à rembourser. Les primes de remboursement des emprunts obligataires constituent à la date de l'échéance un supplément d'intérêt payé au titre de l'emprunt émis. Celui-ci est ramené à sa valeur actuelle de remboursement par la présence du compte soustractif *Primes de remboursement*.

Les emprunts obligataires sont ventilés selon qu'ils sont ou non convertibles en actions, souscrits à l'intérieur ou à l'extérieur de la Mauritanie.

Au bilan, la fraction de l'emprunt devenant exigible à moins d'un an est distinguée sur une ligne *ad hoc* en avant-colonne.

## 169. PRIMES DE REMBOURSEMENT DES OBLIGATIONS

<b>IL EST DÉBITÉ</b> — lors de l'émission de l'emprunt obligataire, du montant total des primes de remboursement à payer	<b>PAR LE CRÉDIT</b> — du compte «160 Emprunts obligataires»
<b>PAR LE DÉBIT</b> — du compte «670 Intérêts des emprunts»	<b>IL EST CRÉDITÉ</b> — du montant des primes à rembourser aux dates d'échéance de l'emprunt

**COMMENTAIRES**

Les primes de remboursement des emprunts obligataires sont constituées par la différence entre le prix de remboursement des titres et leur prix d'émission.

Elles représentent un supplément d'intérêt à payer au titre de l'emprunt émis, et c'est pourquoi au fur et à mesure des remboursements des obligations le compte 169 est crédité par le débit du compte 67 *Charges financières*.

Les primes peuvent également être amorties soit par fractions égales au prorata de la durée de l'emprunt, quelle que soit la cadence de remboursement des obligations, soit au prorata des intérêts courus I. Mais en aucun cas, il ne faut laisser subsister dans le compte des primes afférentes à des obligations remboursées.

Au bilan, le compte 169 *Primes de remboursement* apparaît en clair et vient en déduction du montant de l'emprunt obligataire.

\*%o

**175. DETTES RATTACHÉES A DES PARTICIPATIONS (GROUPES)**

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant des dettes venant à échéance	— des comptes financiers concernés
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes financiers concernés	— du montant des dettes financières à long et moyen terme des sociétés ou entreprises apparentées

**COMMENTAIRES**

Ce compte enregistre la valeur des dettes financières à long et moyen terme envers les entreprises appartenant au même groupe.

**178. DETTES RATTACHÉES A DES SOCIÉTÉS DE PARTICIPATION**

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT

**COMMENTAIRES**

Le compte 178 est réservé à l'enregistrement des opérations effectuées dans le cadre de sociétés en participation (sans personnalité juridique).

La comptabilité des opérations réalisées dans le cadre de ces sociétés est décrite dans les dispositions particulières, titre VI.

1. Procédé de l'amortissement SOFTY (« sum of the years digits » = somme des chiffres des années); ainsi pour un emprunt remboursable en 5 ans, la somme du nombre d'années est égale à 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15. L'amortissement de la première année sera de 5/15, 4/15, la seconde année et ainsi de suite.

**18. COMPTES DE LIAISON DES ÉTABLISSEMENTS, SUCCURSALES ET SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION**

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
Dans la comptabilité de l'établissement cédant	
1. des cessions concernant des éléments dont la valeur se trouve directement dans un des comptes patrimoniaux de la comptabilité générale	1. du compte concerné de la comptabilité générale
2. des cessions portant sur des éléments autres que patrimoniaux	2. du compte «83 Produits et services échangés entre établissements »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
	Dans la comptabilité de l'établissement cessionnaire
1. du compte concerné de la comptabilité générale	1. des éléments reçus dont la valeur est portée directement dans un des comptes patrimoniaux de la comptabilité générale
2. du compte « 83 Produits et services échangés entre établissements »	2. des éléments reçus, autres que patrimoniaux

**COMMENTAIRES**

Le compte 18 assure les liaisons indispensables entre les comptabilités des établissements et entre celles-ci et la comptabilité centrale des entreprises ayant des établissements ou succursales autonomes du point de vue comptable.

Il fonctionne comme un compte gérant et enregistre notamment les échanges de fournitures ou les prestations d'éléments dont la valeur se trouve directement ou indirectement dans un des comptes de l'établissement cédant.

Pour l'ensemble de l'entreprise, le compte 18 présente un solde nul, les sommes portées au crédit du compte 18 par les établissements clients, et les sommes inscrites au débit du compte 18 par les établissements fournisseurs s'équilibrant entre elles.

\* \*

**19. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES**

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— de la variation en diminution des provisions pour risques et charges en fin d'exercice	— du Compte « (0)78 Reprises sur provisions »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «68 Dotations aux amortissements et provisions »	— en fin d'exercice, de la variation en augmentation des provisions pour risques et charges

**COMMENTAIRES**

Les provisions pour risques et charges sont destinées d'une manière générale à constater une augmentation du passif exigible à plus ou moins long terme, dont la réalisation est affectée d'un certain coefficient d'incertitude.

Évaluées à la clôture de chaque exercice sous la responsabilité des dirigeants de l'entreprise, elles doivent répondre aux exigences de régularité et de sincérité des comptes.

On distingue :

190 *Provisions pour risques* destinées à couvrir les risques liés à l'activité de l'entreprise, tels que ceux inhérents aux litiges avec les tiers, aux garanties données aux clients, aux amendes et pénalités, aux opérations traitées en monnaies étrangères, etc.

*194 Provisions pour pensions et obligations similaires* affectées à la retraite du personnel en vertu d'obligations légales ou contractuelles, lorsqu'un service de pension ne peut être assuré par une caisse de retraite possédant une personnalité juridique distincte de celle de l'entreprise.

Ce compte est susceptible d'être étendu aux charges que peuvent engendrer les obligations contractuelles conférant au personnel des avantages complémentaires, indemnités de départ, pensions diverses, etc.

Toutefois, les avantages tels que congés payés ou gratifications ne doivent pas donner lieu à des provisions, leur comptabilisation est normalement effectuée dans les subdivisions du compte *42 Personnel et comptes rattachés*.

*195 Provisions pour impôts* destinées à faire face à une charge probable d'impôt imputable à l'exercice mais différée dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend généralement des résultats futurs.

*196 Provisions pour renouvellement des immobilisations* constituées en application d'obligations contractuelles par les entreprises concessionnaires en complément de l'amortissement dépréciation, qui assurent le renouvellement des immobilisations à leur valeur de remplacement.

*197 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices* destinées à faire face à des charges prévisibles qui ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées. Il en est ainsi notamment des grosses réparations dont l'importance exceptionnelle justifie, en bonne administration, l'étalement de la charge dans le temps (réparation de bâtiments, de gros matériel).

#### TRAITEMENT COMPTABLE

*Création de la provision:* Lorsqu'elle concerne l'activité habituelle de l'entreprise, dans le cadre de son exploitation normale, elle est enregistrée au débit du compte *68 Dotations aux provisions* par le crédit du compte *19*.

Par contre, si elle revêt un caractère exceptionnel, comme celle destinée à couvrir une perte de change ou une amende prévisible, elle est portée au compte *(0)68 Dotations aux provisions* (charges exceptionnelles ou hors exploitation).

*Ajustement de la provision:* A chaque fin d'exercice, la provision créée antérieurement doit être ajustée afin que la dette potentielle figurant au passif corresponde à la réalité.

Ainsi, lorsque des événements en cours rendent les risques ou les charges prévisibles plus importants que ceux qui ont été constatés, un complément de dotation sera enregistré au débit du compte de dotations correspondant *68* ou *(0)68*.

Par contre, si la provision constituée antérieurement s'avère surestimée (ou devient en tout ou en partie sans objet) il y aura lieu de la réduire (ou de l'annuler) en débitant le compte *19* du montant de la diminution (ou de l'annulation) en contrepartie du compte *(0)78 Reprises sur provisions*.

*Utilisation de la provision:* Lorsque l'événement prévu se réalise, le compte de la classe 6 intéressé est toujours débité par le crédit d'un compte de tiers ou financier.

Corrélativement, lors de l'inventaire, la provision constituée et correspondant à ce risque ou à cette charge est soldée pour son montant total par le crédit du compte *(0)78* que le risque (ou la charge) soit inférieur, égal ou supérieur à la provision existante.

Au bilan le montant des provisions concernant les risques ou les charges dont le paiement est considéré comme probable à court terme doit être distingué sur une ligne *ad hoc*.

## CLASSE 2

### COMPTES DE VALEURS IMMOBILISÉES

Les immobilisations sont constituées des biens de toute nature, matériels ou non, acquis ou créés par l'entreprise et destinés à être utilisés d'une manière durable comme instrument de travail.

On ne retiendra que les biens pouvant servir plusieurs fois et pendant un temps au moins égal à une année I.

Trois critères permettent de déterminer si un bien doit être comptabilisé dans l'actif immobilisé :

- l'affectation ou la destination ;
- la durée d'utilisation ;
- l'absence de liquidité.

Les comptes de valeurs immobilisées comprennent en outre « les frais d'établissement » et les « frais de recherche et de développement ».

#### RÈGLES GÉNÉRALES D'ÉVALUATION ET DE COMPTABILISATION.

1. Les immobilisations sont inscrites en comptabilité pour *leur coût direct d'achat*, c'est-à-dire au prix d'achat augmenté des frais accessoires<sup>2</sup> (frais de transport, droits de douane à l'importation, frais d'installation et de montage, assurances, transports, etc.) ou pour la valeur d'apport telle qu'elle figure dans les conventions d'apport.

Si elles sont créées par l'entreprise, elles sont comptabilisées pour *leur coût réel de production*<sup>3</sup> ; ce coût réel de production est déterminé par la comptabilité analytique ou à défaut, par des calculs statistiques.

Dans les deux cas, les coûts considérés constituent la valeur d'entrée dans le patrimoine. Toutefois, si l'entreprise a procédé à la réévaluation de ses immobilisations, c'est la valeur réévaluée qui figure en comptabilité.

Les immobilisations achetées à des tiers sont comptabilisées au crédit des comptes de tiers ou financiers intéressés.

Les immobilisations créées par les moyens propres de l'entreprise sont enregistrées au débit des comptes de la classe 2 par le crédit du compte *72 Production de l'entreprise pour elle-même* (production immobilisée, autoéquipement).

2. Les immobilisations sujettes à dépréciation sont amorties. Il est procédé aux *amortissements et provisions nécessaires* même en l'absence ou insuffisance de bénéfices pour que le bilan soit sincère.

Les entreprises doivent, à la clôture de chaque exercice, s'assurer que la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'une immobilisation donnée, n'est pas inférieure au montant cumulé des amortissements calculés selon le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation.

Du point de vue fiscal, les entreprises peuvent, en période déficitaire, bénéficier du report des amortissements sans limitation de durée à condition que ces amortissements soient :

1. Par convention, est exclu de ce champ le petit outillage que son renouvellement régulier permet d'assimiler à une consommation intermédiaire (comptes de la classe 6).

2. Les frais d'acquisition d'immobilisations (droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes versés) ne constituent pas un élément du coût d'acquisition. Ils ne sont pas incorporés dans la valeur d'origine portée au compte 2) mais inscrits au compte *2004 Frais d'acquisition des immobilisations*.

3. Coût d'achat des matières et fournitures utilisées, augmenté de toutes les charges directes et indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être rattachées à la production du bien.

1. effectivement constatés en écritures ;
2. régulièrement inscrits sur une ligne *ad hoc* du tableau des amortissements à joindre à l'appui de la déclaration des résultats.

3. *Les provisions pour dépréciation* résultent de l'évaluation comptable des moins-values constatées sur des éléments d'actif.

Seules les immobilisations qui ne se déprécient pas avec le temps, c'est-à-dire les immobilisations non amortissables :

- les terrains (autres que les terrains d'exploitation),
- le fonds commercial, le droit au bail,

sont concernées par ces provisions.

Exceptionnellement, une immobilisation amortissable peut faire l'objet de provisions pour dépréciation, lorsque ces dépréciations ne peuvent raisonnablement être enregistrées aux comptes d'amortissements en raison de leur caractère non définitif.

4. Les immobilisations *entièrement amorties*, c'est-à-dire celles dont la valeur d'acquisition est compensée par des amortissements d'égal montant, continuent à figurer au bilan, tant qu'elles subsistent physiquement dans l'entreprise.

5. Les entreprises dressent à la fin de chaque exercice *un inventaire détaillé* de leurs immobilisations.

6. *Les immobilisations sorties* de l'actif, soit par cession, soit par disparition ou destruction, cessent de figurer dans les comptes d'immobilisations. Les amortissements et provisions de toute nature correspondant à ces immobilisations sont eux-mêmes extournés de leurs comptes respectifs.

En cas de cession, immobilisations et amortissements sont virés pour solde au compte *84 Résultats de cession*. Simultanément, le prix de cession ou ce qui en tient lieu (indemnité d'assurance, valeur de récupération...) est crédité au compte *84 Résultats de cession* (produits de cession des éléments d'actif) par le débit du compte *462 Débiteurs sur cession d'immobilisations et de valeurs mobilières de placement* ou d'un compte financier.

Les provisions pour dépréciation n'étant pas un élément soustractif de la valeur comptable des éléments d'actif cédés sont rapportées au résultat et annulées par « reprise » au crédit du compte *(0)78 Reprises sur amortissements et provisions*.

Les immobilisations qui n'ont pas encore été amorties totalement mais qui sont frappées d'obsolescence, mises hors service ou au rebut, sans pouvoir être vendues, doivent faire l'objet d'un amortissement complémentaire au compte *(0)68 Dotations aux amortissements exceptionnels*. Après amortissement complet, l'immobilisation mise hors service ou au rebut doit être sortie de l'actif par annulation avec les amortissements correspondants.

La dépréciation totale et définitive d'une immobilisation, n'appartenant pas à la catégorie des éléments d'actif pouvant donner lieu à un amortissement, doit être constatée au compte *(0)6481 Pertes sur actif immobilisé*.

7. Les immobilisations *transférées gratuitement* à l'entreprise sont enregistrées pour leur valeur vénale I au jour du transfert de propriété. Cette valeur est portée au débit du compte d'immobilisation intéressé par le crédit du compte *14 Subventions d'équipement*.

I. La valeur vénale d'un bien est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel dans l'état où se trouve ledit bien.

## 20. FRAIS ET VALEURS INCORPORELLES IMMOBILISÉES

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
<i>Voir les fiches suivantes relatives d'une part aux frais immobilisés et, d'autre part, aux valeurs incorporelles immobilisées</i>	

### COMMENTAIRES

Le compte 20 enregistre dans les comptes divisionnaires suivants :

- 200 les frais immobilisés ;
- 203 les frais de recherche et de développement ;
- 205 les valeurs incorporelles immobilisées.

## 200. FRAIS IMMOBILISÉS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— des frais à immobiliser	— des comptes de tiers ou financiers intéressés
	— ou du compte « (0)79 Frais à immobiliser ou à transférer »

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «2800 Amortissements (frais immobilisés)»	— pour annulation, à la fin de la période au cours de laquelle ils auront été totalement amortis

### COMMENTAIRES

Les frais immobilisés sont constitués par des dépenses occasionnées par des opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement de l'entreprise mais dont le montant ne peut être rattaché à des productions de biens ou services déterminés.

En règle générale, eu égard à la difficulté d'apprécier leur valeur pour l'entreprise, les frais inscrits à ce compte doivent être intégralement « amortis » dans un délai très court, cinq ans au maximum.

*2000 Frais de premier établissement et de développement* sont ceux exposés préalablement à la constitution de l'entreprise ou relatifs à des activités nouvelles. Es comprennent notamment les frais de prospection, de publicité, de promotion, de conduite et de surveillance des chantiers, de formation du personnel, de préfinancement, d'assistance technique, etc. Ces dépenses, qui ne présentent pas un caractère répétitif, sont immobilisées et réparties sur plusieurs exercices.

*2001 Frais relatifs au pacte social* sont les frais engagés au moment soit de la constitution, de l'augmentation ou de la réduction du capital de la société, soit lors d'une opération assimilée (transformation, fusion, etc.).

Ils comprennent notamment les droits d'enregistrement sur les différents actes sociaux (apports, augmentation du capital, fusion...), les honoraires de constitution, les débours résultant de formalités légales de publication.

*2003 Frais d'émission des emprunts* sont ceux exposés à la souscription des emprunts.

*2004 Frais d'acquisition des immobilisations* comprennent exclusivement les droits de mutations, les honoraires, les commissions et les frais d'actes. Les autres éléments constituent soit un élément du coût de l'immobilisation, soit une charge de l'exercice considéré.

2005 Frais exceptionnels à étaler sur plusieurs exercices sont des charges dont l'importance justifie l'imputation échelonnée sur plusieurs exercices ; ils peuvent comprendre notamment les dépenses de grosses réparations résultant d'un événement fortuit.

#### TRAITEMENT COMPTABLE.

Généralement, ces frais sont d'abord comptabilisés au moment de leur engagement, dans les comptes de la classe 6/06 correspondant à leur nature respective, puis transférés au débit du compte 200 par le crédit du compte (0)79 Frais à immobiliser ou à transférer.

*Amortissements:* La constatation de l'annuité d'amortissement s'opère normalement par le débit du compte 68 Dotations aux comptes d'amortissement et le crédit du compte 28 (subdivision concernée).

L'amortissement des frais immobilisés doit être terminé, en principe, dans un délai maximum de cinq ans et pratiqué même en l'absence de bénéfice I. Aussi longtemps que cet amortissement n'est pas achevé, l'entreprise, lorsqu'elle est en forme de société, ne peut procéder à une distribution de dividende, sauf s'il existe des réserves libres dont le montant est au moins égal à la valeur nette de ces frais d'établissement.

Toutefois, les frais d'augmentation de capital peuvent être imputés sur le montant des primes d'émission afférentes à l'augmentation.

Les frais immobilisés sont présentés au bilan en valeur brute, amortissements et valeur nette. Dès qu'ils sont entièrement amortis, ils sont compensés par le débit des comptes d'amortissements.

REMARQUE: Ne constituent pas d'une manière générale des frais d'établissement :

1. Les dépenses qui forment nécessairement une charge de l'exercice au cours duquel elles sont engagées (frais normaux de publicité par exemple) ;
2. Les frais d'installation et de montage qui sont inscrits au compte 21, donc compris dans la valeur d'acquisition des immobilisations concernées.

### 203. FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant des différentes dépenses engagées	— du compte «72 Production de l'entreprise (reprise pour elle-même)»
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «2803 Amortissements des Frais de recherche»	— pour annulation à la fin de la période au cours de laquelle ils auront été totalement amortis

#### COMMENTAIRES

On entend par « Frais de recherche et de développement » les dépenses qui correspondent à l'effort de recherche et de développement réalisé par l'entreprise pour son propre compte.

Toutefois, seules peuvent être « immobilisées » et inscrites à l'actif au compte 203 les dépenses de recherche et de développement qui permettent d'aboutir directement à la fabrication. Sont donc exclues les dépenses de recherche fondamentale et générale

1. Fiscalement, l'amortissement doit, en principe, être limité à une période de deux ans.

qui sont inscrites aux comptes de charges de l'exercice au cours duquel elles ont été enregistrées.

Le compte 203 est débité par le crédit du compte 72 Production de l'entreprise pour elle-même, après individualisation des projets en cause et évaluation de leurs coûts par regroupement des dépenses engagées qui se trouvent diffusées dans les comptes de charges de la classe 6.

Il est procédé, dans un délai maximum de 5 ans, à l'amortissement normal de ce compte par le jeu des comptes 68 Dotations aux amortissements et 2803 Amortissements des frais de recherche. Aussi longtemps que l'amortissement n'est pas achevé, toute distribution de dividendes est interdite, à moins qu'il n'existe des réserves disponibles ou un report à nouveau d'un total au moins égal à la valeur nette de ces frais.

En cas d'échec du projet, les frais correspondants sont immédiatement amortis par le débit de la subdivision du compte (0)68 Dotations aux amortissements exceptionnels.

Si l'entreprise, à l'issue de ces recherches, prend un brevet lié à la réalisation du projet, la partie non encore amortie des frais constitue la valeur d'entrée en comptabilité de ce brevet. Il conviendra dans ce cas de débiter le compte 2050 Brevets de ce montant.

### 205. VALEURS INCORPORELLES IMMOBILISÉES

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— de la valeur d'apport, d'acquisition ou de création par l'entreprise de l'immobilisation incorporelle	— du compte « 10 Capital », des comptes «45 Associés », des comptes de tiers ou financiers ou du compte «72 Production de l'entreprise pour elle-même»

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte « 84 Résultats de cession d'éléments de l'actif »	1, de la valeur d'entrée de l'immobilisation incorporelle retirée de l'actif par suite de cession, disparition ou destruction donnant lieu à indemnité
2. du compte « (0)6481 Pertes ur actif immobilisé»	2. de la dépréciation totale et définitive de l'immobilisation

#### COMMENTAIRES

Ce compte enregistre la valeur des éléments incorporels acquis ou créés par l'entreprise et destinés à être utilisés d'une manière durable pour la réalisation de l'objet de l'exploitation. Les immobilisations qui naissent de l'activité sans nécessiter de dépenses propres ne peuvent être inscrites que pour mémoire.

2050. *Concessions, brevets, licences, procédés, modèles, dessins:* Ces éléments incorporels correspondent aux dépenses faites pour l'obtention de l'avantage que constitue la protection accordée, sous certaines conditions, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une licence, d'une marque, de modèles, dessins, droits de propriété littéraire et artistique ou au titulaire d'une concessiir I es brevets qui tombent dans le domaine public au bout d'un ;» variable et perdent au terme de la période de protection toute valeur, font l'objet d'un amortissement.

2051. *Droit au bail:* Cet élément représente le montant versé au locataire précédent ou au propriétaire en considération du transfert au cessionnaire des droits résultant, tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale. Il est comptabilisé lorsqu'il a une valeur distincte qui ne s'intègre pas dans la valeur du fonds commercial.

En général, il ne peut faire l'objet d'un amortissement ni, en principe, d'une provision pour dépréciation.

Toutefois, une telle provision pourrait être justifiée dans le cas d'un refus de renouvellement du bail sans versement d'indemnité d'éviction en contrepartie.

REMARQUE: Exceptionnellement, le droit au bail peut être amorti quand il présente réellement le caractère d'un supplément de loyer (droit d'entrée versé au propriétaire pour des locaux n'ayant jamais fait l'objet d'une exploitation à répartir sur plusieurs exercices imputable non au compte 2051 *Droit au bail*, mais au compte 2005 *Frais exceptionnels à étaler sur plusieurs exercices*).

2052. *Fonds commercial*: Le fonds commercial est constitué par la valeur de la clientèle, de l'achalandage, du nom commercial, de l'enseigne, ainsi que par la valeur du droit au bail si ce dernier n'a pas fait l'objet d'un prix et d'une comptabilisation distincte au bilan.

La dépréciation du fonds révélée par une constante baisse de chiffre d'affaires ou de bénéfice peut être constatée sous forme de provision pour dépréciation.

## 21. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
	<i>Voir les fiches suivantes.</i>

### COMMENTAIRES

Le compte 21 est subdivisé en plusieurs comptes divisionnaires :

- 210 Terrains
- 211 Agencements et aménagements des terrains.
- 212 Constructions.
- 213 Installations complexes spécialisées.
- 214 Matériel d'exploitation.
- 215 Matériel de transport.
- 216 Matériel de bureau et informatique.
- 217 Immobilisations animales.
- 218 Autres immobilisations corporelles.
  - 2180 Mobilier de bureau.
  - 2181 Mobilier de logement.
  - 2182 Installations, agencements, aménagements.
  - 2183 Emballages récupérables identifiables.

## 210. TERRAINS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— de la valeur d'apport ou d'acquisition des terrains (valeur des terrains affectés s'il s'agit de terrains domaniaux affectés par l'Etat)	— des comptes « 10 Capital », « 45 Associés », des comptes de tiers ou financiers ou du compte « 43 Etat »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte « 84 Résultats de cession »	1. de la valeur d'origine du terrain en cas de cession
2. du compte « 10 Capital » ou du compte « 43 Etat »	2. de la valeur des terrains repris par l'Etat

## COMMENTAIRES

Le compte 210 enregistre la valeur des terrains dont l'entreprise est propriétaire.

Il y a lieu de distinguer dans des comptes particuliers :

- les terrains nus (sans construction);
- les terrains de chantiers. On entend par chantiers, des emplacements non couverts, clos ou non, aménagés ou non, utilisés pour le dépôt du matériel, des marchandises, etc. ;
- les sous-sols et les sur-sols (ces termes étant utilisés lorsque l'entreprise n'est pas propriétaire des trois éléments attachés à une même parcelle de terrain : sol, sous-sol, sur-sol). C'est ainsi que « sur-sol » est le terme utilisé lorsque l'entreprise a un droit de construction ou d'utilisation de l'espace situé au-dessus d'un sol dont elle n'est pas propriétaire ;
- les terrains de gisement (ou terrains d'exploitation industriels) tels que les carrières, tourbières, mines, etc. dont l'entreprise extrait des matières et fournitures destinées à la fabrication ou à la vente en l'état ou après transformation. Contrairement aux terrains dans leur ensemble, les terrains d'exploitation industriels donnent lieu à des amortissements ;
- les terrains d'exploitation agricole (terres, bois, etc.) ;
- les terrains bâtis supportant une ou plusieurs constructions. La valeur des terrains bâtis doit être évaluée et comptabilisée séparément de celle des constructions édifiées sur ces terrains.

A défaut de données permettant cette évaluation, la ventilation au prix global d'acquisition peut être effectuée par tous les moyens à la disposition de l'entreprise.

En règle générale, les terrains (autres que les terrains de gisement) ne sont pas amortissables. Néanmoins, la perte (baisse du prix du terrain par suite de plan d'urbanisme, moins-value sur terrains frappés de servitude de *non aedificandi* par exemple) doit être constatées sous forme de provision pour dépréciation.

## 211. AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS DES TERRAINS (MISE EN VALEUR DES TERRES ET PLANTATIONS A DEMEURE)

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— de la valeur des dépenses effectuées	— des comptes de tiers ou financiers ou du compte « 72 Production de l'entreprise pour elle-même »

### COMMENTAIRES

Le compte 211 *Agencements et aménagements des terrains* enregistre :

- les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains : clôture, mouvements de terres,...
- les dépenses faites en vue de mettre en valeur les terres, en particulier les travaux de défrichement, de reboisement, d'irrigation et de défense contre les inondations, la construction de barrages et de digues dans le cadre de ces travaux de protection ;
- les dépenses « d'aménagement des plantations à demeure » investies pour la plantation d'arbres qui mettent plus d'un an pour commencer à fructifier.

212 à 218. CONSTRUCTIONS, INSTALLATIONS  
SPÉCIALISÉES, MATÉRIELS, OUTILLAGES  
ET AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— de la valeur d'apport	Suivant le cas :
— du prix d'acquisition	— du compte « 10 Capital »
— du coût réel de production du bien	— du compte «45 Associés »
	— du compte de tiers ou financier
	— du compte «72 Production de l'entreprise pour elle-même »
	— du compte «23 Immobilisations en cours »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte «84 Résultats de cession »	1. de la valeur d'entrée de l'immobilisation, lors de la cession, disparition ou destruction donnant lieu à indemnité
2. du compte «28 Amortissements des comptes de la classe 2»	2. de la valeur d'entrée de l'immobilisation entièrement amortie lors de sa mise au rebut ou disparition sans indemnité

COMMENTA IRES •

212. *Constructions*: Ce compte comprend essentiellement :

- les bâtiments (2120);
  - les installations, agencements et aménagements des constructions (2122);
  - les ouvrages d'infrastructure (2125).
- On classe sous l'appellation *bâtiments* tous les édifices destinés à l'usage industriel, commercial ou d'habitation.

Le compte enregistre les dépenses concernant l'édification de gros oeuvre: fondations et leurs appuis, murs, planchers, toitures y compris les canalisations d'écoulement, les voies d'aération, les encadrements des portes et fenêtres, les cloisons fixes, etc., ainsi que les aménagements et installations faisant corps avec eux, à l'exclusion de ceux qui peuvent en être facilement détachés ou encore de ceux qui, en raison de leur nature et de leur importance, justifient une inscription distincte.

Par contre, la valeur des terrains ne doit pas être comprise dans celle des immeubles. Elle doit être évaluée même approximativement et comptabilisée séparément au poste 2106 *Terrains bâtis*.

— *Les agencements, aménagements, installations des constructions dont l'entreprise est propriétaire*. Sont inscrites à ce sous-compte distinct, les dépenses d'installation générale, de téléphone, de climatisation, de chauffage, de douche pour le personnel, ainsi que toutes les dépenses relatives aux travaux de menuiserie, maçonnerie, aménagement général, création de cloisons fixes, etc. qui, engagées postérieurement à l'entrée des bâtiments dans le patrimoine de l'entreprise, n'ont pu être intégrées au coût des immobilisations auxquelles elles se rattachent.

— *Les ouvrages d'infrastructure* comprennent les installations fixes de chemin de fer, les routes, rues, égouts, ponts, voies souterraines et tunnels, jetées et autres installations portuaires, parcs à voitures, aéroports, puits de pétrole et puits de mines, barrages, digues ne faisant pas partie des travaux d'irrigation et de défense contre les inondations.

213. *Installations complexes spécialisées*: Il s'agit d'unités à caractère spécifique affectées à un usage spécialisé pouvant comprendre constructions, matériels ou pièces qui, même séparables par nature, sont intimement liés pour leur fonctionnement et que cette incorporation rend passibles du même rythme d'amortissement.

*Exemples*: unités de raffinage dans les industries des hydrocarbures, ensembles de fabrication d'antibiotiques dans les industries pharmaceutiques, chambres froides, etc.

214. *Matériel d'exploitation*: Le matériel d'exploitation est constitué par l'ensemble des objets et instruments à l'aide desquels :

- on extrait, transforme ou façonne les matières ou fournitures ;
- on fournit les services qui sont l'objet même de la profession exercée.

Exception est faite, en ce dernier cas, pour le matériel de transport et le matériel de bureau qui doivent être portés aux comptes d'intitulés correspondants, même dans les entreprises dont l'objet est de faire des transports ou des travaux de bureau.

Sont notamment compris dans cette rubrique, le matériel ou outillage industriel, le matériel agricole et le matériel d'emballage (utilisé pour les besoins internes et non destiné à être livré aux clients).

215. *Matériel de transport* : Ce compte, à subdiviser selon les besoins, comprend tous les véhicules et appareils servant au transport par terre, par fer, par eau ou par air.

216. *Matériel de bureau et informatique*: Machines et instruments tels que machines à écrire, machines comptables, ordinateurs, etc. utilisés par les différents services.

217. *Immobilisations animales*: Elles comprennent en général les animaux de trait et les animaux affectés à la reproduction. En revanche, les animaux non destinés à rester de façon durable dans l'entreprise, c'est-à-dire les animaux destinés à l'engraissement et élevés en vue de leur revente ainsi que les animaux de laiterie non exclusivement affectés à la reproduction, sont inscrits en classe 3.

218. *Autres immobilisations*: Sont regroupés sous cet intitulé le mobilier de bureau, le mobilier de logement, les installations générales, agencements, aménagements, les emballages récupérables et tous les autres éléments corporels non ventilés dans les rubriques précédentes.

— Le mobilier comprend les meubles et objets tels que tables, chaises, armoires, classeurs utilisés par les services administratifs ou par tout autre service.

— Le mobilier de logement comprend les meubles et instruments de toute nature affectés aux locaux à usage d'habitation.

— Les installations générales, agencements, aménagements dans les constructions dont l'entreprise n'est pas propriétaire, constituent des ensembles d'éléments, d'organes ou de travaux destinés à établir une liaison entre les diverses immobilisations de l'entreprise, ou à mettre ces immobilisations en état d'utilisation. Il en est ainsi des installations d'électricité, de téléphone, des installations de climatisation, de douche pour le personnel, etc. Les installations, agencements et aménagements dans des constructions dont l'entreprise est propriétaire sont incorporés à une subdivision du compte 212 *Constructions* et amortis comme elles.

— Les emballages récupérables identifiables sont des emballages susceptibles d'être provisoirement prêtés ou consignés à des tiers. Lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, au moyen par exemple de l'apposition d'un numéro de série, ils peuvent être portés parmi les valeurs d'exploitation.

## 22. IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

IL EST DÉBITÉ

PAR LE CRÉDIT

## COMMENTAIRES

Les biens mis en concession, apportés par le concessionnaire ou par le concédant, doivent être isolés au bilan sur une ligne spéciale afin de ne pas fausser l'information des tiers.

Les principaux aspects comptables des entreprises concessionnaires seront étudiés lors de l'établissement des plans sectoriels.

## 23. IMMOBILISATIONS EN COURS

IL EST DÉBITÉ

PAR LE CRÉDIT

- |  |  |
|--|--|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. des avances et acomptes payés ou exigibles</li> <li>2. des livraisons partielles entraînant le transfert de propriété</li> <li>3. à la clôture de la période du coût de l'immobilisation créée par l'entreprise</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. du compte financier ou du compte fournisseurs</li> <li>2. du compte de tiers ou financier</li> <li>3. du compte «72 Production de l'entreprise pour elle-même »</li> </ol> |
|--|--|

PAR LE DÉBIT

IL EST CRÉDITÉ

- |   |  |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>— du compte « Immobilisations » (terminées)</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>— du coût total de l'immobilisation à la fin des travaux (ou date de mise en état de fonctionnement ou date de transfert de propriété pour une immobilisation acquise)</li> </ul> |
|---|--|

## COMMENTAIRES

Le compte 23 *Immobilisations en cours* a pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non achevées à la fin de chaque exercice.

Ces immobilisations peuvent être créées par l'entreprise ou résulter de travaux de plus ou moins longue durée confiés à des tiers.

— Le coût des immobilisations créées par l'entreprise est déterminé soit dans les comptes de la classe 9, soit par des procédés statistiques et est porté au débit du compte 230 *Immobilisations corporelles en cours* par le crédit du compte 72 *Production de l'entreprise pour elle-même*.

— Lorsque les travaux sont confiés à des tiers, le compte 238 *Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles* (ou 237 *Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles*) est débité des avances à la commande et des acomptes I représentant les règlements partiels effectués par l'entreprise au fur et à mesure de l'avancement des travaux.

Le coût définitif de l'immobilisation est viré du compte 23 au compte 21 (ou 20) approprié lorsque l'immobilisation, terminée et en état de fonctionner, devient propriété de l'entreprise.

En principe, les immobilisations en cours ne sont pas amorties, mais peuvent donner lieu à la constitution de provisions pour dépréciation.

Jusqu'à la date de transfert de propriété, les avances et acomptes versés restent inscrits au compte 237/238.

1. Il faut entendre par avances les sommes versées avant tout commencement d'exécution ; par acomptes, les sommes versées sur justification d'exécution partielle. Les entreprises peuvent avoir avantage à distinguer les uns et les autres par une subdivision appropriée des comptes. Ici, par mesure de simplification, un seul compte a été prévu.

Lors de la réception provisoire des travaux ou des livraisons partielles, qui marquent « l'achèvement des travaux » et le transfert de propriété au profit de l'entreprise, les sommes versées ne sauraient, bien entendu, continuer à figurer au compte 237/238. Elles devront être transférées au compte 21 *Immobilisations corporelles* (ou 20 *Immobilisations incorporelles*).

26. PRÊTS ET AUTRES CRÉANCES  
A LONG ET MOYEN TERME

IL EST DÉBITÉ

PAR LE CRÉDIT

- |   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>— du montant des prêts et autres créances consentis à long et moyen terme</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>— des comptes de tiers et financiers intéressés</li> </ul> |
|---|---|

PAR LE DÉBIT

IL EST CRÉDITÉ

- |   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>— des comptes financiers intéressés</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>— du montant des remboursements lors du règlement des prêts ou des créances</li> </ul> |
|---|---|

## COMMENTAIRES

Le compte 26 enregistre le montant des prêts, avances, créances sur des tiers, dépôts et cautionnements, d'une durée supérieure à deux ans d'après le contrat d'origine.

*Les prêts et avances* sont des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles. Les billets de fonds à recevoir sont assimilés aux prêts.

*Les créances sur clients à long et moyen terme* s'entendent des créances pour lesquelles des délais exceptionnels de paiement ont été accordés.

*Les dépôts et cautionnements* sont constitués par des sommes versées aux tiers à titre de garantie ou de cautionnement.

Entrent dans la catégorie des dépôts, les sommes versées aux prestataires de services (électricité, téléphone, bailleur) pour leur garantir le paiement des redevances ou loyers.

Entrent dans la catégorie des cautionnements, les sommes déposées en vue de garantir la bonne fin de l'exécution d'un marché ou d'une opération. Elles restent indisponibles jusqu'au dénouement du marché ou de l'opération.

A la clôture de la période, et de la même manière que pour les emprunts, on distingue sur une ligne *ad hoc* au bilan, la partie des prêts et créances venant à échéance au cours de la période suivante.

## 27. PARTICIPATIONS ET TITRES IMMOBILISÉS

IL EST DÉBITÉ

PAR LE CRÉDIT

Voir les fiches suivantes

## COMMENTAIRES

Le compte 27 *Participations et titres immobilisés* comprend les subdivisions suivantes :

- 270 Titres de participation.
- 272 Titres immobilisés.
- 275 Créances rattachées à des participations (assimilables à des prêts aux sociétés du groupe).
- 278 Créances rattachées à des sociétés en participation.

- 279 Versements restant à effectuer sur titres de participation ou titres immobilisés non libérés.

#### 270/272. PARTICIPATIONS ET TITRES IMMOBILISÉS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— de la valeur d'apport ou d'acquisition	— du compte « 10 Capital », des comptes de tiers ou des comptes financiers et pour la partie non libérée des titres, du compte « 279 Versements restant à effectuer sur titres de participation ou immobilisés non libérés »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte « 84 Résultats de cession d'éléments de l'actif »	— de la valeur d'apport ou d'acquisition en cas de cession des titres

#### COMMENTAIRES

Par participations et titres immobilisés, on entend les titres que l'entreprise a l'intention de conserver durablement dans son patrimoine.

**270. Titres de participation:** Les titres de participation représentatifs de parts de capital sont ceux dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une certaine influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle.

**272. Titres immobilisés:** Ce sont des titres autres que les titres de participation, que l'entreprise a l'intention de conserver durablement ; ils sont représentatifs de parts de capital (actions et autres titres) ou de placements à long terme (obligations et bons de caisse).

Pour ces deux catégories de titres, les dispositions relatives à la fraction non libérée du capital sont identiques : la partie non encore libérée des titres acquis est notée au crédit du compte sous-tractif *279 Versements restant à effectuer sur titres non libérés* et s'inscrit au passif du bilan sous la rubrique « Dettes diverses » dans les « Capitaux à long et moyen terme ».

La partie libérée des titres est obtenue par différence entre la valeur totale des titres (partie libérée plus partie non libérée) portée à l'actif et la dette latente enregistrée dans le compte 279 au passif.

#### EVALUATION DES TITRES.

Revêtant le caractère d'immobilisations, les titres de participation et titres immobilisés sont inscrits au bilan pour leur coût d'acquisition, c'est-à-dire pour le prix d'achat (ou de souscription) à l'exclusion des frais accessoires externes d'achat qui sont inscrits directement dans les comptes de charges intéressés. Lorsque les titres sont acquis en monnaie étrangère, le coût est converti en ouguiya au cours du jour à la date d'entrée dans le patrimoine.

En ce qui concerne les actions d'apport, la valeur d'entrée dans le patrimoine est égale à la valeur des éléments apportés telle qu'elle résulte de l'acte d'apport.

L'attribution gratuite de titres émis en représentation d'une augmentation de capital réalisée par incorporation de réserves doit, en principe, rester sans influence sur l'évaluation à l'actif, des titres de la société émettrice.

A la fin de chaque exercice, il est procédé à une estimation du portefeuille titres. Les moins-values éventuellement constatées

dont inscrites à un compte de provisions, les plus-values ne sont pas comptabilisées. Cette règle s'applique à l'ensemble des titres.

A cet égard, les éléments suivants peuvent notamment être pris en considération : rentabilité et perspectives de rentabilité, actif net, conjoncture économique, cours moyen de bourse du dernier mois ou valeur probable de réalisation pour les titres non cotés.

#### CESSION DES TITRES.

Les plus-values ou moins-values résultant des cessions de titres sont déterminées en fonction du coût d'acquisition. La provision pour dépréciation éventuellement constituée qui n'est pas un élément soustractif de la valeur comptable des titres cédés est annulée par reprise au compte (0) 78, en principe au moment de la cession.

#### 275. CRÉANCES RATTACHÉES A DES PARTICIPATIONS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— des versements représentatifs d'apport non capitalisé et des avances et prêts à long terme octroyés à des sociétés apparentées	— des comptes financiers (ou tiers) intéressés
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes financiers (ou tiers) intéressés	— des remboursements effectués sur les avances et prêts

#### COMMENTAIRES

Le compte 275 *Créances rattachées à des participations* enregistre à son débit :

— les créances nées à l'occasion de prêts octroyés à long terme à des entreprises avec lesquelles le prêteur a des liens de participation ;

— les versements représentatifs d'apports non capitalisés dans le cas où la souscription à une partie du capital d'une société immobilière entraîne ultérieurement, pour le souscripteur, des versements obligatoires de fonds supplémentaires qui ne sont pas inscrits au capital de cette société, lesdits versements pouvant figurer sous une subdivision du compte 275 intitulée *Versements représentatifs d'apports non capitalisés*;

— les avances consolidables, qui, au sens financier, constituent pour l'entreprise qui les reçoit des fonds permanents destinés à être incorporés au capital.

#### 278. CRÉANCES RATTACHÉES A DES SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
---------------	---------------

#### COMMENTAIRES

Le compte 278 est réservé à l'enregistrement des opérations effectuées dans le cadre de sociétés en participation.

Les précisions relatives à la comptabilisation de ces opérations sont décrites dans les dispositions particulières, titre VI.

## 28. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. des variations en diminution des amortissements	1. du compte « (0) 78 Reprises sur amortissements et provisions »
2. de la valeur des amortissements afférents aux éléments entièrement amortis retirés de l'actif	2. du compte d'immobilisation concerné
3. de la valeur des amortissements afférents aux éléments retirés de l'actif par cession, disparition ou destruction donnant lieu à indemnité	3. du compte «84 Résultats de cession d'éléments de l'actif»
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte « (0) 68 Dotations aux amortissements et provisions »	— de la constitution et des variations en augmentation des amortissements

## COMMENTAIRES

L'amortissement permet la constatation comptable de la perte de valeur irréversible sur des éléments de l'actif immobilisé qui se déprécient avec le temps.

Le compte général 28 est subdivisé suivant l'ordre adopté pour le classement des immobilisations ; une nomenclature des amortissements peut être obtenue en ajoutant au compte 28 le numéro de compte du bien considéré ; exemple : Terrains de gisement 2103 ; Amortissement des terrains de gisement 28103.

Les taux d'amortissement sont fixés, en principe selon les usages de l'industrie et du commerce. Il est tenu compte notamment :

- de la durée normale d'utilisation prévue (tonnage, cubage, heures de fonctionnement, etc.) ;
- de l'usure correspondant aux conditions d'utilisation prévisibles (travail à doubles ou triples équipes) ;
- des changements résultant des techniques ou besoins nouveaux (degré de désuétude et d'obsolescence...).

Les amortissements, en dehors de toute considération fiscale, doivent être obligatoirement pratiqués même en l'absence de bénéfice, à partir du moment où chacune des immobilisations est acquise ou terminée.

Au bilan, les amortissements sont portés à l'actif en déduction de la valeur des postes qu'ils concernent, sous la forme prévue par le modèle de bilan.

## 29. PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— des variations en diminution des provisions, de l'annulation d'une provision devenue sans objet ou la date de cession de l'immobilisation provisionnée	— du compte « (0) 78 Reprises sur amortissements et provisions »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte « (0) 68 Dotations aux comptes amortissements et provisions »	— de la constitution ou variation en augmentation d'une provision déjà constituée

## COMMENTAIRES

Les provisions pour dépréciation ont pour objet d'enregistrer des moins-values constatées sur les éléments d'actif non amortissables.

Toutefois, contrairement aux amortissements, les dépréciations couvertes par des provisions ne sont pas irréversibles.

Elles concernent généralement les éléments immobilisés suivants :

Fonds commercial et droit au bail	Diminution constante du chiffre d'affaires ou du bénéfice
Terrains	Terrains frappés de servitude...
Prêts	Recouvrement douteux
Titres	Valeurs d'acquisition inférieure à valeur d'actif net ou cours moyen

Elles peuvent également couvrir des dépréciations exceptionnelles, subies sur des immobilisations amortissables lorsque ces dépréciations, en raison de leur caractère non définitif, ne peuvent être raisonnablement enregistrées à un compte d'amortissement.

Tel est le cas des dépréciations exceptionnelles survenues par suite de circonstances fortuites ; exemple : immeuble endommagé par des inondations.

Lors de la constitution de la provision pour dépréciation ou lors de la variation en augmentation, d'une provision déjà constituée, le compte « Provisions » concerné est crédité par le débit du compte de charge 68 *Dotations aux amortissements et provisions* si elle concerne l'exploitation, du compte de perte (0) 68 *Dotations aux amortissements et provisions hors exploitation ou exceptionnels* si elle ne concerne pas l'exploitation.

Les provisions pour dépréciation sont portées en déduction de la valeur des postes de l'actif du bilan qu'elles concernent, sous la forme prévue par le mode de bilan découlant du Plan comptable général.

A la date de cession de l'immobilisation, la provision pour dépréciation antérieurement constituée est soldée par le crédit du compte 78/078.

## CLASSE 3

## COMPTES DE STOCKS

Les comptes de la classe 3 enregistrent les opérations concernant les stocks de l'entreprise.

Les stocks sont classés selon deux critères :

- la nature physique des biens (marchandises destinées à la revente en l'état, matières et fournitures destinées à la production) ; l'état d'avancement dans le cycle de production (en cours de production, produits intermédiaires, produits finis).

## NOMENCLATURE DES BIENS ET SERVICES.

Pour le classement des biens et services acquis à l'extérieur et nécessaires à l'exercice de ses activités, l'entreprise utilise le critère de la nature physique.

Il lui est recommandé d'utiliser pour ce classement la nomenclature « officielle » qui correspond le mieux à ses besoins internes de gestion. Elle peut notamment s'inspirer de la nomenclature douanière de Bruxelles, dite N.D.B.

Dans le cas exceptionnel où certains produits ne pourraient pas être répartis suivant les postes de la nomenclature officielle, il

pourra être prévu de les inventorier par assimilation à d'autres biens de la nomenclature, ou, lorsqu'ils représentent des valeurs très faibles, de les faire figurer sur un ligne « non ventilables ».

#### DÉFINITION DES STOCKS.

Les stocks sont formés de l'ensemble des biens, propriété de l'entreprise, qui interviennent dans son cycle d'exploitation pour être :

- soit vendus en l'état ou au terme de processus de transformation ou fabrication ;
- soit consommés au premier usage.

On distingue les stocks proprement dits des « en cours » de production. Les stocks comprennent :

- les marchandises ;
- les approvisionnements : matières premières, matières et fournitures consommables, emballages ;
- les produits : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels (ou matières de récupération).

Les productions en cours sont des biens (ou des services) en voie de formation au travers d'un processus de fabrication.

#### Biens dont l'entreprise est propriétaire.

Seuls sont considérés comme des stocks, les produits qui sont la propriété de l'entreprise, que ces biens soient ou non entreposés dans ses propres locaux.

A la date de l'inventaire, les produits et les marchandises non encore réceptionnés, mais considérés déjà de manière certaine comme étant la propriété de l'entreprise, doivent être enregistrés dans les achats de l'exercice et figurer dans les stocks.

Les marchandises, matières ou produits stockés dans des magasins éloignés, soit en Mauritanie, soit à l'étranger ou confiés à des tiers en consignation, en dépôt, en garantie ou à titre de prêt, doivent figurer à l'actif de l'entreprise qui en demeure propriétaire. Leur valeur doit apparaître dans une rubrique distincte des comptes principaux de stocks intéressés.

#### Autres éléments constitutifs du stock.

Les immeubles, terrains, parts ou actions de sociétés immobilières pour les entreprises ayant la qualité de marchands de biens ou de lotisseurs constituent des valeurs d'exploitation portées en stock.

Sont également compris dans les stocks :

- les lingots de métaux précieux lorsqu'ils font l'objet du négoce de l'entreprise ; dans le cas contraire, ils ont le caractère de valeurs immobilisées ;
- les voitures de démonstration dont la durée d'utilisation ne dépasse pas un exercice.

Les objets destinés à être soit vendus, soit loués, peuvent être portés provisoirement en stock lors de leur achat (ou production) puis virés en immobilisation lors de leur location.

#### INVENTAIRE ET TENUE DES COMPTES DE STOCKS EN COMPTABILITÉ GÉNÉRALE.

La tenue comptable des stocks pourra être effectuée, au choix des entreprises, soit :

- selon la méthode de l'inventaire comptable intermittent ;
- selon la méthode de l'inventaire comptable permanent.

##### I. Inventaire comptable intermittent.

Les comptes de stocks, inutilisés en cours d'exercice, reçoivent seulement le montant du stock de clôture constaté par les résultats de l'inventaire extra-comptable.

L'inventaire extra-comptable, c'est-à-dire le recensement matériel des existants (recensement), est effectué au moins une fois par

exercice, à la clôture de celui-ci. Il comporte les deux opérations suivantes :

- l'établissement et la liste complète, par groupe de marchandises, matières et produits correspondant à la classification des comptes, des divers éléments composant les stocks ;
- l'évaluation des existants réels ainsi constatés.

Le recensement doit porter sur les éléments qui sont la propriété de l'entreprise à la date de l'inventaire.

L'inventaire extra-comptable de fin d'exercice va permettre de dégager la variation des stocks (différence de la valeur du stock entre le début et la fin de l'exercice, compte non tenu des provisions pour dépréciation) par :

- l'annulation des stocks initiaux ;
- la constatation des stocks finaux.

##### a) Annulation des stocks initiaux.

— Les comptes de « marchandises », « matières », « emballages » (30, 31 et 32) sont respectivement crédités du montant du stock initial par le débit des sous-comptes appropriés du compte 603 *Variation des stocks*;

— Les comptes d'« en-cours de production », de « produits finis, intermédiaires et résiduels » (33, 34, 35 et 36) sont crédités du montant du stock initial par le débit du compte 71 *Production stockée*.

##### b) Constatation des stocks finaux.

Les stocks finaux des différents éléments de la classe 3 sont constatés par des écritures inverses des précédentes :

— Les comptes 30, 31 et 32 sont débités du montant du stock final par le crédit des subdivisions du compte 603;

— Les comptes 33, 34, 35 et 36 sont débités du montant du stock final par le crédit du compte 71.

Les soldes des comptes 603 et 71 expriment les variations intervenues dans la valeur des stocks de marchandises et de matières d'une part, des stocks d'en-cours et de produits d'autre part, entre le début et la fin de l'exercice, compte non tenu des provisions pour dépréciation.

#### II. Inventaire comptable permanent.

L'inventaire comptable permanent est une organisation des comptes de stocks, qui, grâce à l'enregistrement des mouvements en quantité et en valeur permet de connaître de façon constante en cours d'exercice, les existants en stocks. Cette organisation est en principe conçue en comptabilité analytique.

Les entreprises peuvent cependant tenir cet inventaire permanent en comptabilité générale suivant les modalités définies ci-après :

##### a) Stocks de marchandises, de matières et d'emballages.

En cours d'exercice, ces comptes fonctionnent comme des comptes de magasin :

ACHATS	Débit	600 Achats de marchandises ou 601 Achats de matières et autres approvisionnements ou 602 Achats d'emballages.
	Crédit	Comptes intéressés des classes 4 et 5.
ENTRÉES	Débit	30 Marchandises ou 31 Matières autres approvisionnements ou 32 Emballages.
	Crédit	603 Variation de stocks.
SORTIES	Débit	603 Variation de stocks.
	Crédit	30 ou 31 ou 32.

b) *Stocks de produits finis ou intermédiaires.*

En cours d'exercice, ces comptes fonctionnent comme des comptes de magasin :

ENTRÉES EN STOCKS:

*Débit* 34 Produits intermédiaires  
35 Produits finis.

*Crédit* 71 Production stockée.

SORTIES DE STOCKS :

*Débit* 71 Production stockée.  
*Crédit* 34 Produits intermédiaires  
35 Produits finis.

c) *Les « en-cours de production ».*

Les « en-cours de production » ne sont pas inscrits à un compte de magasin. La règle qui leur est appliquée est celle de l'intermittence de l'inventaire même si les autres éléments de stocks sont tenus selon le principe de la permanence de l'inventaire.

d) En ce qui concerne les stocks dont l'entreprise est déjà propriétaire mais qui sont *en voie d'acheminement* (ou en ce qui concerne les stocks mis en dépôt ou en consignation), le compte 38 *Stocks en cours de route, en dépôt ou en consignation* peut être utilisé dans le cadre du système de l'inventaire permanent pour comptabiliser les stocks jusqu'à réception dans les magasins de l'entreprise ou dans ceux du dépositaire ou consignataire.

Dès réception, ils sont ventilés dans les comptes de stocks correspondant à leur nature. En fin de période, si le compte 38 n'est pas soldé, les entreprises doivent donner le détail des stocks ainsi comptabilisés.

EVALDATION.

1. Lorsque l'entreprise tient l'inventaire permanent, les valeurs d'exploitation sont inscrites en comptabilité pour les valeurs suivantes :

*Entrées en stocks:*

Marchandises Matières premières et autres approvisionnements	Evaluation au <i>coût direct externe d'achat</i> , c'est-à-dire au prix facturé par le fournisseur augmenté des frais accessoires directs d'achat tels que droits de douane, frais de transport, assurances, rémunération des transitaires, — déduction faite des rabais, remises, ristournes lorsque leur affectation aux stocks est possible.
En cours de production Produits finis Produits intermédiaires	<i>Au coût de production</i> <sup>1</sup> qui est égal au coût d'acquisition des matières premières et de leurs emballages incorporés au produit, évalué comme indiqué ci-dessus, augmenté: — des charges directes de production ; — des charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être rattachées à la production du bien ou du service rendu.
Emballages	Comme les marchandises, matières et autres approvisionnements, s'ils sont achetés, comme les produits s'ils sont fabriqués par l'entreprise.

I. Le coût de production est déterminé en comptabilité analytique ou par des calculs extra-comptables justifiés.

Produits résiduels  
(Déchets, rebuts)

*Au cours du marché* au jour de l'entrée en stock (pour les déchets et rebuts qui ont un marché) ou à la valeur probable de réalisation (pour les déchets et rebuts qui n'ont pas de marché) sous déduction dans les deux cas d'une décote représentant les frais de distribution et le bénéfice à prévoir.

*Sorties de stocks.*

— S'il s'agit de biens parfaitement *individualisables* (dont certains matériellement identifiables par l'apposition d'une marque ou d'un numéro), la sortie est enregistrée au *coût d'entrée*.

— S'il s'agit de biens *fongibles* (interchangeables ou qui ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin) leur coût de sortie est calculé à des prix théoriques, aussi voisins que possible de la réalité, selon l'une des trois méthodes suivantes:

- La méthode du *coût unitaire moyen pondéré* des biens, coût calculé après chaque entrée, stock, précédent compris. Ce coût moyen pondéré est égal au rapport entre le total des coûts d'acquisition ou de production augmenté de la valeur du stock précédent, et des quantités acquises ou créées :

$$\frac{\text{Stock précédent à l'ancien C.U.M.P. I} + \text{Coût d'achat (ou de production) des entrées}}{\text{Quantités totales en stock}}$$

- La méthode de l'épuisement des stocks (sorties dans l'ordre des entrées « *Premier entré - Premier sorti* » ou *FIFO*). L'évaluation des sorties est effectuée au prix de l'article le plus ancien dans les existants en stock. Contrairement à la méthode précédente, le coût de sortie retenu est un coût exact et non une moyenne.

Le mécanisme d'évaluation des sorties consiste à puiser dans le lot le plus ancien. Lorsque ce lot est épuisé, on prélève les sorties sur le lot reçu postérieurement, dans l'ordre chronologique<sup>2</sup>, et ainsi de suite.

- La méthode de l'épuisement des lots « *Dernier entré - Premier sorti* », ou *LIFO*. Les sorties sont évaluées au prix de l'article le plus récent en stock, c'est-à-dire sur la base des derniers coûts d'achat ou de production.

2. Lorsque l'entreprise ne tient pas d'inventaire permanent, elle peut évaluer ses stocks au coût unitaire moyen pondéré calculé en fin de période, de la manière suivante :

$$\frac{\text{Stock d'ouverture au CUMP} + \text{Coût des entrées de la période}}{\text{Quantités en stock à l'ouverture} + \text{Quantités entrées}}$$

Ce calcul doit en principe se faire sur une durée qui n'excède pas la durée moyenne de rotation des stocks dans l'entreprise.

*Provision pour dépréciation.*

Lorsque la valeur économique réelle (valeur actuelle)<sup>3</sup> des stocks, au jour de l'inventaire, est inférieure à la valeur comptable déterminée conformément à l'une des méthodes indiquées ci-dessus, les entreprises doivent constituer une provision pour dépréciation dans les conditions précisées au compte 39.

1. CUMP = Coût unitaire moyen pondéré.

2. Cet ordre ne correspond pas nécessairement aux mouvements réels en magasin, il peut être purement conventionnel.

3. Lorsque cette valeur actuelle est déterminée par référence à un prix de marché, elle est calculée nette de frais de distribution et de marge bénéficiaire.

## 30. MARCHANDISES

1° En cas d'inventaire intermittent, en fin de période.

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant du stock final déterminé lors de l'inventaire extra-comptable	— du compte «6030 Variation des stocks de marchandises » (variation de l'exercice)
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «6030 Variation des stocks de marchandises » (variation de l'exercice)	— du montant du stock initial

2° En cas d'inventaire permanent.

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— à chaque entrée du coût direct d'achat des marchandises acquises. (Prix facturé par le fournisseur + frais accessoires d'achat) — Rabais, remises, ristournes lorsque leur affectation est possible	— du compte «6030 Variation des stocks de marchandises »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «6030 Variation des stocks de marchandises »	— à la date de la vente du coût d'achat des marchandises vendues (sorties de stocks)

## COMMENTAIRES

Les marchandises sont des objets, matières et fournitures que l'entreprise achète pour revendre en l'état.

Le compte 30 est subdivisé selon les besoins de l'entreprise en se référant à la nomenclature des biens et services en usage dans l'Etat.

Lorsqu'une marchandise et un produit intermédiaire ou fini (fabriqué par l'entreprise) en tous points semblables sont utilisés indistinctement en vue de la vente, l'entreprise peut, quand il y a impossibilité de distinguer l'activité productrice de l'activité commerciale, n'ouvrir qu'un seul compte pour cette marchandise et ce produit.

Dans ce cas, les sorties de stocks (inventaire permanent) ou la constatation des existants (en inventaire intermittent) sont enregistrées aux comptes :

- 6030 Variation des stocks de marchandises
- et 71 Production stockée

selon un prorata que l'entreprise détermine sous sa propre responsabilité.

Règle d'évaluation des existants.

Au jour de l'inventaire, l'évaluation est faite sur la base de la valeur actuelle'. Lorsque la valeur actuelle est inférieure au coût d'entrée, une provision pour dépréciation doit être constituée.

L Si cette valeur actuelle est déterminée par référence à un prix de marché, elle est calculée nette de frais de distribution et de marge bénéficiaire.

## 31. MATIÈRES PREMIÈRES ET AUTRES APPROVISIONNEMENTS

° En cas d'inventaire intermittent, en fin de période.

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant du stock final déterminé lors de l'inventaire extra-comptable	— du compte «6031 Variation des stocks de matières premières et autres approvisionnements » (variation de l'exercice)
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «6031 Variation des stocks de matières premières et autres approvisionnements » (variation de l'exercice)	— du montant du stock initial

2° En cas d'inventaire permanent.

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— à chaque entrée, du coût direct d'achat des matières premières et autres approvisionnements acquis (Prix d'achat + frais accessoires d'achat)	— du compte «6031 Variation des stocks de matières premières et autres approvisionnements »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «6031 Variation des stocks de matières premières et autres approvisionnements »	— du montant des sorties de stocks des matières premières et autres approvisionnements (sorties vers le processus de fabrication ou d'exploitation)

## COMMENTAIRES

Ce compte enregistre la valeur des matières premières, fournitures et autres approvisionnements acquis par l'entreprise et destinés à être incorporés aux produits fabriqués ainsi que ceux qui concourent à la fabrication ou à l'exploitation. Ces matières et fournitures sont classées dans l'entreprise selon une nomenclature compatible avec la nomenclature des biens et services en usage dans le pays.

**310 Matières premières:** Les matières premières sont les objets ou substances acquis par l'entreprise et destinés à être incorporés aux produits traités ou fabriqués.

**312 Matières et fournitures consommables:** Le compte matières et fournitures consommables comprend tous les produits, matières ou fournitures acquis par l'entreprise qui concourent, par leur consommation, à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués. Il peut comprendre diverses matières consommées au premier usage, les combustibles, les produits, fournitures et matériaux d'entretien, les fournitures d'atelier, de magasin, de bureau...

**Remarque importante.**

Certains achats de biens ou de fournitures :

- ne sont pas *stockables*; par exemple l'eau, l'électricité ;
- ou ne sont pas *stockés*, parce que l'entreprise ne désire pas tenir des comptes de magasins *ad hoc*. Exemples : fournitures de bureau ; carburants et lubrifiants ; petit outillage s'usant rapidement et devant être fréquemment renouvelé (limes, marteaux, etc.).

Le compte 606 Achats d'approvisionnements non stockés enregistre les achats de biens ou fournitures consommables pour lesquels l'entreprise n'ouvre pas de comptes magasins en classe 3.

A la clôture de l'exercice, les quantités non consommées des matières enregistrées au compte 606 sont régularisées non par des

comptes de stocks, mais par le compte 480 *Charges constatées d'avance*.

*Règle d'évaluation des existants.*

L'évaluation des existants réels es ai te suivant les principes décrits précédemment.

### 32. EMBALLAGES

1° En cas d'inventaire intermittent, en fin de période.

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. de la valeur du stock final des emballages achetés	1. du compte «6032 Variation des stocks d'emballages »
2. du montant du stock final des emballages fabriqués par l'entreprise, évalué au coût de production	2. du compte «71 Production stockée»

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte «6032 Variation des stocks d'emballages »	1. du montant du stock initial des emballages achetés par l'entreprise
2. du compte «71 Production stockée »	2. du montant du stock initial des emballages fabriqués par l'entreprise

2° En cas d'inventaire permanent.

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. à chaque entrée, du coût direct d'achat des emballages acquis par l'entreprise	1. du compte «6032 Variation des stocks d'emballages»
2. du coût de production des emballages fabriqués par l'entreprise à leur entrée en stock	2. du compte «71 Production stockée »

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte « 6032 Variation des stocks d'emballages » ou du compte «71 Production stockée »	— du montant des sorties des emballages achetés ou fabriqués (vente ou non restitution d'emballages consignés)

#### COMMENTAIRES

Les emballages sont des objets destinés à être livrés au clients avec les produits ou marchandises qu'ils contiennent. Ils comprennent :

— d'une part, les emballages non récupérables, communément appelés « emballages perdus » et destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation, ni reprise ;

— d'autre part, les emballages récupérables non identifiables, destinés à être prêtés ou consignés aux clients. Seuls les emballages récupérables non identifiables sont portés au compte 32, les autres étant immobilisés.

A cette classification, il faut ajouter le compte intermédiaire « Emballages à usage mixte », destiné à enregistrer indifféremment les emballages à vendre ou à consigner en attendant leur affectation définitive.

*Evaluation des emballages.*

— les emballages achetés sont évalués au coût direct d'achat ;  
— les emballages produits par l'entreprise sont évalués au coût de production.

Les règles d'évaluation dégagées pour les autres éléments de stock leur sont applicables.

*Destination des emballages.*

a) Les emballages perdus : les emballages livrés avec les produits ne reviendront pas à l'entreprise. Ils peuvent être affectés,

soit au conditionnement des marchandises revendues en l'état, soit au conditionnement des produits fabriqués par l'entreprise.

La variation de stocks doit apparaître selon le cas soit au compte 6032 *Variation des stocks d'emballages* s'il s'agit d'emballages achetés, soit au compte 71 *Production stockée* s'il s'agit d'emballages produits.

b) Les emballages récupérables non identifiables : ces emballages sont consignés ou prêtés aux clients et reviendront en principe à l'entreprise, qui en reste propriétaire.

Dans l'optique de l'inventaire permanent, les mouvements de ces emballages peuvent être suivis dans deux sous-comptes :

— « stocks, emballages récupérables en magasin » pour la partie en magasin ;

— « stocks, emballages récupérables sortis » pour la partie chez les clients.

Les règles de comptabilisation relatives aux emballages sont détaillées dans les dispositions particulières, titre VI.

### 33. « EN-COURS » DE PRODUCTION DE BIENS (OU DE SERVICES)

inventaire intermittent (exclusivement).

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant des « en-cours » de production (services ou biens) déterminé par voie d'inventaire extracomptable, en fin de période	— du compte «71 Production stockée » (variation de l'exercice)

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «71 Production stockée » (variation de l'exercice)	— en fin de période, du montant des « en-cours » de début de période

#### COMMENTAIRES

Les « en-cours de production » concernent à la fois la production des biens et la production des services. Ils sont codifiés dans la nomenclature comme les biens qu'ils sont destinés à devenir. Ils ne sont pas inscrits à un compte magasin.

330. *Les produits en cours* sont des produits en voie de formation ou de transformation à la clôture de l'exercice.

332. *Les travaux en cours* sont des travaux en voie d'exécution à la clôture de l'exercice.

Ils concernent plus spécialement les entreprises de bâtiments et de travaux publics et les entreprises qui effectuent des travaux sur des biens d'équipement lourd dont les délais de fabrication sont relativement longs.

335/337. *Les études en cours et les prestations de services en cours* concernent les activités d'ingénierie en particulier.

Elles englobent toutes les fournitures de services et opérations assimilées en cours de réalisation et non encore facturées à la clôture de l'exercice.

En principe, les produits provenant de telles prestations doivent être pris en compte au fur et à mesure de leur exécution. Toutefois, le décalage entre facturation et prestations exécutées doit faire l'objet d'une régularisation au compte 33 *En-cours de production de services*.

*Evaluation des « en-cours » de produits, travaux et prestations de services.*

Au bilan, l'entreprise doit évaluer les « en-cours » à leur coût de production, à l'aide des données de la comptabilité analytique ou par des calculs statistiques (factures en possession de l'entreprise, dossiers techniques, heures de travail...).

Si l'exploitation porte sur un ensemble de produits identiques, ce coût est généralement déterminé en comptabilité analytique d'une manière globale. Dans cette optique, les « en-cours » sont considérés comme représentant une fraction de produit fini et leur évaluation se fait alors selon les modalités suivantes. Exemple : sur 1.000 articles mis en fabrication, 900 sont terminés, 100 sont en voie d'achèvement en fin de période et considérés comme ayant en moyenne consommé la moitié de leurs charges. Le coût total de production de la période (produits finis plus « en-cours ») s'élève à 152.000.

La production, «en-cours » compris, équivaut à  $900 + (100 : 2) = 950$  articles complets. En conséquence, les « en-cours » peuvent être évalués à  $(152.000 : 950) \times 50 = 8.000$ .

Si l'exploitation porte sur des biens différents les uns des autres, il y a lieu d'établir la fiche de coût de la commande non terminée en tenant compte :

- du coût des matières (d'après les bons de sortie) ;
- du coût de la MOD (d'après les bons de travail) ;
- du coût des frais de section (d'après le relevé des unités d'oeuvre).

*Traitement comptable.*

Le compte « En-cours de production » reçoit seulement les écritures constatant les résultats de l'inventaire extra-comptable

La règle qui lui est appliquée est toujours celle de l'intermittence de l'inventaire même si les autres éléments de stocks sont tenus selon le principe de la permanence de l'inventaire.

\*\*\*

#### 34. PRODUITS INTERMÉDIAIRES

1° Inventaire intermittent, en fin de période.

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant du stock final déterminé lors de l'inventaire	— du compte «71 Production stockée »

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «71 Production stockée »	— du montant du stock initial

2° En cas d'inventaire permanent.

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du coût de production des produits intermédiaires entrés en stock déterminé par la comptabilité analytique ou suivant des calculs statistiques	— du compte «71 Production stockée »

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «71 Production stockée »	— du coût des produits intermédiaires sortis du stock

#### COMMENTAIRES

Les produits intermédiaires (ou semi-ouvrés) sont des produits encore impropres à la consommation, qui ont atteint un stade d'achèvement déterminé et sont destinés à entrer dans des phases de fabrication ultérieure.

*Evaluation des existants.*

Les produits intermédiaires sont évalués au jour de l'inventaire sur la base du coût de production tel qu'il est défini dans le compte 35 Produits finis.

Dans l'hypothèse où des provisions pour dépréciation devraient être constituées, la valeur des produits intermédiaires qui n'ont pas de prix de vente certain est alors estimée par comparaison avec l'évaluation retenue pour les produits finis auxquels ils doivent être incorporés.

#### 35. PRODUITS FINIS

1° Inventaire intermittent, en fin de période.

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant du stock final déterminé lors de l'inventaire extra-comptable	— du compte «71 Production stockée»

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «71 Production stockée»	— du montant du stock initial

2° En cas d'inventaire permanent.

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du coût de production des produits finis entrés en stock	— du compte «71 Production stockée »

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «71 Production stockée»	— du montant des sorties

#### COMMENTAIRES

Les produits finis sont des produits qui ont atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production et qui sont destinés à être vendus ou loués.

Lorsque l'entreprise vend concurremment et indistinctement une marchandise (achetée) et un produit fini (fabriqué par elle-même) en tous points similaires et ne pouvant être distingués, elle peut n'ouvrir qu'un seul compte pour cette marchandise et ce produit, évalués respectivement selon le coût direct d'achat et le coût de production. Dans ce cas, les sorties de stocks (IP) ou la constatation des existants (II) sont enregistrées aux comptes 6030 *Variation des stocks de marchandises* et 71 *Production stockée*, selon un prorata que l'entreprise détermine sous sa propre responsabilité.

La production peut porter sur des séries de produits identiques ou des biens différents fabriqués sur commande.

En conséquence, on peut calculer divers coûts de production :

- a) coûts de production par produit ;
- b) coûts de production par commande.

*Éléments constitutifs du coût de production.*

Le coût de production comprend le coût direct des matières et fournitures incorporées au produit, augmenté :

- des charges directes de production ;
- des charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être rattachées à la production du bien ou du service rendu.

• Le *coût direct des matières et fournitures* incorporées au produit englobe :

- les matières utilisées, évaluées suivant l'une des méthodes précisées pour le calcul des coûts de sortie de stock ;
- les travaux sous-traités ;
- les produits intermédiaires (semi-finis ou semi-ouvrés) évalués suivant les mêmes principes mais sur la base du coût de production desdits produits lorsque le processus de fabrication conduit à un stockage intermédiaire.

• Les *charges directes de production* comprennent notamment le coût de la main-d'oeuvre directe de production (salaires et charges sociales) affectables au coût des produits ou d'une commande à l'aide des bons de travail.

En ce qui concerne les charges sociales, toutes les charges assises sur les salaires doivent être retenues, y compris bien entendu le montant des congés payés.

• Les *charges indirectes* sont regroupées en comptabilité analytique d'exploitation dans des sections de production et réparties sur la base d'unités d'oeuvre entre les produits et commandes.

Sont notamment considérées comme charges indirectes de production :

- les dépenses de main-d'oeuvre indirecte de production (maîtrise, entretien, contrôle, ordonnancement...);
- les matières et fournitures consommables (combustibles, produits d'entretien, fournitures d'atelier...);
- les frais de gestion des stocks de matières premières, matières consommables et produits en cours ;
- les dépenses d'entretien et l'amortissement des matériels et des locaux de production ;
- les frais des services de gestion de la production ;
- le transport du personnel de production ;
- les études et recherches courantes.

*Règle d'évaluation des existants au bilan.*

Pour l'arrêté des comptes, coût d'entrée et valeur actuelle sont comparés et le plus faible des deux est retenu. Si la valeur prise en compte est la valeur actuelle, celle-ci est présentée à partir du coût d'entrée par application à ce dernier d'une provision pour dépréciation.

### 36. PRODUITS RÉSIDUELS (OU MATIÈRES DE RÉCUPÉRATION), DÉCHETS ET REBUTS

1° En cas d'intermittence, en fin de période.

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant du stock final des déchets et rebuts estimé lors de l'inventaire extra-comptable	— du compte «71 Production stockée »

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «71 Production stockée »	— du montant du stock initial

2° En cas de permanence (à noter que les produits résiduels sont traités d'une manière générale selon le système de l'intermittence).

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
I. de la valeur des entrées des déchets et rebuts, estimée conformément aux règles d'évaluation indiquées précédemment	1. du compte «71 Production stockée »

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «71 Production stockée » en ce qui concerne les déchets et rebuts	— de la valeur des déchets et rebuts vendus ou réutilisés dans l'entreprise

### COMMENTAIRES

*361 Déchets* sont des résidus de fabrication, constitués par des éléments de matières premières ou encore des impuretés se dégageant à la fabrication (exemple : scories).

*365 Rebuts* sont des produits finis ou intermédiaires impropres à l'usage normal prévu (pièces cassées ou détériorées, éléments à dimensions non conformes, etc.).

*Règles d'évaluation des stocks au bilan.*

La règle à retenir pour la détermination de la valeur des existants en stocks est le cours du marché au jour de l'inventaire ou la valeur probable de réalisation si les déchets et rebuts n'ont pas de marché, diminués, dans les deux cas, d'une décote forfaitaire représentant les frais de distribution et le bénéfice à prévoir.

Les déchets et rebuts ne peuvent en principe faire l'objet de provision pour dépréciation, puisqu'ils sont évalués au cours du jour de l'inventaire.

*366 Matières et produits de récupération* sont des matières ou matériaux provenant d'immobilisations mises hors de service.

Ce compte reçoit en cours d'exercice les entrées en stocks d'éléments démontés ou récupérés sur des immobilisations qui figuraient à l'actif du bilan en début d'exercice.

La valeur des matériaux récupérés portée en stock correspond en principe à la valeur comptable résiduelle de l'immobilisation.

En fin d'exercice, le compte 366 doit être soldé par virement au débit de la subdivision concernée du compte 603 *Variation de stocks*. Si des éléments de stocks subsistent à cette date (éléments non vendus ou non consommés par un usage interne), ils sont virés dans les comptes appropriés de la classe 3 par le crédit de la subdivision concernée du compte 603 *Variation de stocks*.

Lorsque les éléments récupérés sont destinés à être affectés à de nouvelles installations (par exemple : lignes électriques, canalisations, etc.), il est possible de transférer la valeur comptable résiduelle de l'immobilisation directement dans un autre compte d'immobilisation sans transiter par le compte 366.

### 38. STOCKS EN COURS DE ROUTE (EN DÉPÔT OU EN CONSIGNATION)

Inventaire permanent.

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
I. du montant des stocks acquis par l'entreprise et non encore réceptionnés	1. du compte « 603 Variation de stocks » (subdivision concernée)
2. du montant des stocks expédiés à un autre établissement mis en dépôt ou en consignation chez un tiers	2. des comptes de stocks concernés

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes de stocks concernés	— du montant des stocks effectivement réceptionnés ou du montant des stocks mis en dépôt ou en consignation lors de leur retour effectif

Inventaire intermittent, en fin de période.

IL EST DÉBITÉ. — du montant des stocks à l'extérieur en fin de période	PAR LE CRÉDIT — du compte «603 Variation de stocks» (subdivision concernée)
PAR LE DÉBIT — du compte «603 Variation des stocks »	IL EST CRÉDITÉ — du montant des stocks à l'extérieur au début de la période

#### COMMENTAIRES

Dans le cadre du système de l'inventaire permanent, le compte 38 constitue un compte de passage destiné à enregistrer les stocks dont l'entreprise est déjà propriétaire, mais qui sont en voie d'acheminement (ou non encore réceptionnés). Il peut également être utilisé pour comptabiliser les stocks en entrepôt fictif, mis en dépôt ou en consignation chez un tiers ou envoyés à d'autres établissements de la même entreprise.

Dès réception, les stocks inscrits globalement au compte 38 sont ventilés dans les comptes de stocks correspondant à leur nature. En fin de période, si le compte 38 n'est pas soldé, les entreprises doivent joindre en annexe au bilan le détail des stocks ainsi comptabilisés.

Les entreprises qui utilisent le système de l'intermittence de l'inventaire peuvent éventuellement ouvrir le compte 38 à la clôture de la période.

\* \*

#### 39. PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET DES « EN-COURS »

IL EST DÉBITÉ — des variations en diminution de ces provisions	PAR LE CRÉDIT — du compte a (0)78 Reprises sur amortissements et provisions »
PAR LE DÉBIT — du compte «68 Dotations aux amor- tissements et provisions »	IL EST CRÉDITÉ — des variations en augmentation de ces provisions

#### COMMENTAIRES

Les provisions pour dépréciation des stocks obéissent aux mêmes règles de comptabilisation que les provisions pour dépréciation constatées sur les autres éléments d'actif (des classes 2, 4 et 5).

Les provisions pour dépréciation se calculent sur la base de la valeur économique réelle des stocks (valeur actuelle)<sup>1</sup>.

Lorsqu'au jour de l'inventaire, la valeur économique réelle des stocks est inférieure à la valeur comptable, déterminée conformément aux dispositions précédemment exposées, les entreprises doivent constituer des provisions pour dépréciation qui expriment les moins-values constatées sur ces stocks.

Pratiquement, le montant de la provision est déterminé par la différence entre :

— d'une part, la valeur comptable (coût d'achat ou de production déterminé conformément à l'une des méthodes précédemment exposées) ;

I. La valeur économique réelle diffère du cours du jour en ce qu'elle tient compte des frais de distribution et du bénéfice à prévoir.

— d'autre part, le prix de vente, au cours du jour de l'inventaire, des marchandises, matières ou produits, diminué d'une décote forfaitaire représentant, au moment de l'inventaire, les frais de distribution et le bénéfice à prévoir.

A défaut de prix de vente certain, le deuxième terme de la différence est constitué :

— pour les matières, par le prix d'achat au cours du jour de l'inventaire, majoré des frais accessoires d'achat ;  
— pour les produits intermédiaires, par le prix estimé d'après le cours des produits finis ;  
— pour les marchandises, matières ou produits détériorés, défraîchis ou démodés, par la valeur probable de réalisation.

En principe, il n'y a pas lieu de constituer de provisions pour les déchets et rebuts.

Au bilan, les provisions sont portées en déduction de la valeur des postes qu'elles concernent.

#### CLASSE 4

#### COMPTES DE TIERS

Les comptes de la classe 4 enregistrent des opérations en principe à court terme faites avec les tiers et, par extension, les écritures de régularisation des créances et des dettes.

Sont regroupées dans cette classe des tiers, les dettes et les créances ainsi que *les comptes rattachés* à ces tiers et destinés à enregistrer soit des modes de financement liés aux opérations commerciales (effets à payer, effets à recevoir), soit des régularisations de créances et dettes à venir afférentes à l'exercice (charges à payer, produits à recevoir).

Le compte de régularisation des créances et dettes est réservé à l'enregistrement des produits et des charges « constatés d'avance », ainsi qu'aux « différences de conversion » sur opérations libellées en monnaies étrangères.

Il peut également servir aux entreprises qui désirent utiliser le système de l'abonnement des charges et des produits.

Les comptes et divisions de comptes de la classe 4 présentent normalement les uns des soldes débiteurs, les autres des soldes créditeurs.

Les dispositions à suivre pour l'inscription au bilan des comptes de la classe 4 sont les suivantes :

I. Toute compensation entre dettes et créances concernant une même personne morale ou physique doit être évitée. Les comptes débiteurs doivent être inscrits à l'actif et les comptes créditeurs doivent être inscrits au passif.

2. Les créances et les dettes en monnaies étrangères sont évaluées d'après le dernier cours officiel connu à la date de l'arrêté des comptes, les différences de conversion étant inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisation ultérieure :

— à l'actif du bilan, lorsque la différence correspond à une perte latente (compte 484);

— au passif du bilan lorsque la différence correspond à un gain latent (compte 485).

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat. Les pertes latentes entraînent, par contre, la constitution

d'une provision pour risques et charges (provisions pour pertes de change).

Les modalités de regroupement ou de division des comptes de la classe 4 au bilan sont précisées ci-après.

#### 40. FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
	<i>Voir les fiches suivantes.</i>

#### COMMENTAIRES

Figurent sous le compte *40 Fournisseurs et comptes rattachés* les dettes et avances de fonds liées à l'acquisition de biens ou de services.

Il reçoit toutes les opérations ayant un rapport avec les fournisseurs. De ce fait, sont regroupés sous cette rubrique les comptes suivants :

*400 Fournisseurs*: ce compte enregistre les factures d'achats de biens ou de services.

*405 Effets à payer*: ce compte enregistre l'intégration de la dette dans un effet.

*408 Fournisseurs, factures à recevoir*: ce compte enregistre les régularisations qui sont des *charges à payer*.

*409 Fournisseurs débiteurs* (compte d'actif) avec les subdivisions :

- 4090 Fournisseurs - avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation ;
- 4096 Fournisseurs - créances pour emballages et matériels à rendre ;
- 4097 Rabais, remises et ristournes à obtenir - Avoirs non encore reçus.

Ce principe de rattachement des opérations au compte principal se retrouvera également dans les autres comptes de tiers.

#### 400. FOURNISSEURS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. des règlements effectués	1. des comptes financiers (trésorerie)
2. des factures d'avoir pour retour de marchandises ou de matières	2. des comptes de la classe 6 concernés
3. du montant de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre	3. du compte «405 Effets à payeur
4. du montant des ristournes, rabais et remises obtenus hors facture	4. du compte «(0)742 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats »
5. lors du règlement définitif pour solder les avances et acomptes versés	5. du compte «4090 Fournisseurs, avances et acomptes versés sur commandes »

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. des comptes concernés d'immobilisations, de charges et pertes par nature	1. du montant des factures d'achat de biens ou des prestations de services, toutes taxes comprises
2. éventuellement d'une subdivision du compte «435 Etat, taxes sur le chiffre d'affaires »	2. du montant des taxes, lorsque l'entreprise a la possibilité de récupérer des taxes sur le chiffre d'affaires réglées au fournisseur
3. du compte «4096 Fournisseurs-créances pour emballages à rendre »	3. du montant des emballages à rendre

#### COMMENTA IRES

Le compte *400 Fournisseurs* comporte les subdivisions suivantes:

- 4000 Fournisseurs ordinaires (achats à terme et achats au comptant);
- 4003 Fournisseurs sous-traitants ;
- 4004 Fournisseurs de biens d'équipement ;
- 4005 Fournisseurs sociétés apparentées ;
- 4008 Fournisseurs, retenues de garantie.

A l'intérieur de ces subdivisions, toutes les répartitions déterminées par le degré d'utilité qu'elles présentent pour l'entreprise, peuvent être adoptées : répartition géographique des fournisseurs (en Mauritanie ou à l'étranger), nature du produit ou du service rendu (selon la nomenclature de biens et services en usage).

Le compte *4004 Fournisseurs de biens d'équipement* est réservé aux fournisseurs qui vendent des biens immobilisés et dont le montant des factures est inscrit dans les comptes de la classe 2.

L'utilisation du compte *4005 Fournisseurs, sociétés apparentées* peut faciliter la collecte des informations nécessaires à l'élaboration des « comptes de groupe ».

Le compte *4008 Fournisseurs, retenues de garantie* reçoit à son crédit par le débit du compte « Fournisseurs » intéressé, le montant des retenues effectuées sur le prix convenu jusqu'à l'échéance du terme de garantie prévu.

Les factures fournisseurs dont le règlement est prévu à long et moyen terme sont enregistrées au compte *168 Autres emprunts et dettes assimilées* (fournisseurs et effets à payer à long et moyen terme).

Au bilan, aucune compensation ne doit être établie entre les soldes débiteurs et les soldes créditeurs des comptes et sous-comptes ouverts à l'intérieur du compte *40 Fournisseurs*.

Les premiers figurent à l'actif alors que les seconds apparaissent au passif sur une ligne distincte. Ainsi, les « avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation » subsistant à la clôture de la période doivent figurer distinctement à l'actif circulant sous l'intitulé «Fournisseurs débiteurs ». Toute compensation pourrait entraîner le délit de présentation de bilan inexact.

\* \*

#### 405. EFFETS A PAYER

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— lors de l'échéance de l'effet, du paiement ou de l'annulation	— des comptes financiers ou de tiers concernés

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes de tiers concernés	— du montant des effets à régler par l'entreprise

#### COMMENTAIRES

Ce compte qui enregistre les dettes matérialisées par des effets de commerce constitue une subdivision spécifique du compte *40 Fournisseurs et comptes rattachés*. Les effets se composent essentiellement des lettres de change et des billets à ordre.

Les effets à payer sont portés au crédit de ce compte, soit le jour de leur acceptation, soit lors de la réception de l'avis de tirage de traite lorsqu'ils ne sont pas présentés à l'acceptation, soit lors de leur souscription ( billet à ordre).

A l'échéance de l'effet, le compte *405* est débité par le crédit d'un compte de trésorerie. Toutefois, les effets échus mais non encore payés doivent normalement continuer à figurer au compte *405 Effets à payer*.

Les billets de fonds ne sont pas inscrits à ce compte. Ils sont portés dans les dettes à long et moyen terme (compte 168).

Quant aux obligations cautionnées qui sont aussi des effets de crédit servant à l'acquit de taxes sur le chiffre d'affaires, elles sont inscrites au compte 437 *Etat, obligations cautionnées*.

#### 408. FOURNISSEURS, FACTURES NON PARVENUES

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— à l'ouverture de la période (ou à la réception de la facture), du montant des charges imputables à l'exercice précédent, mais non matérialisées par des factures	— des comptes de charges concernés pour extourne ou du compte «400 Fournisseurs» à réception de la facture
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes de charges concernés	— à la clôture de la période, du montant des factures imputables à la période close, mais non encore parvenues, dont le montant est suffisamment connu et évaluable

#### COMMENTAIRES

Ce compte enregistre les régularisations qui sont des charges à payer. A la clôture de la période, son utilisation est prévue pour régulariser les charges imputables à la période close qui n'ont pu être comptabilisées au compte 400 *Fournisseurs* en l'absence de facturation.

Il est soldé l'exercice suivant :

- soit par extourne lors de la réouverture des comptes ;
- soit lors de l'enregistrement de la facture à sa réception, au compte 400 (les ajustements éventuels étant enregistrés aux comptes de charges intéressés).

#### 409. FOURNISSEURS DÉBITEURS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. du montant des avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation	1. des comptes financiers concernés
2. de la valeur des emballages à rendre facturés lors de la consignation	2. du compte «400 Fournisseurs» ou d'un compte de trésorerie
3. du montant des avoirs à recevoir à la clôture de l'exercice pour ristournes à obtenir	3. du compte « (0)742 Rabais, remises et ristournes obtenus »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte «400 Fournisseurs»	1. lors de la réception de la facture (ou du retour des emballages)
2. du compte «6025 Achats d'emballages» ou «2183 Emballages immobilisés», s'il s'agit d'emballages identifiables	2. lorsque l'entreprise décide de conserver les emballages consignés

#### COMMENTAIRES

Ce compte regroupe essentiellement :

- les avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation (4090);
- les créances pour emballages et matériels à rendre (4096);
- les rabais, remises, ristournes à obtenir (4097).

Ce compte présente un solde débiteur et figure à l'actif dans la rubrique « Valeurs réalisables ou disponibles ». Il ne doit pas être compensé avec le compte 40 *Fournisseurs* figurant au passif dans la rubrique « Dettes à court terme ».

*4090 Fournisseurs, avances et acomptes sur commandes d'exploitation* : Le compte 4090 est réservé à l'enregistrement des avances et acomptes versés sur commandes de marchandises, matières ou services. Toutefois, les entreprises ont la faculté de comptabiliser à ce compte, en cours d'exercice, tous les acomptes et avances versés aux fournisseurs (commandes d'exploitation et commandes d'immobilisations) mais en fin de période elles doivent virer aux comptes 237 et 238 les avances et acomptes qui concernent les commandes d'immobilisations.

*4096 Fournisseurs, emballages et matériels à rendre*: Ce compte enregistre les emballages et matériels consignés par les fournisseurs et remboursés lors de leur retour.

Au moment du retour de l'emballage au fournisseur, trois cas peuvent se présenter :

- L'emballage est retourné au prix consigné : le compte 4096 *Créances pour emballages et matériels à rendre* est crédité par le débit du compte 400 *Fournisseurs* (ou d'un compte de trésorerie) ;
- L'emballage est retourné à un prix inférieur au prix de la consignation : le compte 4096 est crédité par le débit du compte 400 pour le montant de la reprise et par le débit d'une subdivision du compte 62 (Malis sur emballages restitués 6203).

— L'emballage n'est pas retourné : le compte 4096 est crédité par le débit du compte 6025 *Achats d'emballages récupérables*. Toutefois, lorsque les emballages non restitués sont identifiables, leur acquisition doit être portée au débit du compte 2183 *Emballages récupérables identifiables*.

*4097 Rabais, remises et ristournes à obtenir*: Le compte 4097 est un compte de régularisation qui a pour objet d'enregistrer les ristournes acquises à l'entreprise au cours de l'exercice mais dont le montant n'a pas été définitivement arrêté.

Il est débité en fin d'exercice par le crédit du compte 742 *Rabais, remises et ristournes obtenus* I et soldé l'exercice suivant, soit par extourne lors de la réouverture des comptes, soit lors de l'enregistrement de la note de crédit du fournisseur à sa réception (les ajustements éventuels étant passés au compte de produits et profits concernés).

#### 41. CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
	Voir les fiches suivantes.

#### COMMENTAIRES

Ce compte rassemble toutes les opérations entre l'entreprise et ses clients. Avec la même structure que celle du compte 40 *Fournisseurs*, il est subdivisé en :

- 410 Clients
- 412 Clients douteux ou litigieux
- 415 Effets à recevoir
- 417 « Créances » sur travaux non encore facturables (opérations à long terme)

I. Si la réduction peut être affectée à une catégorie de marchandises donnée, il convient de créditer le ou les comptes d'achats concernés.

- 418 Clients, factures à établir
- 419 Clients créditeurs
  - 4190 Clients, avances et acomptes reçus sur commandes en cours
  - 4196 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés
  - 4197 Rabais, remises et ristournes à accorder — Avoirs à établir.

## 410. CLIENTS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
I, 2. du montant des facturations de biens ou services	1. des comptes «70 Ventes de marchandises ou Production vendue »
	2. et éventuellement d'une subdivision du compte «435 Etat, taxes sur le C.A. » lorsque l'entreprise agit en tant que collecteur d'impôts pour le compte de l'Etat
3. du montant des consignations d'emballages	3. du compte «4196 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
I. des comptes financiers	1. des règlements reçus des clients
2. des comptes «70 Ventes » et éventuellement «642 RRR accordés » si l'affectation de rabais, remises, ristournes au compte ventes se révèle impossible	2. du montant des factures d'avoir émises pour retour de marchandises par les clients ainsi que des réductions accordées hors factures
3. du compte «415 Effets à recevoir »	3. du montant des effets reçus
4. du compte «4196 Emballages consignés»	4. des avoirs établis pour retour d'emballages
5. du compte «4190 Clients, avances et acomptes reçus sur commandes en cours »	5. pour solde de ce dernier

## COMMENTAIRES

Le compte 410 Clients comporte les subdivisions suivantes :

- 4100 Clients ordinaires
- 4103 Clients - Etat, collectivités publiques
- 4105 Clients - sociétés apparentées
- 4108 Clients, retenues de garantie.

Si un tiers a, avec l'entreprise d'autres relations (de fournisseur ou de salarié, par exemple), seules les opérations relatives aux ventes (factures, avoirs, règlements, rabais, escomptes, etc.) doivent figurer dans le compte Clients, les autres opérations étant imputées aux comptes qu'elles concernent (fournisseurs, personnel, etc.).

En principe, un compte individuel est ouvert à chaque client. Les comptes individuels sont regroupés dans les comptes divisionnaires, d'après des critères différents : qualité du client (Clients ordinaires et Clients Etat, collectivités publiques) ou des critères juridiques (Retenues de garantie). « Clients, sociétés apparentées » est utilisé pour faciliter la collecte des informations nécessaires à l'élaboration des « comptes de groupe » par les entreprises participant à une consolidation.

Les créances à long et moyen terme sont virées au compte 264 *Créances sur clients*.

Au bilan, aucune compensation ne doit être opérée entre les sous-comptes clients à solde débiteur et les sous-comptes clients à solde créditeur. C'est ainsi que les avances et acomptes reçus des clients apparaissent au passif sous le titre « Clients créditeurs ».

## 412. CLIENTS DOUTEUX

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant des créances douteuses	— du compte «410 Clients »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes financiers	— du montant des règlements effectués
— du compte «(0)646 Créances irrécouvrables »	— du montant de la perte définitive

## COMMENTAIRES

Lorsque le recouvrement d'une créance paraît notoirement incertain, son montant peut être transféré du compte 4/0 au compte 412.

Considéré comme un compte d'ordre, son utilisation est facultative. Lors de l'inventaire, il est important de distinguer les créances irrécouvrables et les créances douteuses et d'apprécier le risque de non-recouvrement.

En raison du principe de prudence, l'entreprise doit examiner avec soin les risques d'insolvabilité d'un débiteur et constituer une provision pour dépréciation dès qu'apparaît une perte probable.

Les conditions générales de constitution des provisions pour dépréciation sont exposées à propos du fonctionnement du compte 49 *Provisions pour dépréciation des comptes de tiers*.

L'irrécouvrabilité définitive de la créance ou d'une partie de la créance doit être regardée comme une perte et inscrite au débit du compte (0)646 *Créances irrécouvrables*, par le crédit du compte clients.

Si la créance devenue irrécouvrable avait fait l'objet d'une provision pour dépréciation, celle-ci est reprise dans le compte 10)785 *Reprises sur provisions*.

## 415. EFFETS A RECEVOIR

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant des effets entrés en portefeuille	— du compte 410
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
I. du compte «54 Chèques, effets et coupons à l'encaissement »	1. du montant des effets sortis du portefeuille remis à l'encaissement ou à l'escompte
2. des comptes de tiers concernés	2 du montant des effets endossés
3. du compte «410 Clients »	3 du montant des effets annulés en cas d'impayé

## COMMENTAIRES

Ce compte qui enregistre l'intégration de la créance dans un effet constitue une subdivision spécifique du compte 41 *Clients et comptes rattachés*.

Les effets à recevoir sont enregistrés dès leur réception au débit du compte 415.

Le suivi ultérieur de ces effets se fera soit de façon extra-comptable sur un livre d'ordre (échancier), soit de façon comptable (journal auxiliaire des effets à recevoir) si l'entreprise a adopté le système centralisateur.

Les comptes divisionnaires du compte 54 *Chèques, effets et coupons à l'encaissement* assurent la « liaison » entre les opérations de remise à l'encaissement et de remise à l'escompte.

*Escompte d'un effet.*

L'escompte permet au porteur de l'effet de mobiliser avant son échéance, le droit de créance matérialisé par la traite.

A la date de l'escompte, le compte « Effets à recevoir » est crédité par le débit :

- du compte de trésorerie concerné
- du compte 673 *Intérêts bancaires et sur opérations de financement.*

Mais, comme l'opération d'escompte n'est pas une véritable cession de créance (l'obtention des valeurs monétaires pouvant être remise en cause), il convient de faire apparaître en comptabilité d'engagement hors bilan le montant des effets remis à l'escompte et non échus, en débitant le compte 0905 *Créances escomptées non échues* par le crédit de 0900 *Effets circulant sous l'endos de l'entreprise.*

Au paiement à l'échéance, après les délais de recours, les écritures de la comptabilité des engagements sont annulées.

*Retour d'effet impayé.*

En cas de retour de l'effet par l'établissement de crédit pour non-paiement, l'entreprise enregistre sa dette envers l'établissement prêteur et rétablit à l'actif de son bilan sa créance initiale.

Si le tiré se libère par un chèque ou souscrit un nouvel effet, le montant de l'effet impayé majoré des frais bancaires est crédité au compte client.

Si la traite initiale n'est pas renouvelée (protêt, poursuites...), son montant majoré des frais bancaires reste au débit du compte de client. Le cas échéant, une provision pour dépréciation des comptes clients sera constituée à concurrence du montant de la perte probable.

Simultanément, les écritures d'engagement (hors bilan) sont annulées.

#### 417. « CRÉANCES » SUR TRAVAUX NON ENCORE FACTURABLES

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
---------------	---------------

*COMMENTAIRES*

Ce compte est utilisé pour l'enregistrement des contrats à long terme et concerne les opérations réalisées dans les activités de bâtiments, de travaux publics, d'ingénierie... où la constatation comptable des résultats doit généralement être repoussée jusqu'à l'achèvement des travaux.

Les mécanismes comptables relatifs aux contrats de longue durée seront précisés lors de l'établissement de plans sectoriels.

#### 418. CLIENTS - FACTURES A ÉTABLIR

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— en fin de période, des produits acquis à l'entreprise mais dont le montant n'a pas été arrêté définitivement	— des comptes de la classe 7

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
des comptes de la classe 7 (pour extourne)	— à l'ouverture de la période suivant le montant des créances non facturées

*COMMENTAIRES*

Ce compte enregistre les régularisations des créances clients en En d'exercice.

Lorsqu'à la clôture de l'exercice, la créance n'est pas encore facturée mais que le produit est néanmoins réalisé (en partie ou en totalité), la fraction exécutée du contrat est incorporée dans les produits de l'exercice en créditant les comptes de la classe 7, par le débit du compte de régularisation 418.

Il est soldé l'exercice suivant :

soit par extourne lors de la réouverture des comptes ;  
soit lors de la facturation (les ajustements éventuels étant enregistrés aux comptes de produits intéressés).

#### 419. CLIENTS CRÉDITEURS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
I. du montant des avances et acomptes après établissement de la facture	I, 2. du compte «410 Clients »
2. du montant des emballages restitués	
3. du montant de l'emballage conservé par le client	3. du compte d'immobilisations (2183) ou du compte «7065 Ventes d'emballages récupérables » si l'emballage figurait en stocks

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
I. des comptes de trésorerie	1. du montant des avances et acomptes reçus sur commandes et travaux en cours
2. du compte «410 Clients »	2. des sommes facturées aux clients au titre des consignations d'emballages
3. du compte «642 RRR accordés »	3. du montant des avoirs à établir pour les ristournes, rabais et remises acquis aux clients à la clôture de l'exercice

*COMMENTAIRES*

Le compte de passif 419 *Clients créditeurs* regroupe :

- les avances et acomptes sur commandes en cours ;
- les dettes pour emballages et matériels consignés ;
- les rabais, remises et ristournes à accorder (Avoirs à établir).

Il ne doit pas être compensé avec le compte 410 figurant à l'actif.

4190 *Clients, avances et acomptes reçus sur commandes en cours*: Les avances et acomptes sur commandes en cours reçus des clients doivent figurer à ce compte, même si les comptes de clients correspondants sont débiteurs.

Il est soldé par le compte 410 *Clients* au moment de la comptabilisation de la facture adressée au client.

Lorsque les avances et acomptes sont reçus pour une période excédant celle du court terme, ils sont enregistrés dans une subdivision du compte « 16 *Emprunts et dettes assimilées* ».

4196 *Clients, dettes pour emballages et matériels consignés* : La dette envers la clientèle occasionnée par la consignation d'emballages est enregistrée au compte 4196.

Elle apparaît au passif du bilan dans les dettes à court terme avec les autres subdivisions du compte 419 *Clients créditeurs*.

Cependant, pour la partie des consignations estimée remboursable à long terme, l'entreprise peut débiter en fin d'exercice le compte 4196 par le crédit du compte « Fonds de consignation » à classer dans les « Dettes à long et moyen terme » (compte 16).

La non-restitution d'emballages est considérée comptablement comme une cession d'immobilisations (ou comme une vente à enregistrer au compte 7065 *Ventes d'emballages récupérables* si les emballages figurent en stocks).

En général, l'entreprise détermine statistiquement, chaque année, la valeur des emballages consignés qui ne seront pas restitués (casse chez les clients, rétention, etc.).

Lorsque la reprise est effectuée à un prix inférieur à celui de la consignation, la différence entre le montant de la consignation et celui de la reprise constitue un boni sur reprise d'emballages consignés inscrit au compte 7063 *Bonis sur reprises d'emballages*.

4197 *Rabais, remises et ristournes à accorder - Avoirs à établir*: Le compte 4197 est crédité en fin d'exercice par le débit du compte 642 *RRR accordés I*, des ristournes acquises aux clients mais dont le montant, non définitivement arrêté, n'a pas encore été inscrit au crédit des comptes de clients.

Il est soldé l'exercice suivant soit par extourne lors de la réouverture des comptes, soit lors de l'établissement de l'avoir destiné au client (les ajustements éventuels étant passés au compte de réduction sur ventes).

#### 42. PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. des prêts, avances et acomptes versés au personnel (ou aux œuvres sociales de l'entreprise)	1. des comptes de trésorerie concernés
2. du montant des oppositions notifiées à l'entreprise à l'encontre des membres de son personnel	2. du compte «427 Oppositions »
3. des sommes dues par le personnel	3. des comptes de produits ou de profits pour les services exploités dans l'intérêt du personnel, etc.
4. de la quote-part des charges sociales incombant au personnel	4. du compte «44 Sécurité sociale et autres organismes sociaux »
5. du montant de la retenue pour l'impôt sur traitements et salaires	5. du compte «43 Etat »
6. des remboursements des dépôts confiés par le personnel à l'entreprise	6. des comptes de trésorerie concernés
7. du montant des règlements effectués au personnel (ou aux œuvres sociales de l'entreprise)	7. des comptes de trésorerie concernés
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte «65 Charges de personnel»	1. des rémunérations brutes à payer au personnel
2. des comptes de trésorerie concernés	2. du montant des dépôts confiés par le personnel à l'entreprise
3. du compte « Versements aux œuvres sociales », subdivision des charges de personnel (65)	3. des sommes mises à la disposition des œuvres sociales de l'entreprise
4. du compte « Congés payés », subdivision des charges de personnel (65)	4. des dettes potentielles relatives aux congés à payer au moment des écritures d'inventaire

#### COMMENTA IRES

Le compte principal 42 enregistre les opérations intervenant avec les personnes liées par un contrat de travail (membres de la direction, employés, ouvriers, représentants salariés, etc.).

1. Lorsque la réduction peut être affectée à un compte de ventes, il y a lieu de débiter le compte 70.

Le compte 420 *Rémunérations dues au personnel* fonctionne conformément aux mécanismes décrits ci-dessus et reçoit normalement à son crédit le montant des rémunérations brutes.

Les entreprises peuvent toutefois choisir une autre méthode d'enregistrement en portant au compte 420 le montant *net* à payer (et non le brut) au vu des bulletins de paye, le compte 65 *Charges de personnel* (montant brut) étant débité par le crédit du compte 420 et des comptes ouverts à chacun des tiers bénéficiaires :

- 427 Oppositions (éventuellement)
- 434 Etat, impôts sur traitements et salaires
- 440 Sécurité sociale
- 442 Autres organismes sociaux (à ventiler).

Le compte 422 *Organismes sociaux rattachés à l'entreprise* est utilisé pour comptabiliser à son crédit, par le débit de la subdivision du compte 655 *Autres charges sociales* les sommes représentant la participation de l'entreprise au titre des œuvres sociales.

Le compte 425 *Avances et acomptes au personnel* est débité des avances et des acomptes versés au personnel et crédité lors de la centralisation périodique des salaires, du montant des acomptes retenus sur la paie. Les prêts à long et moyen terme consentis au personnel ne sont pas inscrits à ce compte et sont à porter au compte 260 *Prêts et avances consentis à long et moyen terme*.

Le compte 426 *Dépôts du personnel* enregistre les sommes confiées en dépôt à l'entreprise par son personnel.

Le compte 427 *Oppositions* est utilisé lorsque l'entreprise a reçu la notification d'ordonnance de saisies-arrêts obtenues par des tiers à l'encontre des salariés. Il est débité du montant des dites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte 428 *Dettes provisionnées pour congés à payer* enregistre à la fin de l'exercice, au moment des écritures d'inventaire, le montant des dettes potentielles relatives aux congés à payer (rémunérations et charges connexes) par le débit des subdivisions concernées du compte 65 *Frais de personnel* (congés payés).

Le compte 425 présente un solde débiteur. Il s'agit de créances sur le personnel. Par contre, toutes les autres subdivisions du compte 42 présentent normalement des soldes créditeurs.

Aucune compensation ne doit être effectuée entre les comptes à solde débiteur et les comptes à solde créditeur.

#### 43. ETAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. du règlement des sommes dues par l'entreprise à l'Etat	1. des comptes financiers concernés
2. du montant de la dette de l'Etat envers l'entreprise, lors de sa constatation (fonds de dotation, subvention, autres avantages accordés)	2. des comptes «105 Fonds de dotation », «14 Subventions d'équipement » ou «(0)76 Subventions d'exploitation et hors exploitation »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. des comptes de charges ou pertes intéressés (impôts) ou du compte «86 Impôt sur le résultat »	1. du montant des dettes de l'entreprise envers l'Etat, lors de leur constatation
2. des comptes financiers concernés...	2. du règlement par l'Etat des sommes dues à l'entreprise

#### COMMENTA IRES

Le compte 43 enregistre, d'une manière générale, les opérations faites avec l'Etat et les organismes africains ou internationaux

considérés en tant que puissance publique, à l'exception de celles faites en tant que fournisseur ou client qui sont alors inscrites respectivement aux comptes 40 et 41 (Fournisseurs et Clients).

Le compte 430 *Fonds de dotation et subventions à recevoir* est débité :

- du montant des biens (en nature ou en espèces) à recevoir affectés aux entreprises, par le crédit du compte 105 *Fonds de dotation* ;
- du montant des subventions d'exploitation à recevoir par le crédit du compte 76 *Subventions d'exploitation* (ou hors exploitation);
- du montant des subventions d'investissement à recevoir par le crédit du compte 14 *Subventions d'équipement*.

Le compte 430 est crédité par le débit d'un compte financier lors de l'encaissement des subventions susvisées.

Le compte 431 *Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux* reçoit les écritures concernant les produits ou les charges résultant d'avantages accordés ou de sujétions imposées par l'Etat à un établissement public, à une entreprise publique ou à toute autre entreprise ou organisme (retenues pour pensions civiles, remboursement de frais, etc.).

Les comptes 432, 433, 434, 435 et 436 *Impôts, taxes et versements assimilés* enregistrent les impôts et taxes, tant au bénéfice de l'Etat que pour le compte des collectivités publiques ou d'organismes internationaux, par le débit des comptes de charges par nature intéressés ou du compte 86 *Impôt sur le résultat*.

Le compte 437 *Obligations cautionnées* enregistre les effets de crédit émis au bénéfice du Trésor public, pour le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires, ou de droits de douane, avec l'intervention d'une caution.

Il est à créditer du montant des obligations cautionnées souscrites au profit de la recette des impôts par le débit :

- du compte 435 *Taxes sur le chiffre d'affaires* ou 436 *Droits de douane et autres impôts et taxes*;
- du compte 674 *Intérêts des obligations cautionnées* (pour la quote-part des intérêts rattachables à l'exercice).

#### 44. SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— des règlements effectués à ces organismes	— d'un compte de trésorerie
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. des comptes de charges par nature intéressés	1. des sommes dues par l'entreprise à la sécurité sociale ainsi qu'aux différents organismes sociaux
2. du compte «420 Rémunérations dues au personnel»	2. des sommes à régler aux organismes susvisés pour le compte du personnel (précompte de sécurité sociale...)

#### COMMENTA IRES

Ce compte enregistre les dettes relatives aux sommes dues à la sécurité sociale ainsi qu'aux différents organismes sociaux au titre des cotisations d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraites du personnel...

#### 45. ASSOCIÉS - COMPTES COURANTS - GROUPE

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. des sommes distribuées	1. des comptes financiers
2. des fonds prélevés par les associés ou des règlements effectués pour leur compte par l'entreprise	2. des comptes financiers (ou du compte « 792 Transfert de charges »)
3. des promesses d'apport	3. du compte Capital
4. des fonds avancés de façon temporaire par l'entreprise aux sociétés du groupe	4. des comptes financiers
5. des remboursements de dettes envers les sociétés apparentées	5. des comptes financiers
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. des comptes « 10 Capital », « 11 Réserves », « 12 Report à nouveau » et « 13 Résultat net »	1. des sommes à distribuer (dividendes) ou des sommes à rembourser (réduction du capital)
2. des comptes financiers	2. des fonds mis temporairement à la disposition de l'entreprise par les sociétés du groupe ou par les associés
3. des comptes de charges et pertes par nature	3. du montant des frais réglés pour le compte de l'entreprise
4. des comptes concernés des classes 2, 3, 4 et 5	4. lors de la réalisation des apports
5. des comptes financiers	5. des remboursements de créances sur les sociétés apparentées

#### COMMENTA IRES

Le compte 45 enregistre les opérations concernant :

- le capital ;
- les dividendes ;
- les comptes courants ;
- les sociétés apparentées ;
- les sociétés en participation.

Le compte 450 *Associés, comptes d'apport en société* enregistre la constatation des promesses d'apports des associés (en espèces ou en nature).

Il est débité, lors de la souscription, de la valeur nominale des actions, par le crédit du compte 1001 *Capital souscrit non appelé*.

Il est crédité, pour solde, par le débit du compte 451 *Associés, capital souscrit et appelé mais non versé* pour la fraction appelée et 1001 *Actionnaires, capital souscrit non appelé*, pour la fraction non appelée.

Dans la pratique, la constatation de l'engagement des associés et la prise en considération des modalités de libération du capital étant concomitantes, le passage par l'intermédiaire du compte 450 peut être supprimé, les écritures étant regroupées comme suit :

1. S'il y a libération intégrale du capital à la constitution, le compte 1002 *Capital souscrit appelé non versé* est crédité par le compte 451 *Associés, capital appelé mais non versé*.

2. S'il y a libération partielle du capital :  
— la fraction appelée est débitée au 451 par le crédit du compte 1002 ;  
— la fraction non appelée est débitée au compte 109 *Actionnaires, capital souscrit non appelé*.

• Le compte 451 *Associés, capital souscrit et appelé mais non versé* est débité par le crédit du compte 450 *Associés, comptes d'apport en société* pour la fraction appelée du capital. Il est crédité, lors de la réalisation des apports par les associés, par le débit du ou des comptes d'actif concernés.

Lorsque, à la souscription, l'engagement des associés n'est pas constaté au compte 450 *Associés, comptes d'apport en société*, c'est le compte 451 *Associés, capital souscrit et appelé mais non versé* qui est directement débité par le crédit du compte 1002 *Capital appelé non versé*.

du prix de cession des éléments cédés par le crédit du compte 84 *Résultats sur cession*.

- Le compte 464 *Autres comptes débiteurs ou créditeurs* enregistre toutes les créances et toutes les dettes à court terme non comprises dans les autres comptes de la classe 4, ainsi que les sommes reçues des tiers ou versées à des tiers à titre de garantie ou de cautionnement.

- Le compte de régularisation 468 *Charges à payer et produits à recevoir* peut être subdivisé en sous-comptes particuliers :

4686 *Intérêts courus et non échus sur emprunts et créditeurs* au crédit duquel sont enregistrées, à la clôture de l'exercice, les charges d'intérêts afférentes à l'exercice qui ne seront réglées qu'au cours de l'exercice suivant.

Ces comptes de régularisation sont soldés lors de l'exercice suivant soit par extourne à la réouverture des comptes, soit au moment de l'encaissement de la créance ou du paiement de la dette (les ajustements éventuels étant enregistrés aux comptes de charges ou de produits intéressés).

4687 *Produits d'intérêts courus et non échus sur prêts et débiteurs* au débit duquel sont enregistrés, à la date de clôture de l'exercice, les produits d'intérêts courus qui ne seront acquis définitivement qu'au cours de l'exercice suivant.

4688 *Indemnités à recevoir pour sinistres* au débit duquel est inscrite, à la clôture de l'exercice, la créance sur un assureur pour la réparation d'un préjudice (vol, incendie ou autre sinistre) causé à l'entreprise, lorsque la décision d'indemnisation est intervenue. Le compte crédité en contrepartie est le compte (0)792 *Frais à transférer* (charges imputables à des tiers).

REMARQUE IMPORTANTE: Tant que la créance n'est pas certaine (bien-fondé de la demande d'indemnisation non encore reconnu par l'assureur) et *a fortiori* en cas de litige, l'entreprise doit se limiter à inscrire au pied du bilan, parmi les engagements reçus, le montant de l'indemnité qu'elle pense percevoir tout en indiquant dans les documents annexes les causes du litige.

#### 48. COMPTES DE RÉGULARISATION ET D'ATTENTE

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. à la clôture de l'exercice, du montant des chargées payées ou comptabilisées d'avance, non imputables à l'exercice clos	1. des comptes de charges concernés
2. à l'ouverture de la période, des produits perçus ou comptabilisés d'avance	2. des comptes de produits concernés
3 à la clôture de l'exercice, des pertes latentes résultant des différences de conversion	3. des comptes de créances ou des comptes de dettes libellés en monnaies étrangères
4. des charges à répartir périodiquement	4. du compte de trésorerie ou de tiers
5. des opérations débitrices provisoirement non imputables de façon précise	5. du compte de contrepartie concerné
6. des imputations définitives d'opérations débitrices	6. du compte d'imputation définitive

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. des comptes de charges concernés	1. à l'ouverture de la période, du montant des charges payées ou comptabilisées d'avance
2. des comptes de produits concernés	2. à la clôture de l'exercice, du montant des produits perçus ou comptabilisés d'avance
3. des comptes de créances ou des comptes de dettes libellés en monnaies étrangères	3. à la clôture de l'exercice, lors de la conversion, des différences correspondant à un gain latent
4. du compte de charge intéressé (classe 6)	4. du compte de charges abonnées correspondant à la période comptable
5. du compte de contrepartie concerné	5. des opérations débitrices provisoirement non imputables de façon précise
6. du compte d'imputation définitive	6. des imputations définitives d'opérations débitrices

#### COMMENTA IRES

Ce compte enregistre essentiellement :

- les charges constatées d'avance (compte 480);
- les produits constatés d'avance (compte 481);
- les différences de conversion sur opérations en devises-actif (compte 484);
- les différences de conversion sur opérations en devises-passif (compte 485).

Il permet également à l'entreprise de pratiquer la méthode de l'abonnement des charges et des produits.

- Le compte 480 *Charges constatées d'avance* enregistre en fin d'exercice les charges comptabilisées pendant l'exercice en classe 6 et qui concernent les exercices ultérieurs. Font notamment l'objet de cette régularisation :

- les fournitures en stock à la clôture de l'exercice lorsqu'il n'est pas tenu de compte de magasin ;
- les loyers, abonnements, cotisations d'assurances, etc. dont le terme n'est pas échu ;
- les impôts et taxes mis en recouvrement dont l'assiette correspond à une période ultérieure.

A l'ouverture de l'exercice suivant, les écritures passées au compte 480 sont contrepassées aux comptes intéressés de la classe 6.

- Le compte 481 *Produits constatés d'avance* est crédité des sommes correspondant à des produits perçus et comptabilisés en classe 7 dans l'exercice mais concernant des exercices ultérieurs. A l'ouverture de l'exercice suivant, les écritures passées au compte 481 sont contrepassées aux comptes intéressés de la classe 7.

- Les comptes 484 et 485 *Différences de conversion* enregistrent la date de l'arrêté des comptes de fin de l'exercice, les différences de conversion résultant de l'actualisation des comptes de créances et de dettes en monnaies étrangères sur la base du dernier cours de change.

- Lorsque la différence correspond à une perte latente (diminution des créances ou augmentation des dettes), le compte 484 *Différences de conversion-Actif* est débité par le crédit des comptes de créances ou des comptes de dettes.

- Lorsque la différence correspond à un gain latent (augmentation des créances ou diminution des dettes), le compte 485 *Différences de conversion-Passif* est crédité par le débit des comptes de créances ou des comptes de dettes.

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation des résultats I. Par contre, les pertes latentes entraînent la constitution d'une provision pour risques (pertes de change).

1. Toutefois, les écarts de conversion constatés à la fin de l'exercice sur les disponibilités en devises sont considérés comme des gains ou des pertes de change définitivement réalisés, et inscrits aux comptes de charges ou de produits (0)678 ou (0)778, pour la détermination des résultats.

Simultanément, le compte 109 Actionnaires, capital souscrit, non appelé, antérieurement débité, est crédité en contrepartie du compte 1001 Capital souscrit, non appelé pour le montant du capital non appelé.

- Le compte 452 Associés, versements anticipés et reçus sur augmentation de capital, normalement créditeur, enregistre les apports des associés préalablement aux appels de capital, lors de la constitution de la société ou lors de la réalisation d'une opération d'augmentation de capital. Il s'apure au fur et à mesure des appels.

- Le compte 453 Actionnaires défaillants constate l'état de déchéance de la qualité d'associé. Il est débité du montant total de la souscription ainsi que des intérêts de retard et des frais mis à la charge de l'actionnaire, par le crédit des comptes :

109 Actionnaires, capital non appelé de la partie du capital non encore appelée ;

451 Associés, capital souscrit et appelé mais non versé de la fraction appelée ;

770 Revenus des autres créances du montant des intérêts de retard calculés prorata temporis ;

792 Frais à transférer des frais qui sont imputables à l'actionnaire défaillant.

Il est crédité du produit de la vente par le débit des comptes : financiers (classe 5) du montant de la vente, 109 Actionnaires, capital non appelé du montant des droits transférés aux acquéreurs.

Il reste débiteur ou profite de la différence entre la somme due et le montant de la vente.

- Le compte 454 Associés, capital à rembourser enregistre les sommes dues aux associés, par la société, à la suite d'une décision de remboursement ou d'amortissement d'une fraction du capital.

- Le compte 455 Associés, dividendes à payer est crédité du montant des dividendes dont la distribution a été décidée par les organes compétents, par le débit :

— du compte 13 Résultat net en attente d'affectation (solde créditeur).

— du compte 12 Report à nouveau (solde créditeur).

— du compte 11 Réserves pour les réserves dont la distribution ne fait pas l'objet d'une interdiction.

- Le compte 456 Comptes courants des associés et administrateurs enregistre :

au crédit, le montant des fonds mis temporairement à la disposition de la société par les associés ;

au débit, le montant des fonds avancés d'une façon temporaire par l'entreprise aux associés.

- Le compte 457 Compte des sociétés du groupe est limité aux opérations financières à court terme réalisées avec les sociétés du groupe, les opérations commerciales (achats et ventes) étant inscrites aux comptes 40 Fournisseurs et 41 Clients.

Les opérations de financement à long et moyen terme à l'intérieur du groupe sont portées aux comptes 175 Dettes rattachées à des participations et 275 Créances rattachées à des participations.

Sont considérées comme sociétés apparentées, les sociétés dont les liens d'intérêt sont pris en considération en vue d'une éventuelle consolidation des bilans et des résultats.

Les intérêts se répartissent à l'intérieur de cet ensemble entre :

— les intérêts du « groupe », c'est-à-dire, de la société mère elle-même et les intérêts qu'elle détient dans l'ensemble ;

— les intérêts « hors groupe » qui coexistent avec ceux du « groupe ».

La société mère est la société dominante de l'ensemble ; elle assume la direction en droit ou en fait parce qu'elle possède le

contrôle de la majorité à l'assemblée ou y participe d'une manière prépondérante.

Lorsqu'une société possède plus de la moitié du capital d'une autre société, la seconde est considérée comme filiale de la première.

Lorsqu'une société possède dans une autre société une fraction de capital comprise entre 10 et 50 Vo, la première est considérée comme ayant une « participation » dans la seconde.

La « filiale » d'une « filiale » à la lettre de la loi est appelée « sous-filiale ».

Lorsque la société mère, ses filiales ou ses sous-filiales détiennent dans une société des participations minoritaires dont le total procure au groupe la majorité à l'assemblée de cette société, elle est dénommée « participation multiple ».

- Le compte 458 Associés, opérations faites en commun concerne les opérations effectuées dans le cadre d'une société en participation ou d'un groupement d'intérêt économique. Le fonctionnement de ce compte est décrit dans les dispositions particulières, titre VI.

#### 46. DÉBITEURS ET CRÉDITEURS DIVERS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. du remboursement effectif des obligations et des bons	1, 2. des comptes financiers concernés
2. des intérêts versés aux obligataires	
3. du prix de cession des éléments d'actif cédés	3. du compte «84 Résultats de cession d'éléments de l'actif »
4. des créances sur des tiers, lorsqu'elles ne peuvent être comptabilisées sous un autre compte de la classe 4	4. des comptes financiers concernés (ou d'un compte de produit)
5. du remboursement des dettes contractées	5. des comptes financiers concernés
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte « 160 Emprunts obligataires »	1. des obligations et bons à rembourser
2. du compte «670 Intérêts des emprunts »	2. du montant du coupon d'intérêt à verser aux obligataires
3. des comptes financiers (ou d'un compte de charges)	3. des dettes contractées ne pouvant être imputées à un autre compte de la classe 4
4. des comptes financiers concernés	4. des remboursements de créances

#### COMMENTAIRES

Le compte 46 enregistre toutes les créances et dettes qui ne sont pas affectées à d'autres comptes de la classe 4.

Il est notamment utilisé pour les opérations relatives :

aux remboursements d'obligations échues et coupons à payer ;  
 — aux cessions d'éléments de l'actif immobilisé ;  
 — aux cautionnements et dépôts reçus ou versés à court terme ;  
 — aux opérations ne pouvant être comptabilisées à d'autres comptes ;

— aux régularisations relatives aux charges à payer et produits à recevoir (intérêts courus et non échus sur prêts et emprunts, indemnités à recevoir pour sinistres...).

- Le compte 460 Obligations enregistre :

— les obligations échues à rembourser aux obligataires ;  
 les coupons à payer aux obligataires (éventuellement la dette des obligataires contractée lors de la souscription).

- Le compte 462 Débiteurs sur cession d'immobilisations (et de valeurs mobilières de placement) est débité, lors de la cession,

Les comptes d'équilibre 484 et 485 apparaissent au bilan sur des lignes distinctes à l'actif et au passif.

#### COMPTABILISATION DES CHARGES (OU PRODUITS) PAR ABONNEMENT.

Les entreprises ont la faculté d'ouvrir à l'intérieur du compte 48 un compte divisionnaire spécial 486 *Comptes d'abonnement des charges et des produits* en vue d'enregistrer les charges et les produits dont le montant peut être connu et fixé d'avance avec une précision suffisante (impôts, loyers, primes d'assurances, amortissements, provisions pour risques et charges, etc.) et qu'il y a intérêt à répartir par fractions égales entre les périodes comptables de l'exercice.

Le système de l'abonnement est utilisé par les entreprises qui veulent obtenir des résultats nets périodiques (mois, trimestres...).

Le montant prévisionnel de la charge (ou produit) abonné doit être estimé avec le plus grand soin et modifié s'il y a lieu, en cours d'exercice, de manière que le total des sommes inscrites au débit ou au crédit des comptes intéressés des classes 6 et 7 soit égal en fin d'exercice au montant réel de la charge ou du produit.

Le compte 486 est subdivisé en fonction des besoins ; ses sous-comptes sont :

— Pour chaque période intercalaire crédités de la fraction des charges abonnées (débités de la fraction des produits abonnées) par le débit (ou le crédit) des comptes de la classe concernée ;

— En cours d'exercice, débités des règlements de frais réels (crédités des produits réels) par le crédit (ou le débit) du compte concerné de la classe 4 ou 5 ;

— En fin d'exercice, débités des dotations aux amortissements et provisions par le crédit des comptes d'amortissements et de provisions correspondants.

Le compte 486 est soldé à la fin de l'exercice.

#### COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS NON IDENTIFIÉES.

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon certaine à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées ou qui exigent une information complémentaire sont inscrites provisoirement au compte 488 *Compte d'attente et à régulariser*. Ce compte ne doit être utilisé qu'à titre exceptionnel. Il ne doit pas apparaître au bilan, l'imputation au compte définitif étant en principe réalisée dans les moindres délais.

Si l'affectation au compte définitif s'avère impossible, il n'est pas établi, à l'arrêté des comptes, de compensation entre opérations de nature débitrice et opérations de nature créditrice. Les soldes débiteurs et les soldes créditeurs du compte doivent apparaître distinctement à l'actif et au passif du bilan.

#### 49. PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— des variations en diminution de ces provisions	— du compte «(0)78 Reprises sur amortissements et provisions »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte « (0)68 Dotations aux amortissements et provisions	— des variations en augmentation de ces provisions en fin d'exercice

#### COMMENTAIRES

Le compte 49 regroupe l'ensemble des provisions pour dépréciation de la classe 4.

#### CRÉATION DE LA PROVISION.

Lorsque le recouvrement d'une créance est considéré comme incertain, une provision pour dépréciation est créée en fin d'exercice par le débit du compte (0)68 et le crédit du compte 49. Le montant de la provision est égal à celui de la perte prévisible et estimé par le chef d'entreprise sous sa propre responsabilité.

#### AJUSTEMENT DE LA PROVISION.

A la fin de chaque exercice, il convient de vérifier si les provisions créées au cours des exercices précédents correspondent toujours à la perte qu'il est raisonnable d'envisager sur le recouvrement de la créance douteuse. Des ajustements peuvent être alors enregistrés :

- par le débit du compte (0)68 lorsque la provision doit être augmentée ;
- par le crédit du compte (0)78 lorsque le montant doit être diminué ou annulé.

#### SORT DE LA PROVISION.

Une fois fixé définitivement sur le montant du règlement du client (que ce dernier ait réglé pour solde de tout compte soit de la totalité soit une partie de sa dette, ou qu'il n'y ait aucun espoir de règlement), il convient de régulariser la situation en soldant le compte du débiteur ainsi que la provision correspondante.

#### CLASSE 5

#### COMPTES FINANCIERS

Les comptes financiers enregistrent les mouvements des valeurs en espèces, chèques, coupons, effets et les opérations faites avec les institutions financières : banques ou autres établissements spécialisés, chèques postaux, agents de change, etc.

Par extension, cette classe comprend également les comptes relatifs :

- aux valeurs mobilières de placement ;
- aux prêts et emprunts à court terme ;
- ainsi qu'aux virements internes.

Les comptes financiers peuvent présenter des soldes débiteurs ou créditeurs entre lesquels aucune compensation ne peut être faite.

#### 50. EMPRUNTS A COURT TERME

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— des remboursements effectués	— des comptes financiers intéressés
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes financiers intéressés	— de la valeur à rembourser des emprunts contractés à court terme

#### COMMENTAIRES

Le compte 50 enregistre les emprunts contractés auprès des tiers (autres que les associés et sociétés apparentées) pour une durée à court terme, c'est-à-dire dont l'échéance contractuelle est

à l'origine inférieure à un an sans pouvoir en aucun cas dépasser deux ans.

Les concours bancaires courants n'y sont pas enregistrés. Ils sont portés à une subdivision du compte Banque intitulée 559 *Concours bancaires courants*.

#### 51. PRÊTS A COURT TERME

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— de la valeur de remboursement du prêt consenti à court terme	— des comptes financiers intéressés

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes financiers intéressés	— du remboursement du prêt

#### COMMENTA IRES

Le compte 51 enregistre les fonds prêtés à des tiers (autres que le personnel, les associés et sociétés apparentées) pour une durée à court terme.

#### 52. VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT<sup>1</sup>

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— de la valeur d'apport ou d'acquisition des titres conférant un titre de propriété ou de créance	— du compte « 10 Capital » ou des comptes de tiers ou financiers concernés

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte « 84 Résultats sur cession »	— lors de la cession des titres, de la valeur d'entrée dans le patrimoine

#### COMMENTAIRES

Le compte « Valeurs mobilières de placement » enregistre la valeur des actions, obligations, bons du trésor et bons de caisse à court terme, acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance.

Les règles à suivre pour la comptabilisation des valeurs mobilières de placement et la constitution de provisions pour dépréciation sont les mêmes que celles déjà prévues pour les titres immobilisés; en particulier, les frais accessoires d'achat de titres doivent être incorporés aux comptes de charges concernés.

Par mesure de simplification, la détermination des résultats sur cession des valeurs mobilières de placement est assurée par le compte 84, bien qu'il ne s'agisse pas de cession d'éléments de l'actif immobilisé.

Le compte 529 *Versements restant à effectuer* est crédité du montant des versements à effectuer sur les valeurs mobilières de placement non libérées par le débit des comptes divisionnaires concernés du compte 52.

1. A ce compte, on peut également inscrire, lorsque le cas se présente, le rachat par une société de ses propres titres jusqu'à la régularisation des opérations en vue desquelles le rachat a été effectué.

#### 54. CHÈQUES, EFFETS ET COUPONS A L'ENCAISSEMENT

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant des chèques inventoriés ou reçus, non encore transmis en banque ou des coupons non encore crédités par la banque	— des comptes de tiers concernés ou du compte « 77 Produits financiers »
-- du montant des effets sortis du portefeuille remis à l'encaissement ou à l'escompte	— du compte « 415 Effets à recevoir »

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes financiers	— du montant des chèques ou des coupons lors de la remise de ceux-ci à l'encaissement ou de la matérialisation de l'encaissement
— des comptes financiers et des comptes de charges bancaires (635 et 673)	— du montant des effets échus remis à l'encaissement ou des effets remis à l'escompte

#### COMMENTA IRES

Le compte 54 enregistre impérativement, en fin d'exercice et facultativement en cours d'exercice, la valeur des chèques et coupons qui figurent dans le portefeuille de l'entreprise dans l'attente de leur encaissement.

Il est également utilisé en cours d'exercice comme compte de passage pour enregistrer les opérations ayant trait aux remises à l'encaissement ou à l'escompte des effets de commerce.

#### 55. BANQUES, INSTITUTIONS FINANCIÈRES ET ASSIMILÉES

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— des mouvements de fonds en faveur des comptes ouverts par l'entreprise auprès des banques et autres institutions financières (versements et remises effectués par l'entreprise, versements, virements et remises effectués par des tiers au profit de l'entreprise)	— des comptes intéressés : comptes de tiers, comptes financiers ou comptes de produits

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes intéressés : comptes de tiers, comptes financiers ou comptes de charges	— des mouvements de fonds au détriment des comptes ouverts par l'entreprise auprès des banques et autres institutions financières (effets revenus impayés, retraits, virements... effectués par l'entreprise)

#### COMMENTA IRES

Ce compte enregistre les sommes et avoirs reçus ou déposés auprès du Trésor, de la banque centrale, des chèques postaux, des autres banques ou de toutes institutions financières. A l'intérieur de la nomenclature choisie pour le classement des banques et institutions financières, une distinction doit être opérée pour les avoirs exprimés en monnaie nationale d'une part, les avoirs exprimés en devises d'autre part ; parmi les premiers, on distinguera les avoirs liquides des avoirs soumis à restriction.

En fin de période, les avoirs en monnaies étrangères sont évalués au dernier cours officiel connu à la date du bilan ; les écarts de conversion constatés sont considérés comme des gains ou des pertes de change intervenant dans la détermination des résultats.

Les concours bancaires courants dont l'entreprise peut avoir besoin sont enregistrés au compte 559. Il s'agit de dettes contractées en raison de besoins de trésorerie résultant de l'exploitation courante ou des autres opérations d'exploitation de l'entreprise.

Sont notamment enregistrés sous ce compte, les effets financiers créés en représentation de crédits consentis à l'entreprise dans le cadre de mobilisation de créances commerciales ou de mobilisation de crédits à l'exportation.

Pour la présentation au bilan, les comptes à solde créditeur sont inscrits au passif, sans compensation possible avec ceux des comptes bancaires présentant un solde débiteur. Le solde des comptes créditeurs peut être, le cas échéant, présenté avec le compte 559.

### 56. CAISSE

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant des espèces encaissées par l'entreprise	— des comptes concernés
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes concernés	— du montant des espèces décaissées

#### COMMENTAIRES

Ce compte enregistre le montant des espèces détenues par l'entreprise en Mauritanie et dans les autres pays (caisses en monnaies étrangères). Son solde est toujours débiteur ou nul.

### 57. RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant des fonds remis aux régisseurs et aux titulaires d'accréditifs	— des comptes financiers
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes de tiers ou de charges par nature — des comptes financiers	— du montant des dépenses effectuées pour le compte de l'entreprise — du montant des versements des fonds avancés

#### COMMENTAIRES

Le compte 57 enregistre les écritures relatives aux fonds gérés par les régisseurs ou par les comptables subordonnés et celles relatives aux accréditifs ouverts dans les banques au nom d'un tiers ou d'un agent de l'entreprise.

*Exemple :*

- Fonds remis à un tiers ou à un préposé pour règlement des dépenses propres à l'entreprise et dont il devra rendre compte ;
- Fonds déposés dans un établissement financier au nom d'un tiers ou d'un agent de l'entreprise qui pourra en disposer librement pour le compte de l'entreprise.

Le compte 57 peut également être utilisé pour enregistrer les crédits documentaires dans les banques pour le paiement de certaines opérations.

### 58. VIREMENTS INTERNES

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. des sorties de caisse pour versement en banque	1. du compte caisse concerné
2. des sorties de banque pour alimenter la caisse	2. du compte banque concerné
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte caisse concerné	1. des rentrées en caisse provenant de la banque
2. du compte banque concerné	2. des rentrées en banque provenant de la caisse

#### COMMENTAIRES

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

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

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

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

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

### 59. PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— des variations en diminution des provisions	— d'une subdivision du compte «78/078 Reprises sur provisions pour dépréciation des comptes financiers »
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— d'une subdivision du compte «68/068 Dotations aux comptes amortissements et provisions »	— des variations en augmentation de ces provisions

#### COMMENTAIRES

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

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

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

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

C'est pourquoi le Plan comptable national, tout en retenant le classement des charges et des produits par nature, dont le mérite principal outre celui de la simplicité est celui d'une relative polyvalence<sup>1</sup>, préconise une deuxième analyse par fonction pour les entreprises ayant les moyens de la réaliser.

#### I. CLASSEMENT DES COMPTES DE GESTION PAR NATURE.

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

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

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

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

#### *Différenciation des charges et des pertes.*

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

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

#### *Différenciation des produits et des profits.*

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

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

En sont exclues et portées en classe 07 :

- les opérations ne relevant pas des activités courantes de l'entreprise, telles les produits des services rendus au personnel (coopérative, cantine...), les loyers perçus sur un immeuble de rapport par une entreprise à caractère industriel ou commercial, les profits de change ;

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

- la rétrocession à prix coûtant de marchandises à un confrère qui a pour incidence une altération du taux de marge ;
- les commissions présentant un caractère occasionnel, les redevances pour brevets, licences... ;
- les indemnités relatives aux sinistres couverts par assurances ; les opérations relatives aux exercices antérieurs (reprises sur amortissements et provisions...).

#### 2. CLASSEMENT DES CHARGES PAR FONCTION.

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

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

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

Tableau de répartition fonctionnelle des charges d'exploitation.

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

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

D'autres classements peuvent être envisagés :

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

#### CODIFICATION INDICATIVE

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

#### 1. OPÉRATIONS HORS EXPLOITATION.

Comptes précédés d'un zéro<sup>2</sup>.

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

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

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

pour le montant des stocks non encore entrés en magasin, au port ou en douane).

**601. ACHATS DE MATIÈRES PREMIÈRES  
ET AUTRES APPROVISIONNEMENTS  
602. ACHATS D'EMBALLAGES**

IL EST DÉBITÉ		PAR LE CRÉDIT	
1. du montant des achats de matières premières, fournitures consommables et emballages		1. des comptes de tiers ou financiers concernés	
2. en fin de période, du montant estimé des matières, fournitures et emballages livrés mais non facturés		2. du compte «408 Fournisseurs, factures à recevoir »	
PAR LE DÉBIT		IL EST CRÉDITÉ	
1. des comptes de tiers concernés		1. du montant des rendus sur achats	
2. du compte «82 Résultats d'exploitation »		2. en fin de période pour solde	

**COMMENTAIRES**

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

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

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

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

On distingue :

— *Les combustibles* qui sont des matières telles que le bois, le charbon, le gaz, etc. et concourent par leur consommation d'une manière directe à la fabrication ou à l'exploitation.

— *Les carburants et les lubrifiants* qui servent à assurer l'alimentation et le graissage des machines et des véhicules.

— *Les fournitures et matériaux d'entretien* qui sont des éléments, naturels ou non, destinés à l'entretien et la réparation des bâtiments, de l'outillage ou du matériel. Leur consommation reste sans influence sur la valeur des éléments de l'actif du bilan. Exemples : bois, sables, métaux, ciments, agglomérés et tous matériaux de construction pour usage interne de l'entreprise ; pièces de rechange et de réparation des équipements et des véhicules pneumatiques...

Sont exclus de cette catégorie d'achat les pièces et matériels qui sont destinés à être incorporés dans le prix de revient soit de matériels et outillages nouveaux, soit de constructions nouvelles et qui peuvent, de ce fait, être considérés comme entrant dès leur acquisition dans l'actif immobilisé.

— *Les fournitures d'atelier, d'usine et de magasin* qui sont des menues pièces, menus outils et accessoires nécessaires au fonctionnement de ces services. Exemples : air liquide, vêtements de

protection, produits de laboratoire, de conditionnement ou d'entretien...

— *Le petit outillage* qui comprend notamment les éléments s'usant rapidement et devant être fréquemment renouvelés tel que le petit outillage dit «à main » : pinces, tournevis, marteaux, limes et les menus équipements de bureau.

— *Les produits d'entretien* qui sont destinés au nettoyage et à la rénovation.

— *Les fournitures de bureau et administratives* qui sont des fournitures de faible valeur qui concourent par leur consommation d'une manière directe à la fabrication ou à l'exploitation.

Les matières et fournitures consommables ne transitent pas toujours par un compte magasin. S'il n'est pas tenu pour elles de comptes de stocks, les matières et fournitures consommables figurent au compte *606 Achats d'approvisionnements non stockés*.

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

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

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

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

\*\*\*

**603. VARIATION DE STOCKS**

IL EST DÉBITÉ		PAR LE CRÉDIT	
1. en fin de période, de la valeur des stocks initiaux (en cas d'intermittence de l'inventaire) ou à chaque sortie du coût d'entrée <sup>2</sup> des marchandises, matières et autres approvisionnements (inventaire permanent)		1. des comptes de stocks 30, 31 et 32	
2. pour solde en fin de période, de la variation globale positive des stocks de marchandises, matières et autres approvisionnements (solde créditeur)		2. du compte «82 Résultats d'exploitation »	

PAR LE DÉBIT		IL EST CRÉDITÉ	
1. des comptes de stocks 30, 31 et 32		1. en fin de période, de la valeur des stocks de clôture (intermittence de l'inventaire) ou à chaque entrée du coût d'achat des marchandises et matières (permanence de l'inventaire)	
2. du compte «82 Résultats d'exploitation »		2. pour solde en fin de période, de la variation globale négative des stocks de marchandises, matières et autres approvisionnements (solde débiteur)	

**COMMENTAIRES**

Le compte *603* est réservé à l'enregistrement des variations de stocks. Il met en évidence la différence existant entre la valeur des

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

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



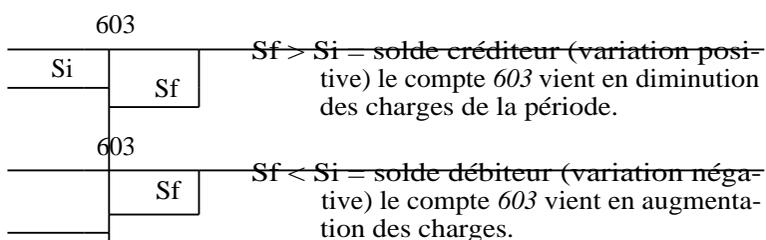
stocks de clôture, dits stocks de sortie, et des stocks d'ouverture, dits stocks d'entrée, compte non tenu des provisions pour dépréciation.

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

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

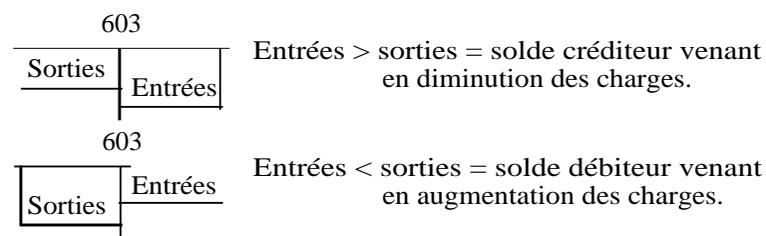
— Une diminution de la valeur du stock final signifie que les approvisionnements de la période ont été moins importants que la consommation et qu'il a fallu prélever la partie manquante dans le stock initial. Cette diminution (variation négative du stock) vient augmenter les charges consommées de l'exercice.

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



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

Il peut se présenter ainsi :



#### 606. ACHATS D'APPROVISIONNEMENTS NON STOCKÉS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. du montant des matières et fournitures non stockées	1. des comptes de tiers ou financiers concernés
2. en fin de période, du montant estimé des fournitures restant à payer non facturées	2. du compte «408 Fournisseurs, factures à recevoir »

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte «480 Charges comptabilisées d'avance »	1. en fin de période, du montant des existants neufs des achats non stockés
2. du compte «82 Résultats d'exploitation »	2. en fin de période pour solde

#### COMMENTAIRES

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

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

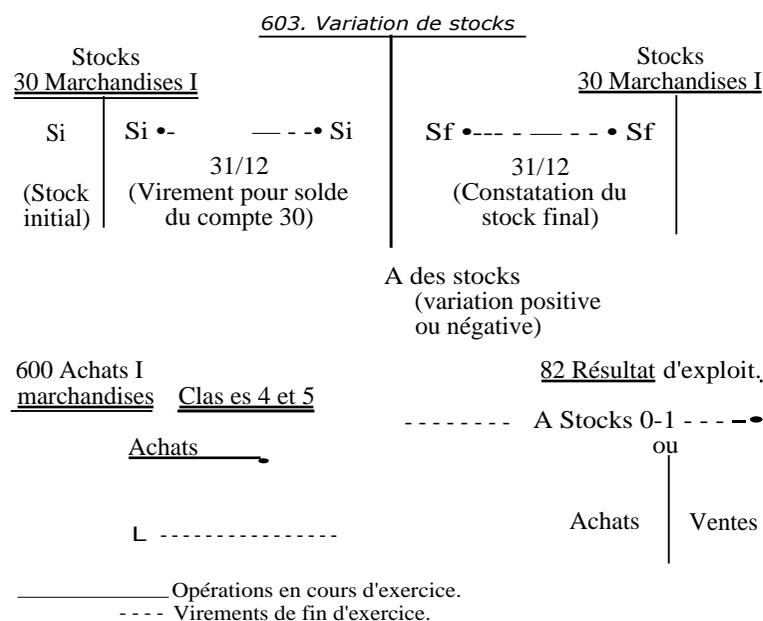
Le compte 606 permet d'enregistrer ces achats d'approvisionnements qui n'ont pas de parallèle en classe 3.

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

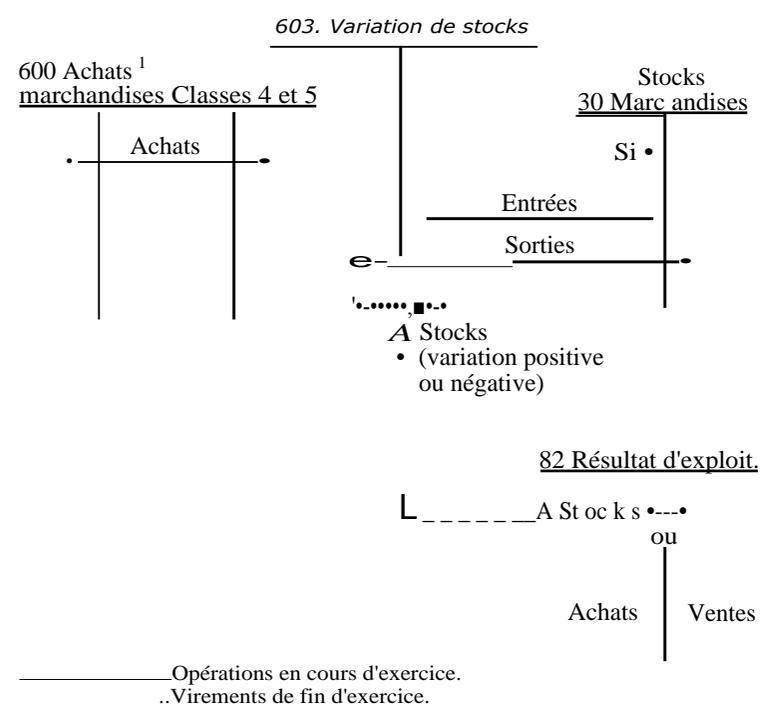
#### SCHÉMAS DE COMPTABILISATION

##### A. — Activités commerciales

##### 1. INVENTAIRE INTERMITTENT.



##### 2. PERMANENCE DE L'INVENTAIRE.

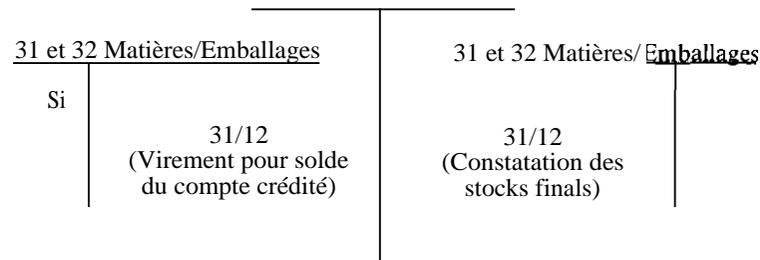


I. Plus, éventuellement, les stocks et achats d'emballages.

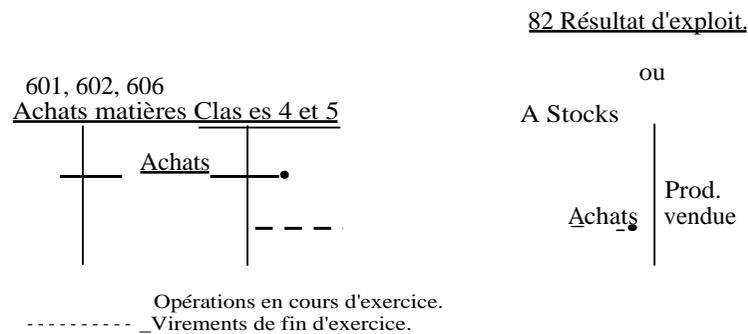
## B. — Activités industrielles

## 1. INVENTAIRE INTERMITTENT.

## 603. Variation de stocks

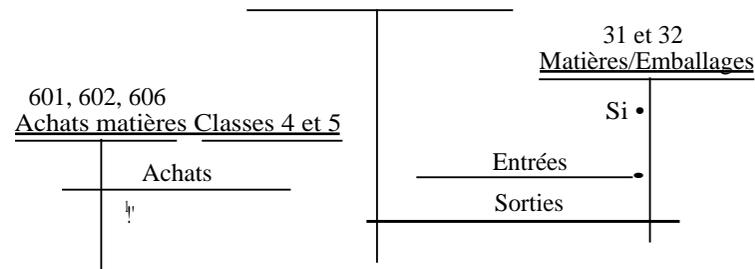


A Stocks

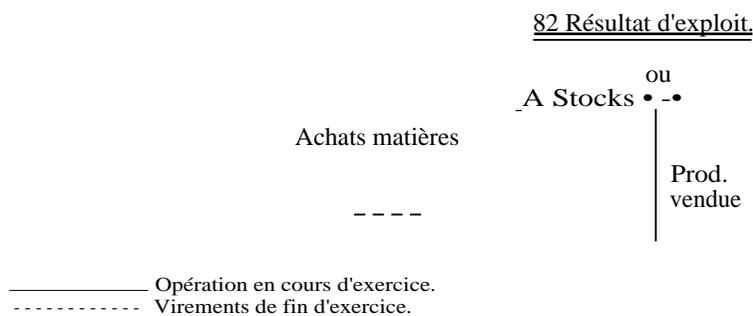


## 2. INVENTAIRE PERMANENT.

## 603. Variation de stocks



\_A Stocks



## 61. ACHATS DE SOUS-TRAITANCE

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant des factures de sous-traitance de la période	— d'une subdivision du compte «40 Fournisseurs »

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «82 Résultats d'exploitation »	— en fin de période, pour solde

## COMMENTAIRES

Sont considérés comme achats de sous-traitance :

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

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

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

## 62. CHARGES EXTERNES LIÉES A L'INVESTISSEMENT

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant des charges externes consommées liées à l'investissement	— des comptes de tiers ou financiers concernés

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte «82 Résultats d'exploitation »	1. pour solde en fin de période, du compte «62 Charges externes liées à l'investissement »
2. du compte «082 Résultats hors exploitation »	2. pour solde en fin de période, du compte «062 Charges externes liées à l'investissement » hors exploitation

## COMMENTAIRES

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

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

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

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

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

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

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

- \*\*

### 63. CHARGES EXTERNES LIÉES A L'ACTIVITÉ

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant des charges externes liées à l'activité	— des comptes de tiers ou financiers concernés
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte «82 Résultats d'exploitation»	1. pour solde en fin de période, du compte «63 Charges externes liées à l'activité»
2. du compte «082 Résultats hors exploitation»	2. pour solde en fin de période, du compte «063 Charges externes liées à l'activité» (hors exploitation)

#### COMMENTAIRES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a%

### 64 ET 064. CHARGES ET PERTES DIVERSES

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant de la charge ou de la perte considérée	— des comptes d'immobilisations, de stocks, de tiers ou financiers concernés
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte «82 Résultats d'exploitation»	1. pour solde en fin de période, du compte de charges (exploitation)
2. du compte «082 Résultats hors exploitation»	2. pour solde en fin de période, du compte de pertes ou charges (hors exploitation ou exceptionnelles)

#### COMMENTAIRES

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

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

### 65. FRAIS DE PERSONNEL

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. des rémunérations dues	1. du compte «42 Personnel» ou du compte financier concerné
2. des charges connexes afférentes ces rémunérations	2. des comptes de tiers correspondant tels que la Caisse Nationale de Sécurité Sociale
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte «82 Résultats d'exploitation»	1. pour solde en fin de période du compte de charges de personnel (exploitation)
2. du compte «082 Résultats hors exploitation»	2. pour solde en fin de période du compte de charges de personnel (hors exploitation)

## COMMENTAIRES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

.\*.

## 66. IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant des impôts et taxes dus	— du compte «43 Etat et autres collectivités publiques » ou des comptes financiers concernés
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte «82 Résultats d'exploitation»	1. pour solde en fin de période du compte impôts et taxes (exploitation)
2. du compte «082 Résultat hors exploitation »	2. pour solde en fin de période des impôts et taxes (hors exploitation)

## COMMENTAIRES

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

- des taxes indirectes et droits de douanes qui grèvent les achats de marchandises, de matières et d'immobilisations et sont incorporés directement au coût d'acquisition de ces biens ;
- des impôts ou taxes récupérables sur les tiers ou sur le Trésor public, enregistrés aux comptes de la classe 4;
- des impôts sur le bénéfice, ainsi que de l'impôt minimum forfaitaire, comptabilisés au compte 86 *Impôt sur le résultat.*

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

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

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

## 67. CHARGES FINANCIÈRES

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— des intérêts et agios supportés ainsi que des escomptes accordés	— des comptes de tiers ou financiers concernés
PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte «82 Résultats d'exploitation»	1. pour solde en fin de période du compte charges financières (exploitation)
2. du compte «082 Résultats hors exploitation»	2. pour solde en fin de période du compte charges financières (hors exploitation)

## COMMENTAIRES

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

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

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

## 68. DOTATIONS AUX COMPTES D'AMORTISSEMENTS ET DE PROVISIONS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— du montant des dotations de l'exercice	— des comptes 19, 28, 29, 39, 49 et 59

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

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte «82 Résultats d'exploitation»	L pour solde du compte dotations aux amortissements et provisions (exploitation)
2. du compte «082 Résultats hors exploitation»	2. pour solde du compte dotations aux amortissements et provisions (hors exploitation)

### COMMENTAIRES

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

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

#### 1. CONSTATATION ET AJUSTEMENT DES AMORTISSEMENTS.

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

#### 2. CRÉATION ET AJUSTEMENT DES PROVISIONS.

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

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

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

#### 3. UTILISATION ET ANNULATION DES PROVISIONS.

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

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

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

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

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

### CLASSE 7/07

### COMPTES DE PRODUITS ET PROFITS

#### 70. VENTES DE MARCHANDISES, PRODUCTION VENDUE PRODUITS DES ACTIVITÉS ANNEXES

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
	<i>Voir les fiches suivantes</i>

### COMMENTAIRES

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

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

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

#### ELÉMENTS CONSTITUTIFS DU PRIX FACTURÉ.

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

#### LES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES.

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

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

#### LES RÉDUCTIONS SUR LES VENTES.

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

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

#### LES PORTS FACTURÉS AUX CLIENTS.

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

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

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

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

## RÉGULARISATION DES VENTES ET CRÉANCES EN FIN D'EXERCICE.

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

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

— Les produits sont comptabilisés avant le moment où ils sont définitivement acquis à l'entreprise. A l'inventaire, ils doivent être exclus des produits de l'exercice, dans la mesure où ils concernent l'exercice suivant. Le compte 70 est débité ; en contrepartie, le compte 481 *Produits constatés d'avance* est crédité ;

— Des commandes sont exécutées et les factures correspondantes ne sont pas encore établies. Ces produits réalisés sont à comprendre dans les résultats de l'exercice. Le compte 70 *Ventes* est crédité par le débit du compte de régularisation 418 *Clients, factures à établir*.

\*\*\*

## 700. VENTES DE MARCHANDISES

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «41 Clients » ou d'un compte financier	— du montant des facturations nettes
IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. des rabais, remises et ristournes accordés postérieurement à la comptabilisation de la facture de vente	1. du compte «41 Clients »
2. pour solde en fin de période, du compte «700 Ventes » (exploitation)	2. du compte «82 Résultats d'exploitation »
3. pour solde en fin de période, du compte « 0700 Ventes » (hors exploitation)	3. du compte «082 Résultats hors exploitation »

## COMMENTAIRES

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

Des subdivisions du compte permettent d'identifier :

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

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

701. PRODUCTION VENDUE  
(TRAVAUX, PRESTATIONS DE SERVICES)

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «41 Clients » ou d'un compte financier	— du montant des facturations nettes
IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. des rabais, remises, ristournes accordés postérieurement à la comptabilisation de la facture de vente	1. du compte «41 Clients »
2. pour solde, en fin de période, du compte « Production vendue » (exploitation)	2. du compte «82 Résultats d'exploitation »
3. pour solde, en fin de période, du compte «Production vendue » (hors exploitation)	3. du compte «082 Résultats hors exploitation »

## COMMENTAIRES

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

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

## 706. PRODUITS DES ACTIVITÉS ANNEXES

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes de tiers ou financiers	— du montant des sommes facturées aux clients en rémunération de services divers
IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. pour solde en fin de période, du compte « Produits des activités annexes (exploitation)	1. du compte «82 Résultats d'exploitation »
2. pour solde en fin de période, du compte « Produits des activités annexes (hors exploitation)	2. du compte «082 Résultats hors exploitation »

## COMMENTAIRES

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

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

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

71. PRODUCTION STOCKÉE  
(OU DESTOCKAGE)

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. des comptes «34 Produits intermédiaires », «35 Produits finis », «36 Produits résiduels » (et éventuellement « 32 » s'il s'agit d'emballages fabriqués par l'entreprise)	1. a) en fin de période de la valeur des stocks finaux (en inventaire intermédiaire) b) à chaque entrée, du coût de production des entrées en stock (inventaire permanent)
2. du compte « 33 En-cours de production »	2. en fin de période des « en-cours » de production constatés en fin d'exercice
du compte «82 Résultats d'exploitation »	3. pour solde en fin de période du compte « Production stockée », s'il est débiteur

## IL EST DÉBITÉ

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

## PAR LE CRÉDIT

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

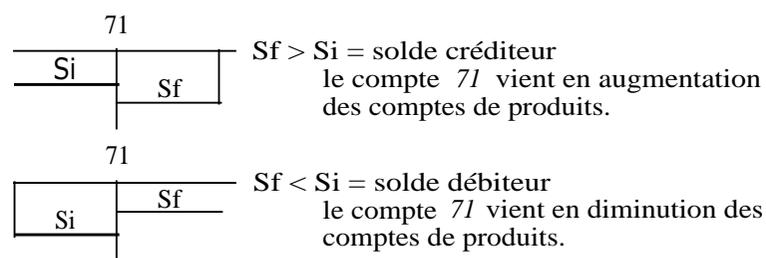
## COMMENTAIRES

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

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

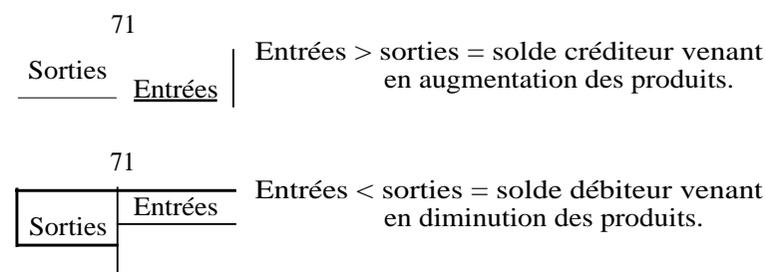
Elle figure dans le tableau des résultats du côté des produits, en plus s'il s'agit d'un solde créditeur, en moins s'il s'agit d'un solde débiteur.

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



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

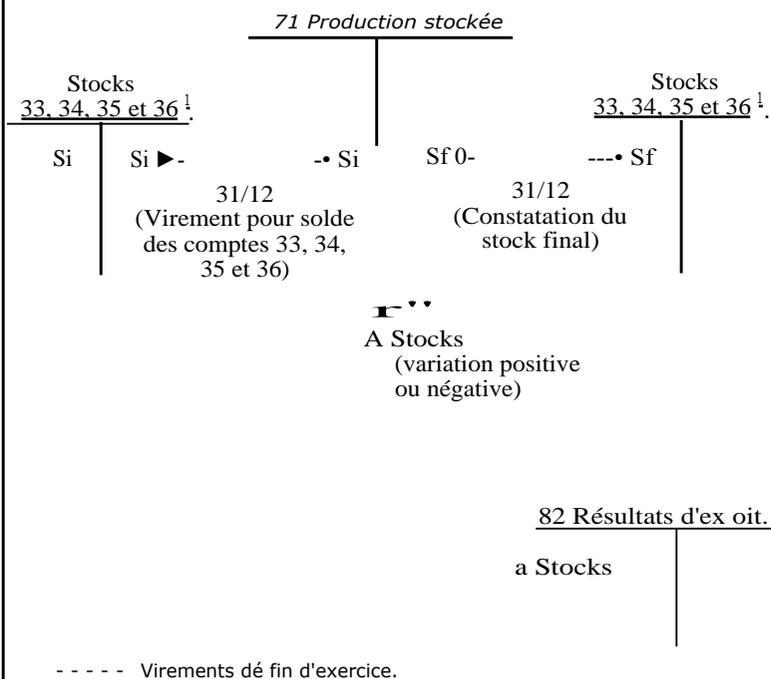
Il se présente ainsi :



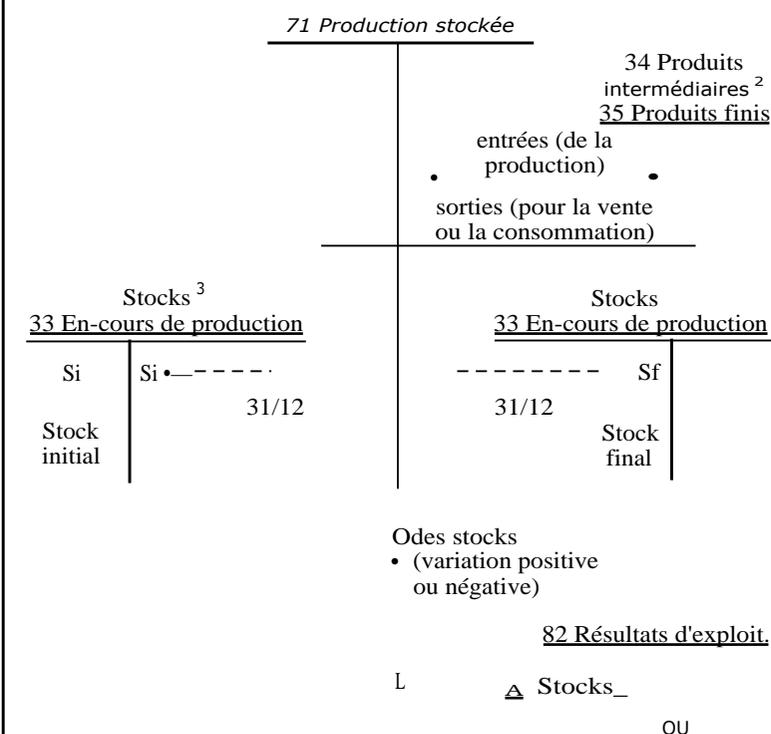
## SCHÉMAS DE COMPTABILISATION

(Activités industrielles exclusivement)

## 1 INVENTAIRE INTERMITTENT.



## 2. INVENTAIRE PERMANENT.



\_\_\_\_\_ Opérations en cours d'exercice.

\_\_\_\_ Virements de fin d'exercice.

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

## 72. PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MÊME

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. des comptes «20 Valeurs incorporelles immobilisées », «21 Immobilisations corporelles » ou «23 Immobilisations en cours »	1. du coût des immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même
2. des comptes de charges concernés (ou des comptes patrimoniaux concernés)	2. du montant des services rendus par l'entreprise pour elle-même
3. des comptes concernés de gestion ou de bilan	3. du montant des prélèvements sur stocks produits par l'entreprise
IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— pour solde en fin de période	— du compte «82 Résultats d'exploitation»

### COMMENTAIRES

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

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

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

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

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

- du compte 65 *Frais de personnel*, pour les avantages en nature accordés au personnel ;
- du compte 108 *Compte de l'exploitant* pour les prélèvements effectués pour les besoins de l'exploitant et de sa famille dans les exploitations à forme individuelle ;
- du compte 23 *Immobilisations en cours* lorsqu'il s'agit de remise en production de ces prélèvements pour la création d'immobilisations (plantation à demeure, par exemple).

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

## 74. PRODUITS ET PROFITS DIVERS

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes de tiers concernés ou des comptes financiers	— du montant des produits et profits divers
— du compte « 149 Subventions d'équipement inscrites au compte de résultat »	— du montant des subventions d'équipement viré au résultat de l'exercice

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— pour solde en fin de période des comptes de produits et profits	— du compte «82 Résultats d'exploitation» (ou «082» hors exploitation)

### COMMENTAIRES

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

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

## 76. SUBVENTIONS D'EXPLOITATION ET SUBVENTIONS D'ÉQUILIBRE

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «43 Etat » ou des comptes de tiers ou des comptes financiers concernés	— du montant des subventions d'exploitation ou d'équilibre acquises à l'entreprise

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— pour solde en fin de période du compte « Subventions »	— du compte «82 Résultats d'exploitation» (ou 082 hors exploitation)

### COMMENTAIRES

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

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

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

## 77. PRODUITS FINANCIERS

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes de tiers concernés ou des comptes financiers	— des produits reçus ou acquis par l'entreprise

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— pour solde en fin de période du compte « Produits financiers »	— du compte «82 Résultats d'exploitation» (ou 082 hors exploitation)

## COMMENTAIRES

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

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

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

## 78. REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— des comptes 19, 28, 29, 39, 49 et 59	— des reprises sur amortissements, des ajustements en baisse des provisions et des utilisations ou annulations des provisions
IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— pour solde en fin de période	— du compte 82 ou 082 « Résultats d'exploitation » ou « hors exploitation »

## COMMENTAIRES

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

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

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

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

## 79. FRAIS A IMMOBILISER OU A TRANSFÉRER

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte «200 Frais immobilisés »	1. du montant des frais à immobiliser et frais à étaler sur plusieurs exercices
2. du compte concerné de la classe 4	2. du montant des charges imputables à des tiers
3. du compte «84 Résultats de cession »	3. du montant des frais à transférer relatifs à la cession
IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— pour solde en fin de période	— du compte «82 Résultats d'exploitation » (ou 082 hors exploitation)

## COMMENTAIRES

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

Deux comptes principaux sont prévus :

- 791 Frais à immobiliser
- 792 Frais à transférer.

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

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

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

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

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

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

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

## CLASSE 8/08

## COMPTES DE RÉSULTATS

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

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

— Le compte 82 *Résultats d'exploitation fait* apparaître les résultats d'exploitation de l'exercice, c'est-à-dire ceux qui proviennent de la gestion des diverses activités de l'entreprise.

Le compte 082 *Résultats hors exploitation* fait apparaître les éléments de résultats qui ne se rapportent pas à l'exploitation courante ou qui se rapportent à l'exploitation des exercices antérieurs.

— Le compte 84 *Résultats sur cession d'éléments de l'actif* permet de calculer les plus-values ou les moins-values réalisées par l'entreprise sur des opérations de cession.

— Le résultat avant impôt est déterminé dans le compte 85.  
 — Le résultat net de la période est déterminé dans le compte 87 après déduction de l'impôt sur les résultats enregistré au compte 86.

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

## 82. RÉSULTATS D'EXPLOITATION

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
I. du montant des charges d'exploitation, pour solde en fin de période	I. des comptes 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67 et 68
2. pour solde, en cas de bénéfice d'exploitation	2. du compte «85 Résultat avant impôt »

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
I. des comptes 70, 71, 72, 74, 76, 77, 78, 79	I. de la valeur des produits d'exploitation, pour solde en fin de période
2. du compte «85 Résultat avant impôt »	2. pour solde, en cas de perte d'exploitation

### COMMENTAIRES

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

## 082. RÉSULTATS HORS EXPLOITATION

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
I. du montant des pertes hors exploitation	1. des comptes « 060 » à « 068 » pour solde de ces comptes en fin de période
2. pour solde, en cas de bénéfice hors exploitation	2. du compte «85 Résultat avant impôts exploitation

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
I. des comptes 070 à 079 pour solde de ces comptes en fin de période	1. du montant des profits hors exploitation
2. du compte «85 Résultat avant impôt»	2. pour solde du compte, en cas de perte hors exploitation

### COMMENTAIRES

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

## 83. RÉSULTATS D'OPÉRATIONS PARTICULIÈRES. PRODUITS ET SERVICES ÉCHANGÉS ENTRE ÉTABLISSEMENTS

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— des produits et services reçus d'autres établissements	— du compte de liaison « 18 » de l'établissement cédant

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte de liaison « 18 » de l'établissement cessionnaire	— des produits et services cédés à d'autres établissements

### COMMENTAIRES

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

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

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

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

## 83. RÉSULTATS D'OPÉRATIONS PARTICULIÈRES OPÉRATIONS RÉALISÉES DANS LE CADRE DE SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
Voir le mécanisme de fonctionnement de ce compte dans les dispositions particulières, Titre VI	

### COMMENTAIRES

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

## 84. RÉSULTATS DE CESSION D'ÉLÉMENTS DE L'ACTIF IMMOBILISÉ

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
I. de la valeur d'entrée (ou valeur réévaluée) des éléments sortis de l'actif	I. des comptes patrimoniaux concernés
2. des frais annexes relatifs à la cession (commissions, courtages...)	2. du compte «792 Frais à transférer »
3. en fin de période, des plus-values réalisées	2. du compte «85 Résultat avant impôt »

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
I. des comptes de tiers ou financiers concernés	I. du prix de cession (ou d'indemnisation) des éléments sortis de l'actif
2. du compte «28 Amortissements » des immobilisations concernées	2. de la valeur des amortissements afférents aux immobilisations sorties
3. du compte «85 Résultat avant impôt »	3. pour virement en fin de période des moins-values constatées

## COMMENTAIRES

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

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

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

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

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

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

## 85. RÉSULTAT NET AVANT IMPÔT

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. des pertes nettes d'exploitation ou hors exploitation	1. des comptes 82 ou 082 Résultats d'exploitation et/ou hors exploitation
2. des moins-values constatées	2. du compte «84 Résultats de cession d'immobilisations (et valeurs mobilières de placement)»
3. pour solde, en cas de bénéfice	3. du compte «87 Résultat net de la période »

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. des comptes 82 et/ou 082 Résultats d'exploitation et/ou hors exploitation	1. des bénéfices nets d'exploitation ou hors exploitation
2. du compte «84 Résultats de cession d'immobilisations (et valeurs mobilières de placement)»	2. des plus-values de cession réalisées
3. du compte «87 Résultat net de la période »	3. pour solde, en cas de perte

## COMMENTAIRES

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

## 86. IMPÔT SUR LE RÉSULTAT

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
— en cours de période des sommes dues à l'Etat : I.M.F.	— du compte «43 Etat»
— en fin de période, éventuellement du complément de contribution	— du compte « 43 Etat»

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
— du compte «87 Résultat net de la période »	— pour solde du compte

## COMMENTAIRES

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

## 87. RÉSULTAT NET DE LA PÉRIODE

IL EST DÉBITÉ	PAR LE CRÉDIT
1. de la perte avant impôt	1. du compte «85 Résultat avant impôt »
2. du montant de la contribution d'impôt sur le résultat	2. du compte «86 Impôt sur le résultat»
3. pour solde, en fin de période, du compte 87, en cas de bénéfice	3. du compte «130 Résultat net en attente d'affectation » (solde créditeur)

PAR LE DÉBIT	IL EST CRÉDITÉ
1. du compte «85 Résultat avant impôt »	1. du bénéfice avant impôt
2. du compte «139 Résultat net en attente d'affectation» (solde débiteur)	2. pour solde, en fin de période du compte 87 s'il s'agit d'une perte

## COMMENTAIRES

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

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

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

## CLASSE 9

## COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

La tenue d'une comptabilité analytique n'est pas imposée aux entreprises.

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

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

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

d'autre part :

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

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

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

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

## 90. COMPTES RÉFLÉCHIS

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

Les comptes réfléchis sont les suivants :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 91. RECLASSEMENT PRÉALABLE DES CHARGES ET PRODUITS

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

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

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

## 92. CENTRES D'ANALYSE

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

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

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

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

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

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

Ils sont crédités :

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

## 93. COÛTS ET PRIX DE REVIENT DES PRODUITS

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

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

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

## 94. INVENTAIRE PERMANENT DES STOCKS

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

## 96. ÉCARTS SUR COÛTS PRÉÉTABLIS

Ces comptes ne sont utilisés que par les entreprises qui emploient les coûts standards ou préétablis<sup>1</sup>. Ils sont débités des éléments réels et crédités des éléments préétablis. Les soldes de ces comptes mettent en évidence l'écart recherché.

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

## 97. DIFFÉRENCES D'INCORPORATION

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

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

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

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

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

Le compte 978 *Différences sur résultats (profits et pertes)* qui a pour contrepartie les comptes 91, 92 ou 93, enregistre les éléments qui, incorporables en comptabilité analytique, sont considérés comme hors exploitation en comptabilité générale. En effet, il peut arriver qu'un élément de pertes et profits (opérations relatives à des -exercices antérieurs par exemple) intervienne dans la détermination des coûts et résultats sur produits. Pour que sa prise en charge ne crée pas une discordance entre comptabilité analytique et comptabilité générale, son montant est enregistré à ce compte.

En fin de période, les comptes 970 à 978 sont virés pour solde dans le compte 987 *Report des différences d'incorporation* pour assurer la concordance du compte 98 *Résultats analytiques* avec le compte 87 *Résultats* de la comptabilité générale.

## 98. RÉSULTATS ANALYTIQUES D'EXPLOITATION

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

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

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

Leurs soldes sont virés au compte 98 *Résultats analytiques*.

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

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

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

CLASSE 0  
COMPTES SPÉCIAUX

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

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

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

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

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

En fin de période, ils comprennent :

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

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

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

06, 07. COMPTES DE GESTION HORS EXPLOITATION  
OU EXCEPTIONNELS

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

09. ENGAGEMENTS HORS BILAN.  
LIAISON COMPTABILITÉ GÉNÉRALE,  
COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE

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

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

Ils peuvent être regroupés en deux grandes rubriques :

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

- avals et cautions reçus ;

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

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

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

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

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

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

#### COMPTABILISATION.

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

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

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

#### OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT.

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

#### OPÉRATIONS D'EXPLOITATION.

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

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

## TITRE IV

### DOCUMENTS DE SYNTHESE ET TABLEAUX ANNEXES

#### I. — DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

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

- le tableau des résultats ;
- le bilan ;
- le tableau de financement.

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

#### TABLEAU DES RÉSULTATS

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

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

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

#### I. Résultats d'exploitation et résultats hors exploitation

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

#### 2. Résultats de cession d'éléments de l'actif immobilisé

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

— il est tenu compte des frais annexes relatifs à la cession (commissions, frais d'actes...) qui sont débités au 84 par le crédit du compte 792 *Frais à transférer*;

— il n'est pas tenu compte des provisions pour dépréciation se rapportant aux éléments cédés, disparus ou détruits.

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

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

#### 3. Résultat net avant impôt et résultat net de la période

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

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

I. Bien qu'elles n'apparaissent pas en clair dans le tableau de résultats, certaines grandeurs comme la *marge brute commerciale* et la *valeur ajoutée* peuvent être aisément calculées. A cet effet, l'entreprise peut utiliser les comptes 80 et 81 restés libres dans la nomenclature du Plan.



## LE BILAN

## A. — PRÉSENTATION GÉNÉRALE DU BILAN

Le bilan est un état des éléments actifs et des éléments passifs. Il présente à la date de son établissement :

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

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

## B. — L'ACTIF

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

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

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

— Les immobilisations *financières* regroupent :

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

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

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

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

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

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

## C. — LE PASSIF

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

**1. Les capitaux à long et moyen terme** comprennent :

- la situation nette (avant ou après répartition des résultats) ;
- les subventions d'équipement ;
- les plus-values et provisions fiscalement réglementées ;
- les emprunts à long et moyen terme ;
- les provisions pour risques et charges.

— *La situation nette* forme un sous-total dans la rubrique capitaux à long et moyen terme et est constituée par la somme algébrique du capital propre, des réserves, du report à nouveau et du résultat bénéficiaire ou déficitaire de l'exercice, s'il n'a pas été affecté.

— *Les subventions d'équipement* et éventuellement les *plus-values et provisions fiscalement réglementées* sont isolées immédiatement après la situation nette.

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

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

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

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

**2. Les dettes à court terme.** La structure suivante a été retenue pour la classification des comptes de passif à court terme :

— En premier lieu sont présentés les comptes de clients créditeurs ;

— Puis les dettes rattachées au cycle d'exploitation (fournisseurs et autres dettes sociales et fiscales), les dettes envers les associés et les créditeurs divers ;

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

**3. Les comptes de régularisation et d'attente (passif)** sont limités : aux « produits constatés d'avance » ;

— aux « différences de conversion-passif » (gains latents provenant d'augmentation de créances ou de diminution de dettes libellées en monnaies étrangères ;

— aux « opérations créditrices en attente d'imputation » à un compte définitif.

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

BILAN AU \_\_\_\_\_

ACTIF		Brut	Amortis. et Pro vis.	Net	Totaux partiels
ACTIF IMMOBILISE	Frais et valeurs incorporelles immobilisés				
	— Frais immobilisés				
	— Frais de recherche et développement				
	— Valeurs incorporelles immobilisées				
	Immobilisations corporelles				
	— Terrains				
	— Constructions				
	— Installations complexes spécialisées				
	— Matériel d'exploitation				
	— Matériel de transport				
— Matériel de bureau et informatique					
— Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
— Prêts et autres créances à long et moyen terme dont partie à encaisser à — 1 an					
— Participations et titres immobilisés					
TOTAL					
ACTIF CIRCULANT	Valeurs d'exploitation				
	— Marchandises				
	— Matières premières et autres approvisionnements				
	— Emballages				
	— En-cours de production de biens (et services)				
	— Produits intermédiaires				
	— Produits finis				
	— Produits résiduels				
	TOTAL				
	Valeurs réalisables à court terme et disponibles				
— Fournisseurs débiteurs					
— Clients et comptes rattachés					
— Personnel et comptes rattachés					
— Autres créances (Etat, organismes sociaux)					
— Associés, comptes courants, groupe					
— Débiteurs divers					
— Prêts à court terme					
— Valeurs mobilières de placement					
— Disponibilités					
TOTAL					
REGULARISATION	Comptes de régularisation et d'attente				
	— Charges constatées d'avance				
	— Différences de conversion				
	— Comptes d'attente à régulariser				
TOTAL					
<b>TOTAL GÉNÉRAL:</b>					
<b>MONTANT DES ENGAGEMENTS REÇUS</b>					

PASSIF		Net	Totaux partiels					
CAPITAUX A LONG ET MOYEN TERME	Capital							
	— Capital individuel ou social (dont versé : ) I							
	— Primes d'émission, d'apport, de fusion							
	— Fonds de dotation							
	Réserves							
	— Réserve légale							
	— Réserves statutaires et contractuelles							
	— Réserves, réglementées							
	— Autres réserves							
	Report à nouveau (Solde débiteur ou solde créditeur)							
Résultats nets en attente d'affectation								
— Résultat net de l'exercice (bénéfice ou perte)								
— Résultats nets des exercices antérieurs (bénéfice ou perte)								
TOTAL SITUATION NETTE <sup>2</sup> : (avant ou après répartition du résultat)								
Subventions d'équipement								
Plus-values et provisions réglementées								
Dettes à long et moyen terme								
— Emprunts obligataires								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th>Montant brut</th> <th>Prime de rembours.</th> <th>Net</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Montant brut	Prime de rembours.	Net					
Montant brut	Prime de rembours.	Net						
— Autres emprunts et dettes assimilées								
— Dettes rattachées à des participations dont partie à payer à — 1 an								
Provisions pour risques et charges								
TOTAL								
CAPITAUX A COURT TERME	Dettes à court terme							
	— Clients créditeurs							
	— Fournisseurs et comptes rattachés							
	— Personnel et comptes rattachés							
	— Etat et autres collectivités publiques							
	— Sécurité sociale et autres organismes sociaux							
	— Associés - comptes courants groupe							
	— Crédeurs divers							
	— Emprunts à court terme							
	— Concours bancaires courants							
TOTAL								
REGULARISATION	Comptes de régularisation et d'attente							
	— Produits constatés d'avance							
	— Différences de conversion							
	— Comptes d'attente et à régulariser							
TOTAL								
<b>TOTAL GÉNÉRAL</b>								
<b>MONTANT DES ENGAGEMENTS DONNÉS</b>								

. Le cas échéant, la contrepartie du capital souscrit non appelé doit figurer distinctement comme premier poste de l'actif.  
2. Biffer la mention inutile.

## LE TABLEAU DE FINANCEMENT DE L'EXERCICE

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

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

Le tableau de financement constitue un moyen d'information privilégié pour la gestion financière et prévisionnelle de l'entreprise. Il permet aux dirigeants de juger efficacement de leur gestion, en en décrivant les principales manifestations. Il contient en particulier des renseignements tels que : investissement, désinvestissement, autofinancement, financement extérieur...

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

### PRÉSENTATION DU TABLEAU DE FINANCEMENT DE L'EXERCICE

Structure du tableau.

Le modèle de tableau de financement proposé comporte deux parties :

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

Construction du tableau.

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

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

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

#### ELABORATION DU TABLEAU I

#### RESSOURCES ET EMPLOIS

Le tableau I comprend deux parties :

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

#### Emplois fixes de l'exercice

##### 1. Dividendes et tantièmes versés en cours d'exercice.

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

##### 2. Les acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé.

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

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

##### 3. Les réductions des capitaux propres:

Il s'agit de réductions de fonds propres :

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

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

##### 4. Les remboursements de dettes à long et moyen terme.

Cette rubrique reprend les remboursements effectués au cours de l'exercice sur les dettes contractées avec une échéance initiale à long et moyen terme<sup>2</sup>. Dans cette rubrique, figure le montant des obligations convertibles en actions, la conversion s'analysant en deux opérations :

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

#### RESSOURCES DE FINANCEMENT DE L'EXERCICE

On distingue :

##### 1. La capacité d'autofinancement de l'exercice

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

*Première approche.*

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

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

+ Dotations aux amortissements et provisions (pour dépréciation de l'actif immobilisé, de l'actif circulant, pour risques et charges...)

Reprises sur ces amortissements et provisions

Subventions d'équipement virées au résultat

+ Moins-values sur cession d'éléments d'actif

Plus-values sur cession d'éléments d'actif

1. Coût d'acquisition.

2. La partie des emprunts venant à échéance dans l'année doit être maintenue dans les « Dettes à long et moyen terme », et en aucun cas transférée aux « Dettes à court terme ».

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

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

#### Deuxième approche.

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

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

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

Il y a lieu de porter également ici les encaissements provenant de prêts et autres créances immobilisées, ainsi que les apports en nature effectués par l'entreprise à une autre entreprise pour leur valeur d'apport<sup>2</sup>.

#### 3. Les augmentations de capitaux propres

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

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

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

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

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

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

#### 4. Les augmentations de dettes financières

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

1. Voir les modalités de calcul de la valeur ajoutée dans les dispositions particulières, titre VI.

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

#### ARRÊTÉ DU PREMIER TABLEAU

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

Total des ressources de financement  
— Total des emplois fixes  
= Variation nette du fonds de roulement

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

#### ELABORATION DU TABLEAU II

#### TABLEAU DES VARIATIONS DU FONDS DE ROULEMENT NET GLOBAL

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

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

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

#### Stocks et « en-cours »

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

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

#### Réalisables (montants bruts)

Le reclassement des postes préconisé sur le tableau fait ressortir :

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

#### Disponibles

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

## Dettes à court terme

Cette rubrique englobe :

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

## Comptes de régularisation et d'attente actif et passif

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

— Les charges comptabilisées d'avance sont assimilées à des créances de l'entreprise vis-à-vis d'elle-même d'un exercice à l'autre. Comme elles ne correspondent à aucune réalité physique, elles peuvent être soit maintenues à ce poste, soit éliminées de ce poste et transférées à la rubrique « Autres débiteurs ».

— Les produits comptabilisés d'avance, qui n'ont pas le caractère juridique d'une dette, peuvent être soit conservés sous cette rubrique, soit transférés dans « Autres créanciers ».

— Les écarts de conversion actif sont, du fait de la variation des cours de change, la contrepartie de diminutions ou d'augmentations de créances et de dettes libellées en monnaies étrangères. Ils peuvent être soit conservés sous cet intitulé, soit réintégrés aux créances et dettes correspondantes.

## ARRÊTÉ DU DEUXIÈME TABLEAU

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

$$\begin{aligned} & \text{Total I (variation stocks, réalisables et disponibles)} \\ & \text{— Total II (variation des dettes à court terme)} \\ & = \text{Variation globale (positive) ou (négative) du FR.} \end{aligned}$$

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

## CALCUL DE LA CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT

Code dans le P.C.M.	Elements	Totaux
87	Résultat net comptable I	
68	Dotations aux amortissements et provisions	
84	Moins-values de cession	
	Total (I)	
	<i>A déduire</i>	
74	Quote-part des subventions d'équipement virée aux résultats	
78	Reprises sur amortissements et provisions	
84	Plus-values de cession	
	Total (II)	
	<i>Capacité d'autofinancement (1-11)</i>	

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

TABLEAU DE FINANCEMENT DE L'EXERCICE (I)  
(VARIATION ENTRE LE BILAN DE CLÔTURE ET D'OUVERTURE)

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

I. Excédent des ressources sur les emplois.

2. Excédent des emplois sur les ressources.

TABLEAU DE FINANCEMENT (II)

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

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

## II. — ÉTATS ANNEXES

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

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

## TABLEAU DE L'ACTIF IMMOBILISÉ

*Bilan à la date du*

SITUATIONS ET MOUVEMENTS	(A)	(B)		(C)		(D) = (A) + (B) - (C)
	VALEUR BRUTE A LA FIN DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT	ACQUISITIONS DE L'EXERCICE		RETRAITS DE L'EXERCICE		VALEUR BRUTE A LA CLÔTURE DE L'EXERCICE
		Date	Montant <sup>2</sup>	Date	Montant <sup>2</sup>	
RUBRIQUES						
<i>Immobilisations incorporelles'</i>						
<i>Immobilisations corporelles'</i>						
<i>Immobilisations en cours</i>						
<i>Immobilisations financières'</i>						
TOTAUX						

1. A détailler suivant les postes principaux de la classe 2.

2. Valeurs d'acquisition.

## TABLEAU DES AMORTISSEMENTS

*figurant au bilan à la date du*

SITUATIONS ET MOUVEMENTS	(A)	(B)	(C)	(D) - (A) + (B) - (C)
	MONTANT DES AMORTISSEMENTS CUMULÉS A LA FIN DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT	DOTATION DE L'EXERCICE	AMORTISSEMENTS SUR IMMOBILISATIONS SORTIES AU COURS DE L'EXERCICE	MONTANT DES AMORTISSEMENTS CUMULÉS A LA CLÔTURE DE L'EXERCICE
RUBRIQUES				
<i>Immobilisations incorporelles'</i>				
<i>Immobilisations corporelles'</i>				
TOTAUX				
Amortissements pratiqués en l'absence de bénéfices, compris dans les totaux ci-dessus <sup>2</sup>				

1. Détailler les postes principaux.

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

TABLEAU DES PROVISIONS  
figurant au bilan à la date du

SITUATIONS ET MOUVEMENTS	(A)	(B)	(C)	(D) - (A) + (B) - (C)	(E)
RUBRIQUES	MONTANT DES PROVISIONS A LA FIN DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT	DOTATION DE L'EXERCICE	REPRISES DE L'EXERCICE	MONTANT DES PROVISIONS A LA CLÔTURE DE L'EXERCICE	OBSERVATIONS 2
<i>Provisions réglementées'</i>					
TOTAL					
<i>Provisions pour risques et charges</i>					
TOTAL					
<i>Provisions pour dépréciation</i> Classe 2 - Valeurs immobilisées Classe 3 - Stocks Classe 4 - Comptes de tiers Classe 5 - Comptes financiers					
TOTAL					

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

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

TABLEAU DES ENGAGEMENTS

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



**TITRE V**  
**SCHÉMAS COMPTABLES**

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

\* \*

**100. CAPITAL SOCIAL et 109. ACTIONNAIRES - CAPITAL NON APPELÉ**  
**APPORTS LIBÉRÉS PARTIELLEMENT I**

N° 1

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

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

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

— Mouvements des valeurs portés dans les comptes schématisés en milliers d'UM.

— Pour ne pas alourdir le schéma de comptabilisation, le passage par le compte transitoire 450 Associés, comptes d'apport en société a été supprimé.

## 140. SUBVENTIONS D'ÉQUIPEMENT

N° 2

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

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

## 150. PLUS-VALUES A RÉINVESTIR

N° 3

*Données:* L'année  $n$ , l'entreprise prend l'engagement de réinvestir une plus-value de 210. Début janvier de l'année  $n + 2$ , l'entreprise acquiert une immobilisation d'une valeur de 900 à laquelle la plus-value est affectée. Amortissement en 3 ans. Rappelons que, pour le fisc, la plus-value est portée en déduction du coût d'acquisition pour le calcul des amortissements, d'où une base fiscale d'amortissement égale à:  $900 - 210 = 690$ ; amortissement économique:  $900 \times 1/3 = 300$ ; amortissement fiscalement permis:  $690 \times 1/3 = 230$ ; réintégration annuelle:  $300 - 230 = 70$ .

## 150. Plus-value à réinvestir

	150. A réinvestir	1508. Amortissement spécial	28. Amortissements	(0)68. Dotations	78. Reprises sur amortissements	85. Résultat net avant impôt
<i>Année n: cession</i>						
— Engagement de réinvestir en fin d'exercice	210					210
<i>Année n + 2: réinvestissement</i>						
— Constatation de emploi dès l'acquisition de l'immobilisation	-210	210				
— Amortissement comptable en fin d'exercice			300 - 300			
— Réintégration de la partie de l'amortissement non déductible $300 - 230$						70
<i>Année n + 3</i>						
— Amortissement économique 2e année			300 - 300			
— Réintégration fiscale $(300 - 230)$						70
<i>Année n + 4</i>						
— Amortissement économique 3e année			300 - 300			
— Réintégration fiscale $(300 - 230)$						70
	210	210	210	900	900	210 210
	soldé	soldé				

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

## 160. EMPRUNTS OBLIGATAIRES - 169. PRIMES DE REMBOURSEMENT

N° 4

*Données:* Emission début d'année  $n$ , de 100 obligations remboursables en 5 ans. Prix d'émission 9; prix de remboursement 10. Intérêt 12%. Amortissement constant. Echéance fin de l'année  $n$ .

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

Extrait du bilan au 31/12/n

160 Emprunts obligataires	800
169 Primes de remboursement	-80
	720

\*

## 19. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

N° 5

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

	1904. Provisions pour pénalités	(0)68. Dotations aux provisions	(0)78. Reprises sur provisions	(0)667. Pénalités et amendes fiscales	Classes 4/5
<i>Année n</i>					
— Constatation du risque	100	100			
<i>Année n + 1</i>					
— Constatation du complément de risque	50	50			
<i>Année n + 2</i>					
— Réalisation du risque				120	120
— Liquidation de la provision devenue sans objet	150		150		
	150	150			
	soldé				

## 200. FRAIS IMMOBILISÉS - 2001 FRAIS RELATIFS AU PACTE SOCIAL

N° 6

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

	2001. Frais pacte social	28. Amortissements	(0)79. Frais à immobiliser	(0)6332. Frais d'actes (0)6620. Enregistrement	Classe 4/5
<i>Année n</i>					
1. Constatation des frais en cours de période				10	10
				9	90
2. Immobilisation des frais à la clôture	100		100		
3. Amortissement des frais à la clôture		50		50	
<i>Année n + 1</i>					
1. Amortissement des frais à la clôture		50		50	
2. Compensation	100	00			
Bilan de clôture $n + 1$	100	100	100	100	
	soldé		soldé		

23. IMMOBILISATIONS EN COURS  
CRÉATION PAR L'ENTREPRISE

N° 7

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

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

23. IMMOBILISATIONS EN COURS  
TRAVAUX CONFIES A DES TIERS

N° 8

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

	238. Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles	21. Immobilisations corporelles	Classe 5
<i>Année n</i>			
— Avances	100		00
— 1 <sup>er</sup> acompte	250		50
<i>Année n + 1</i>			
— 2 <sup>e</sup> acompte	250		50
— Livraison partielle (transfert de propriété)		600	
	<u>600</u>	<u>600</u>	
	soldé		

270. TITRES DE PARTICIPATION - 279. VERSEMENTS RESTANT A EFFECTUER

N° 9

Données: Année  $n$ , souscription de 10 titres A afin de détenir une participation dans la société. La valeur nominale des titres est de 2000. 11 est appelé la moitié du nominal. L'entreprise se libère par virement bancaire.

	270. Titres de participation	279. Versements restant à effectuer sur titres non libérés	55. Banques
Souscription et libération de la moitié des titres	20.000	10.000	10.000
Actif	EXTRAIT DU BILAN		Passif
· · · ·			
· · · ·			
IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES			
Participations et titres immobilisés	20.000	Autres emprunts et dettes à long et moyen terme	10.000

## 28. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

N° 10

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

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

## 29. PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS

N° 11

*Données:* 10 titres immobilisés figurent au bilan pour une valeur nominale unitaire de 2000. Le cours en bourse accuse les valeurs suivantes : fin d'année  $n$ , 1900 ; fin d'année  $n + 1$ , 1960. Ils sont cédés globalement au cours de l'exercice  $n + 2$  pour 19800.

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

## 3. COMPTES DE STOCKS (INTERMITTENCE)

N° 12

	31 et 35. Stocks	39. Provisions pour dépréciation	68. Dotations aux provisions	Variation des stocks		
				630. Matières et autres approv.	71. Production stockée	
<i>Début année n</i>						
Stocks d'ouverture						
310 Matières premières	120					
3125 Produits entretien	20					
3126 Fournitures bureau	15					
35 Produits finis	250					
	405					
<i>Fin d'année n</i>						
— Annulation des stocks initiaux	40 <sup>5</sup>			155	250	
— Constatation des stocks finis						
310 Matières premières	105					
3125 Produits entretien	22					
3126 Fournitures bureau	12					
35 Produits finis	260					
	399			139	260	
— Constatation de la provision pour dépréciation			35			
		35	35			
	804	405	35	155	139	250
	S.D. 399			S.D. 16	S C	10

## 366. MATIÈRES ET PRODUITS DE RÉCUPÉRATION

N° 13

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

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

## 408. FOURNISSEURS, FACTURES NON PARVENUES

N° 14

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

**1<sup>re</sup> solution :** Extourne du compte de régularisation 408 à la réouverture des comptes.

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

**2<sup>e</sup> solution:** Solde du compte 408 lors de la constatation de la dette effective.

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

\* \*

## 4096. FOURNISSEURS, CRÉANCES POUR EMBALLAGES ET MATÉRIELS A RENDRE

N° 15

**Données:** Soit trois emballages consignés par un fournisseur pour une valeur unitaire de 100: le premier est repris au prix de la consignation 100; le deuxième est repris à un prix inférieur au prix de consignation 90; le troisième est conservé par l'entreprise<sup>1</sup>.

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

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

## 1. CONSTITUTION DE LA PROVISION POUR DÉPRÉCIATION.

*Données:* L'année  $n$ , une créance de 100 sur un client déclaré en état de faillite s'avère irrécouvrable pour 80<sup>0</sup>/<sub>0</sub> de son montant ; l'année  $n + 1$ , la totalité de la créance paraît irrécupérable ; l'année  $n + 2$ , des circonstances favorables dans les opérations de liquidation menées par le syndic permettent de reconsidérer la situation. D'après les informations obtenues, 30% de la créance serait versés à l'entreprise.

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

## 2. RÉALISATION DE LA CRÉANCE.

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

1<sup>re</sup> hypothèse:

	410/412. Clients	49. Provisions	(0)646. Créances irrécouvrables	(0)785. Reprises sur provisions	5. Comptes financiers
Encaissement 30 à nouveau	100	70 à nouveau			
— Règlement	30				0
— Liquidation de la créance irrécouvrable	70		70		
— Annulation de la provision devenue sans objet		70		70	
	<u>100</u>	<u>0</u>	<u>70</u>	<u>70</u>	
	soldé	soldé			

2<sup>e</sup> hypothèse:

	410/412.	49.	(0)646.	(0)785.	5.
Encaissement 10	10	70			
— Règlement	1				10
— Liquidation de la créance irrécouvrable	90		90		
— Annulation de la provision devenue sans objet		71		70	
i)	<u>100</u>	<u>70</u>	<u>90</u>	<u>70</u>	
	soldé	soldé			

3<sup>e</sup> hypothèse:

	410/412.	49.	(0)646.	(0)785.	5.
Encaissement 50	100	70			
— Règlement	51				50
— Liquidation de la créance irrécouvrable	51		50		
— Annulation de la provision devenue sans objet		70		70	
	<u>100</u>	<u>70</u>	<u>50</u>	<u>70</u>	
	soldé	soldé			

415. EFFETS A RECEVOIR  
REMISE A L'ESCOMPTE.

N° 18

Données: Effet de 1000 reçu le 5/1 du client, à échéance du 31/3. L'effet est remis à l'escompte le 7/1, l'avis de crédit est reçu le 12/1. Montant des agios 30.

	415. Effets à recevoir	410. Clients	542. Effets remis à l'escompte I	55. Banque	673. Intérêts
		à nouveau 1.000			
I. Réception de l'effet (date 5/1)	1.000	1.000			
2. Remise de l'effet à l'escompte (date 7/1)	1.000		1.000		
3. Réception de l'avis de crédit de la banque (date 12/1)			1.000	970	30
<i>En cas d'incidents de paiement: retour d'effet impayé</i>					6354. Frais sur effets
1. Constatation de la dette envers l'établissement payeur à réception de l'avis de débit			1.000	1.008	8
2. Reconstitution à l'actif de la créance initiale (agios : 8)		1.008	1.000		792. Frais à transférer
					8

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

\*\*%

## 418. CLIENTS - FACTURES A ÉTABLIR

N° 19

Données: Marchandise livrée avant la clôture de l'exercice  $n$  et dont la facture, d'un montant de 1.000, n'a été établie qu'au cours de l'exercice  $n + 1$ . Cette facture a été estimée à 20.000 à la clôture de l'exercice  $n$ , sur la base d'une précédente facturation de la même marchandise.

	418. Clients factures à établir	410. Clients	70. Ventes
<i>Année n</i>			
Régularisation en fin d'exercice $n$	20.000		20.000
<i>Année n + 1</i>			
<i>In solution</i>			
1. Extourne de la régularisation à l'ouverture des comptes	20.000		20.000
2. Enregistrement de la facturation au cours de l'exercice $n + 1$		21.000	21.000
	20.000	20.000	
	soldé		
<i>2e solution</i>	418.	410.	70.
à nouveau	20.000		
— Annulation du compte 418 à la facturation	20.000	21.000	1.000
	20.000		
	soldé		

## 4196. CLIENTS. DETTES POUR EMBALLAGES ET MATÉRIELS CONSIGNÉS

N° 20

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

	4196. Clients, emballages consignés	41. Clients ou 5 Trésorerie	7063. Bonis sur reprises d'emballages	(0)7068. Autres produits des activités annexes
Consignation	300-300			
— Récupération du 1er emballage au prix de consignation	100	100		
— Récupération du 2 <sup>e</sup> emballage à un prix inférieur au prix de consignation	100	80	20	
— Non-récupération du 3e emballage	100			100
<b>Q<sup>no</sup></b>	<b>300,</b>			

soldé

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

## 42. PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS - 43. ÉTAT - 44. SÉCURITÉ SOCIALE

N° 21

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

## 42. Personnel

	420. Rémuné- rations dues	427. Oppositions et acomptes	425. Avances	43. Etat, impôts et taxes	44. Sécurité sociale	65. Charges de personnel
— Report		13				
— Centralisation du livre de paie	198	2	13	2	5	220
— Constatation des charges patro- nales					30	30
						5. Comptes financiers
— Versements aux tiers	198	2		2	35	237
<b>Q<sup>no</sup></b>	<b>198,</b>	<b>1,</b>	<b>7,</b>	<b>13,</b>	<b>2,</b>	<b>35</b>

soldé      soldé      soldé      soldé      soldé

## 480. CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE

N° 22

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

	480. Charges constatées d'avance	400. Fournisseurs ou 5. Financiers	623. Primes d'assurance
<i>Exercice n</i>			
— En cours d'exercice, le 1/12 échéance de la prime	220	240	240
— En fin d'exercice, le 31/12 régularisation des charges			220
<i>Exercice n + 1</i>			623.
Le 1/1, réouverture des comptes, extourne de la régularisation	220		220
<b>Q<sup>no</sup></b>	<b>220,</b>	<b>220,</b>	

soldé

## 481. PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE

N° 23

*Données:* Soit un loyer d'un montant de 180, couvrant la période du 1/11/n au 31/01/n + 1, et exigible d'avance du locataire. Etalement du produit : exercice *n*,  $180 \times 2/3 = 120$ ; exercice *n* + 1,  $180 \times 1/3 = 60$ .

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

484/485. DIFFÉRENCES DE CONVERSION SUR OPÉRATION EN DEVISES  
PERTE LATENTE AVEC CONSTITUTION D'UNE PROVISION POUR RISQUES (PERTES DE CHANGE)

N° 24

*Données:* Soit une dette de 1.000 en monnaie étrangère, contractée au cours de l'exercice *n*. Cours du change à la date d'emprunt, 48; en fin d'exercice *n*, 50; en fin d'exercice *n* + 1, 46.

	484. Ecart actif	485. Ecart passif	16. Emprunts	19. Provisions pour risques	(0)68 Dotations aux provisions
<i>Exercice n</i>					
— Enregistrement de l'emprunt en cours d'exercice (par le débit de « Banque »)			48.000		
— En fin d'exercice :					
• perte de conversion	2.000		2.000		
• constitution d'une provision pour risques				2.000 - 2.000	
<i>Exercice n + 1</i>					
— Gain de conversion	2.000	2.000	4.000		
— Annulation de la provision				2.000	(0)78. Reprises sur provisions
	<u>2.000</u>	<u>2.000</u>	<u>4.000</u>	<u>2.000</u>	<u>2.000</u>
	soldé		46.000	soldé	

## 486. COMPTES D'ABONNEMENT DES CHARGES (ET PRODUITS)

N° 25

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

		486. Abonnement					
		486(2). Assurances	486(6). Impôts	486(8). Amortissements	6. Charges	4/5. Tiers ou Financiers	28. Amortis- sements
1 Abonnement en cours d'année:							
— assurance		2			2		
— patente		(12 fois)	120	10			
— amortissements			12 fois)	4	4		
				(12 fois)			
2. Constatation de la dette (charge effective) ou règlement de tiers:							
— assurance		22				22	
— patente			125			125	
— amortissements				48			48
3. Ecriture de régularisation :							
— assurance					2		
— patente			5		5		
		<u>24</u>	<u>2</u>	<u>125</u>	<u>125</u>	48	48
		soldé	soldé	soldé	195		

57. RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS  
FONDS GÉRÉS PAR LES RÉGISSEURS ET COMPTABLES

N° 26

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

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

57. RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS  
CREDIT DOCUMENTAIRE BLOQUÉ I (A L'IMPORTATION).

N° 27

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

		57. Régies d'avances et accreditifs	6350. Commi sions sur ouverture de crédit	55. Banque	40. Fournisseurs
— Ouverture du crédit en faveur du four- nisseur (avis de débit pour blocage des fonds)		200		205	
— Utilisation du crédit à la présentation des documents prouvant l'expédition des marchandises			190		190
— Solde du reliquat de crédit inemployé			10	10	
		<u>200</u>	<u>200</u>		
		soldé			

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

60. ACHATS ET VARIATION DES STOCKS  
INVENTAIRE INTERMITTENT.

N° 28

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

	600. Achats de marchandises	603. Variation des stocks	30. Marchandises	4/5 Tiers ou Financiers
— A nouveau			10	
— Achats de l'exercice	-70			70
— Variation des stocks :				
• Annulation du stock initial		10		10
• Constatation du stock final		12	12	
	70	10	22	10,
		2	12	

60. ACHATS ET VARIATION DES STOCKS  
INVENTAIRE PERMANENT.

N° 29

Reprise de l'exemple précédent.

	600. Achats de marchandises	603. Variation des stocks	30. Marchandises	4/5. Tiers ou Financiers
A nouveau (stock d'ouverture)			10	
Achats	-70			0
Entrées en stocks		70	70	
Sorties de stocks (ventes)		68		68
	70	68	80	68,

71. PRODUCTION STOCKÉE (OU DÉSTOCKAGE)  
INVENTAIRE INTERMITTENT.

N° 30

Données: Stock initial : production en cours, 250; produits finis, 1.000. - Stock final : production en cours, 210; produits finis, 1.100.

	71. Production stockée		3. Stocks	
	71. Variation des «en-cours»	71. Variation des «produits finis»	33. En-cours	35. Produits finis
Bilan d'ouverture (stock initial)			250	1.000
En fin d'exercice				
— Annulation des stocks initiaux	250		250	
— Constatation des stocks finaux		1.000		1.000
	210		210	
		1.100		1.100
	250	210	1.000	1.100
	40	100	210	1.100
	déstockage	stockage de produits		

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

71. PRODUCTION STOCKÉE (OU DÉSTOCKAGE)  
INVENTAIRE PERMANENT.

N° 31

*Données:* Reprise de l'exemple précédent. Données complémentaires concernant les produits finis : entrées en stock, pendant la période (au coût de production), 6.050 ; sorties de stock pour la vente, pendant la période (au coût de production), 5.950.

	71. Production stockée		3. Stocks	
	71. Variation des «en-cours»	71. Variation des «produits finis»	33. En-cours	35. Produits finis
<i>Bilan d'ouverture</i> (stock initial)			250	1.000
<i>En cours d'exercice</i>				
— Entrées en stock des produits finis		6.050		6.050
— Sorties de stock des produits finis		5.950		5.950
<i>En fin d'exercice I</i>				
— Annulation du stock initial des «en-cours »	250		250	
— Constatation du stock final des «en-cours»		210	210	
	250	210	460	7.050
	40	100	210	1.100
	déstockage	stockage		

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

72. PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MÊME

N° 32

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

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

I. Le coût de production est déterminé par la comptabilité analytique ou, à défaut, par des calculs statistiques. Les immobilisations créées doivent être comptabilisées à leur coût réel de production, c'est-à-dire : cout d'achat des matières et fournitures utilisées, augmenté de toutes les charges directes et indirectes de production.

2. Ou 23 *Immobilisations en cours* si l'immobilisation n'est pas achevée à la clôture de l'exercice.

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

791. FRAIS A IMMOBILISER

N° 33

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

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

792. FRAIS A TRANSFÉRER  
TRANSPORT AVANCÉ POUR LE COMPTE DE CLIENTS.

N° 34

*Données:* Des frais de transport, d'un montant de 50, payés pour le compte d'un client, sont répercutés sur le client. Le transport était assuré par un tiers<sup>1</sup>.

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

1. Si la facturation du port est faite à un prix différent du coût réel (prix forfaitaire) ou si le transport est assuré par l'entreprise, l'opération s'analyse comme une vente de services, et est inscrite au compte 7064 Ports facturés aux clients.

\*\*%

792. FRAIS A TRANSFÉRER  
SINISTRE COUVERT PAR ASSURANCE.

N° 35

1<sup>er</sup> cas: sinistre ayant affecté un bien immobilisé.

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

	(0)7920. Charges imputables à des tiers	(0)7480. Indemnités d'assurance	(0)621. Réparations	4/5. Tiers ou Financiers
— Enregistrement des dépenses de réparation			100	100
— Décision d'indemnisation de l'assureur	100	105		
— Encaissement de l'indemnité		— 5	105	105
	100	5	105, 100	
	soldé			

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

792. FRAIS A TRANSFÉRER  
SINISTRE COUVERT PAR ASSURANCE.

N° 36

2<sup>e</sup> cas: sinistre ayant affecté une valeur d'exploitation.

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

	(0)7920. Charges imputables à des tiers	(0)7480. Indemnités d'assurance	(0)6480. Pertes d'actif non immobilisé	464. Assureurs
— Compensation en exploitation de la perte résultant du sinistre (coût des valeurs d'exploitation détruites)	100		100	
— Indemnisation de l'assureur		70		70

84. RÉSULTATS DE CESSION D'ÉLÉMENTS DE L'ACTIF IMMOBILISÉ  
IMMOBILISATION AMORTISSABLE.

N° 37

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

	84. Résultats de cession	21. Immobilisations	28. Amortissements	(0)792. Frais à transférer	6. Charges	4/5. Tiers ou Financiers
<i>A nouveau</i>		800		600		
<i>Cession</i>						
— Vente	300					300
— Frais de cession (commission)					15	
— Transfert des frais de cession au compte 84						15
— Sortie de l'actif de l'immobilisation cédée	15			15		
— Annulation des amortissements	800	800				
	600		600			
	900	800	800	600	600	
		soldé		solde		
	plus-value					

\* \*

84. RÉSULTATS DE CESSION D'ÉLÉMENTS DE L'ACTIF IMMOBILISÉ  
IMMOBILISATION NON AMORTISSABLE AYANT FAIT L'OBJET D'UNE PROVISION POUR DÉPRÉCIATION.

N° 38

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

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

TITRE VI  
DISPOSITIONS PARTICULIÈRES

- I. Comptabilisation des opérations relatives aux emballages.
2. Comptabilisation des opérations faites en participation.
3. Comptabilisation des cessions internes dans les entreprises à succursales multiples.
4. Dispositions relatives à la valeur ajoutée.

COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS  
RELATIVES AUX EMBALLAGES

A. — Définitions, éléments constitutifs, classement comptable

Le Plan comptable mauritanien distingue trois catégories d'emballages :

1. Le *matériel d'emballage* réservé au logement et au conditionnement des matières, produits ou marchandises manutentionnés dans l'entreprise et qui, restant à la disposition de celle-ci pour ses besoins internes, n'est pas destiné à être livré aux clients. Exemples : citernes, grosses futailles... Ces emballages figurent au compte 214 *Matériel d'exploitation*.

2. Les *emballages récupérables* utilisés d'une manière durable comme instrument de travail et qui sont destinés à être prêtés ou consignés aux clients.

D'une manière générale, les emballages récupérables ont le caractère d'immobilisations ; mais à cet égard, une distinction est faite selon qu'ils sont ou non identifiables.

— Lorsque les emballages en question sont commodément *identifiables*, à l'aide par exemple de l'apposition d'un numéro de série (ex. : bouteilles de gaz, tourets...), ils sont obligatoirement inscrits dans les comptes immobilisés. Le numéro 2183 du Plan comptable leur est affecté ; corrélativement, il y a lieu de les amortir sur leur durée normale d'utilisation ;

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

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

3. Les *emballages non récupérables* appelés communément emballages *perdus* qui sont vendus à la clientèle et dont la valeur est incorporée dans le prix du contenu. Ex. : papiers enveloppants, boîtes... Constituant par nature des éléments de stocks de l'entreprise, ces emballages sont inscrits au compte 320.

A cette classification, il faut ajouter le compte intermédiaire 327 *Emballages à usage mixte* destiné à enregistrer les emballages à vendre ou à consigner, en attendant leur affectation définitive.

#### B. — Comptabilité des achats et ventes d'emballages classés dans l'actif circulant

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

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

#### CAS PARTICULIERS.

##### a) *Emballages perdus.*

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

##### b) *Emballages récupérables non identifiables.*

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

#### C. — Comptabilité des opérations de consignation des emballages

##### 1. LIVRAISON DE LA MARCHANDISE ET CONSIGNATION D'EMBALLAGES.

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

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

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

##### 2. RESTITUTION DE L'EMBALLAGE.

###### a) *Au prix de la consignation.*

Les écritures ci-dessus sont contrepassées.

###### b) *A un prix inférieur à sa consignation.*

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

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

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

##### 3. NON-RESTITUTION DE L'EMBALLAGE.

Chez le fournisseur, la non-restitution de l'emballage est considérée comme une cession d'immobilisation ou comme une vente si les emballages sont inscrits à l'actif circulant. Le fournisseur adresse en général une confirmation de facture de vente à partir du moment où les emballages ne peuvent plus être regardés comme récupérables. Mais il peut aussi, en analysant le rythme des consignations et déconsignations, déterminer statistiquement chaque année la masse des emballages qui ne seront pas restitués (casse rétention...).

###### a) *Emballages immobilisés (récupérables identifiables).*

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

###### b) *Emballages récupérables non identifiables.*

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

— au crédit du compte 70650 *Ventes d'emballages achetés*, s'il s'agit d'un emballage acheté à l'Etat ;

— au crédit du compte 70651 *Ventes d'emballages produits*, s'il s'agit d'un emballage commercial fabriqué par le consignateur.

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

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

— du compte 6025 *Achats d'emballages récupérables non identifiables* si l'emballage est suivi en stocks ou 6068 *Achats non stockés de matières et fournitures* si sa faible importance ne justifie pas le suivi en stocks ;

— du compte 6480 *Pertes d'actif non immobilisé* au cas où il y aurait destruction ou perte de l'emballage.

#### 4. INVENTAIRE DES EMBALLAGES RÉCUPÉRABLES NON IDENTIFIABLES.

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

### COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS FAITES EN PARTICIPATION

#### A. — Cadre et organisation de la comptabilité

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

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

##### 1. COMPTABILITÉ CENTRALISÉE.

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

###### a) *Comptabilité autonome.*

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

###### b) *Comptabilité intégrée.*

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

— soit subdiviser les comptes de la classe 6, 7 et 8 de sorte qu'il existe un jeu de comptes affectés à la participation, parallèles à ses comptes propres ;

— soit ouvrir un compte 83 *Opérations réalisées dans le cadre de SP*, où les charges et pertes, produits et profits de la SP seraient ventilés par nature, la quote-part dans les résultats revenant aux coparticipants étant portée à une subdivision du compte 83 intitulée « Transferts de bénéfices (ou pertes) » par le crédit ou le débit des comptes courants des intéressés (compte 458).

##### 2. COMPTABILITÉ DISSOCIÉE.

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

#### B. — Mécanismes comptables

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

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

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

La comptabilité de la participation concerne :

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

#### I. COMPTABILISATION DES MOYENS MIS EN OEUVRE POUR RÉALISER L'OBJET DE LA SOCIÉTÉ EN PARTICIPATION.

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

— Les *mises de fonds* entre coparticipants sont enregistrées au compte 458 *Associés - Opérations faites en commun* par le crédit d'un compte financier. Pour le compte de la société en participation, le gérant débite les comptes financiers et crédite le compte courant ouvert au nom du coparticipant (458).

— Les *biens acquis* ou *créés* dans le cadre de la société en participation doivent figurer à l'actif du bilan du coparticipant qui en est le propriétaire apparent (généralement le gérant); la part des autres coparticipants (non gérants) est en contrepartie créditée au compte 178 *Dettes rattachées à des sociétés en participation* par le débit du compte 458 *Associés - Opérations faites en commun*.

Chacun des autres coparticipants (non gérants) constate ses droits dans son bilan au compte 278 *Créances rattachées à des sociétés en participation* par le crédit du compte 458.

— *L'amortissement* d'une immobilisation affectée à la participation se traduit dans les comptes 178 et 278 par une réduction d'un même montant des droits et obligations des coparticipants :

- dans la comptabilité du gérant, le compte 178 est débité par le crédit du compte 458;
- dans la comptabilité des non-gérants, le compte 278 est crédité par le débit du compte 458.

#### 2. COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS D'EXPLOITATION.

Chaque coparticipant enregistre dans sa comptabilité toutes les opérations qu'il réalise en son nom avec les tiers, soit pour son compte, soit dans le cadre de la société en participation.

Les opérations réalisées entre les coparticipants au coût du bien cédé ou du service fourni, sont enregistrées :

— Chez le *cédant*, au crédit du compte de charge intéressé s'il s'agit d'une charge individualisée (exemple : Achats, frais de personnel), par le débit du compte 458. Toutefois, si les charges ne peuvent être isolées d'une façon explicite qu'en comptabilité analytique ou s'il s'agit d'un regroupement de plusieurs charges par nature, on crédite le compte de compensation de charges 7920 *Charges imputables à des tiers* par le débit du compte du coparticipant intéressé (compte 458).

— Chez le *cessionnaire*, au débit des comptes de la classe 6/06 *Comptes de charges et pertes par nature* dans les conditions habituelles par le crédit du compte 458. Par exemple, des frais de

personnel engagés et portés au compte 65 *Frais de personnel* par le cédant sont débités au compte 633 *Rémunérations d'intermédiaires* par le cessionnaire.

### 3. RÉPARTITION DES PRODUITS ET DES RÉSULTATS - ARRÊTE DES COMPTES.

La répartition des opérations faites par l'intermédiaire de la société en participation s'effectue de la manière suivante :

a) *Au stade de la production*, ce sont les biens produits qui font l'objet de la répartition, la part de production étant inscrite pour son coût dans la comptabilité de chaque associé qui la négocie pour son propre compte ;

b) *Au stade de l'exploitation* (y compris éventuellement les éléments hors exploitation) :

— S'il n'existe pas de gérant, chaque coparticipant enregistre dans sa comptabilité les opérations qu'il traite avec les tiers et avec les coparticipants. Le résultat consécutif aux opérations faites en participation apparaît par différence entre produits et charges comptabilisés au compte 83 *Résultats des opérations réalisées dans le cadre de sociétés en participation*.

— S'il existe un (ou des) gérant(s), toutes les charges et tous les produits figurent dans sa propre comptabilité générale. Il répartit le résultat entre tous les coparticipants.

c) *Au stade des résultats*, ce qui suppose l'existence d'un gérant. Les opérations de répartition sont enregistrées au compte 83 *Résultats* dans les conditions suivantes :

— *Dans la comptabilité du gérant*, la quote-part des résultats d'exploitation revenant aux coparticipants est débitée (bénéfice) ou créditée (perte) à une subdivision du compte 83 intitulée « Quote-part virée aux coparticipants » par le crédit ou le débit des comptes courants des intéressés (compte 458).

— Quant aux autres *coparticipants*, chacun d'eux inscrit sa quote-part au crédit (bénéfice) ou au débit (perte) dans une subdivision du compte 83 « Quote-part dans les sociétés en participation » par le débit ou le crédit du compte courant du gérant (compte 458).

Le solde du compte 83 est viré en fin de période au compte 85 *Résultat avant impôt*.

## COMPTABILISATION DES CESSIONS INTERNES DANS LES ENTREPRISES A SUCCURSALES MULTIPLES

### A. — Principes généraux

Lorsqu'un établissement ou une succursale tient une comptabilité générale autonome, elle est rattachée à la comptabilité du siège par l'intermédiaire du compte de liaison 18 *Compte de liaison des établissements, succursales et sociétés en participation* et du compte 83 *Résultats d'opérations échangées entre établissements* lorsque les échanges ou cessions portent sur des produits ou services dont le prix de revient comprend des éléments divers et doit être déterminé en comptabilité analytique ou à défaut d'une telle comptabilité par des calculs statistiques.

Pour l'ensemble de l'entreprise, le compte de liaison 18 et le compte de cession interne 83 regroupés présentent un solde nul après compensation des soldes réciproques et n'influencent pas la détermination des résultats d'exploitation.

### B. — Mécanismes comptables

Toutes les opérations traitées entre l'entreprise et l'établissement sont comptabilisées de façon symétrique sur la base des mêmes pièces justificatives.

L'objet du transfert ou de la cession peut porter sur :

- un bien figurant à un compte de bilan ;
- un service, un produit ou élément de produit non inscrit à un compte de bilan.

#### 1. LA CESSION OU LE TRANSFERT CONCERNE DES BIENS FIGURANT A L'ACTIF DU BILAN DE L'ÉTABLISSEMENT CÉDANT.

Les corps certains faisant l'objet de transfert ou de cession sont enregistrés :

— par l'établissement qui fournit, au crédit du compte intéresse de la comptabilité générale par le débit du compte de liaison 18 ouvert au nom de l'établissement client ;

— par l'établissement qui reçoit, au débit du compte correspondant de la comptabilité générale par le crédit du compte de liaison 18 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

#### 2. LA CESSION CONCERNE UN SERVICE, UN PRODUIT OU UN ÉLÉMENT DE PRODUIT NON INSCRIT DANS UN COMPTE DE BILAN.

Lorsque l'objet de la cession ne figure pas d'une façon explicite dans un compte, mais se trouve diffus dans les comptes de charges, il convient de transiter par le compte 83 *Opérations échangées entre établissements* en procédant de la manière suivante :

— L'établissement qui fournit crédite une division du compte 83 (Produits et services cédés à d'autres établissements) du montant de la facturation interne par le débit du compte de liaison 18, ouvert au nom de l'établissement client ;

— L'établissement qui reçoit débite une division du compte 83 (Produits et services reçus d'autres établissements) par le crédit du compte de liaison 18, ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

Les établissements peuvent retenir comme prix de cession interne soit le coût de production (ou d'achat) du produit cédé ou du service fourni, soit une valeur différente de ce coût (coût prévisionnel de production ou d'achat, prix de vente, coût additionné d'une faible marge, ou prix librement débattu entre établissements).

Mais, dans ce dernier cas, les stocks de produits fabriqués par l'établissement *cessionnaire avec les éléments fournis par l'établissement cédant* sont évalués au coût de production pour l'entreprise, abstraction faite du résultat fictif inclus dans le prix de cession de ces éléments.

Donc, pour la présentation au bilan, toutes les mesures doivent être prises pour rétablir la valeur du stock au coût réel effectif pour l'entreprise.

## LA VALEUR AJOUTÉE GRANDEUR CARACTÉRISTIQUE DE L'ENTREPRISE

### A. — Notion de valeur ajoutée

La valeur ajoutée, notion clé de la comptabilité nationale permettant d'appréhender la production intérieure brute et le revenu national, est restée jusqu'à présent peu familière à l'entreprise, malgré le réel intérêt qu'elle présente comme indicateur de l'activité et de la gestion.

Par ses propriétés (additive, consolidable...), elle représente la meilleure caractéristique qui soit pour mesurer l'importance des facteurs de production mobilisés par l'entreprise. Elle permet en effet de dégager d'une manière plus significative que le chiffre d'affaires la taille d'une entreprise et le développement de son activité ; elle indique, en outre, la masse de revenu qui se répartit entre les différents facteurs de la production : la main-d'oeuvre, l'investissement, le capital et l'Etat.

Créé par la comptabilité nationale aux fins d'analyse économique globale, le concept de la valeur ajoutée devient, grâce à la nouvelle présentation des comptes du plan comptable, facilement transposable à l'entreprise, pour son plus grand bénéfice.

Le classement retenu des charges et des produits par nature met en évidence les composantes de la valeur ajoutée qui peut, dans une première approche, être schématiquement présentée ainsi :

Total des productions de l'exercice (comptes 70 à 72)	
— Total des consommations intermédiaires en provenance des tiers (comptes 60 à 63)	
Valeur ajoutée	

#### PRODUCTION DE L'EXERCICE.

Egale à la production immobilisée et à la production vendue, corrigée par la variation de la production stockée, la production de l'exercice traduit l'activité de l'entreprise du secteur industriel.

Additionnée à la marge commerciale<sup>2</sup>, elle va permettre la détermination de la valeur ajoutée.

#### CONSOMMATIONS INTERMÉDIAIRES.

Les consommations de l'exercice en provenance des tiers représentent le total des achats et des charges externes payés aux tiers et mis en oeuvre pour la production. Elles doivent donc être corrigées de la variation des stocks (compte 603).

Dans une seconde approche (dite additive), la valeur ajoutée qui correspond à la rémunération des divers facteurs de production peut être obtenue par l'addition des éléments suivants :

- 65 Charges du personnel (rémunération de la main-d'oeuvre);
- 66 Impôts et taxes (rémunération de l'Etat);
- 67 Charges financières (rémunération des capitaux empruntés);
- 68 Dotations aux comptes d'amortissements (rémunération des investissements);
- 82 Résultats d'exploitation (rémunération des capitaux propres);
- 64 Charges et pertes diverses (charges et pertes n'ayant pas le caractère de consommations).

#### B. — Intérêt de l'utilisation de la valeur ajoutée dans l'entreprise

L'emploi de la notion de valeur ajoutée au niveau de l'entreprise présente les avantages suivants :

- La valeur ajoutée permet de mesurer le poids économique de l'entreprise. Elle représente l'indice indiscutable de son importance réelle et de son activité ;
- La valeur ajoutée permet également d'apprécier la structure de l'entreprise. A ce titre, différents ratios peuvent être établis :

I. La disposition des comptes et l'aménagement du tableau de détermination des résultats permettent de dégager facilement, par simple déduction ou regroupements successifs, les grandeurs caractéristiques suivantes: marge brute commerciale, production de l'entreprise, consommations intermédiaires, valeur ajoutée.

2. La marge commerciale est constituée par la différence entre les ventes de marchandises et le coût d'achat des marchandises vendues de l'exercice.

#### RATIOS D'INTÉGRATION VERTICALE.

$$\frac{\text{Valeur ajoutée}}{\text{Chiffre d'affaires}} \text{ ou } \frac{\text{Valeur ajoutée}}{\text{Production}}$$

Théoriquement, ce rapport qui peut varier de 0 à 1 est un indice très caractéristique du niveau d'autonomie de l'exploitation et de ce que rapporte l'entreprise dans le circuit économique et dans la production nationale. Un ratio voisin de 1 signifie que l'entreprise est nettement « intégrée » et qu'elle fait en conséquence peu appel aux tiers. Inversement, le ratio sera faible pour une entreprise sous-traitant l'essentiel de sa production.

#### RATIOS DE STRUCTURE ÉCONOMIQUE.

Ces ratios permettent d'apprécier dans quelle mesure chaque facteur de la production intervient, notamment :

— Facteur travail	Frais de personnel Valeur ajoutée
— Facteur investissement	<u>Amortissements</u> Valeur ajoutée
— Facteur capital et gestion	<u>Résultats</u> <del>Valeur ajoutée</del>

La connaissance de la valeur ajoutée favorise la compréhension des phénomènes internes de gestion de l'entreprise et marque une grande étape dans la voie du rapprochement entre comptabilité nationale et comptabilité d'entreprise.

#### DÉCRET n° 83-025 du 17 janvier 1983 fixant les modalités d'application du Plan comptable national.

ARTICLE PREMIER. — Le Plan comptable national, institué par l'ordonnance n° 82-180 du 24 décembre 1982, est applicable aux entreprises énumérées ci-dessous selon l'échéancier suivant :

1. A compter de l'exercice comptable commençant en 1983, aux :
  - établissements publics à caractère industriel et commercial ;
  - sociétés d'économie mixte ;
  - entreprises agréées au Code des investissements ou bénéficiant d'un régime fiscal particulier.

2. A compter de l'exercice comptable commençant en 1984, aux entreprises autres que celles visées ci-dessus, entrant dans le champ d'application de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et dont le chiffre d'affaires atteint le seuil retenu par la législation fiscale pour l'assujettissement au régime d'imposition du bénéfice réel.

ART. 2. — Sont dispensées de cette obligation les institutions financières — banques, organismes financiers spécialisés, sociétés d'assurance et de réassurance, caisse nationale de sécurité sociale ainsi que l'Office des Postes et Télécommunications — pour lesquelles des plans comptables sectoriels seront établis ultérieurement et la date d'application fixée par arrêté du ministre chargé des Finances pris après avis du Conseil national de la comptabilité.

Par dérogation de l'article V, le ministre chargé des Finances peut, par arrêté pris après avis du Conseil national de la comptabilité, différer l'application du Plan comptable à certaines entreprises visées à cet article eu égard à leur situation particulière.