

CHAPITRE 2

Contrôle, analyses, régularisations et reclassement des comptes

La balance avant inventaire établie, le comptable contrôle :

- L'égalité des mouvements et des soldes de la balance.
- Et la stricte concordance entre le total des mouvements de la balance et le total des mouvements du journal général.

Une fois ces égalités fondamentales vérifiées, la balance est dite exacte ; il y a alors une forte présomption que le traitement des enregistrements comptables soit correct sur le plan arithmétique.

Toutefois, la balance ne permet pas de déceler toutes les erreurs ; il faut alors une vérification et un pointage des comptes dans le grand livre pour déceler les erreurs qui auraient pu être commises et procéder aux redressements nécessaires.

Section 1. Les travaux de contrôle, de justification et de régularisation des comptes

Une balance arithmétiquement exacte ne permet pas de déceler toutes les erreurs, mais elle est nécessaire pour le commencement des travaux de vérification et d'analyse des comptes.

Ces travaux sont souvent d'une ampleur considérable. Aussi, pour les mener à bien, convient-il d'être méthodique et bien organisé.

La qualité de la comptabilité n'étant en dernière analyse que le reflet du degré d'organisation de l'entreprise, de la culture et de la compétence de ses dirigeants, une bonne organisation comptable et de bonnes procédures administratives sont de nature à aider le comptable dans l'exécution de ses travaux et confèrent à ces derniers le maximum de sécurité et d'efficacité.

D'une manière générale, la justification des soldes sera relativement aisée pour les comptes de bilan (de situation) qui offrent un chemin de révision. En effet, les soldes de ces comptes à la date de l'arrêté des états doivent correspondre aux sommes portées sur les pièces justificatives.

Quant aux comptes de gestion (de flux), leur solde n'est pas toujours comparable à une pièce ; le comptable est alors amené à examiner les imputations des opérations qui ont été portées dans ces comptes et celles qui auraient dû s'y trouver.

Ces comptes se vérifient indirectement par la vérification des comptes de bilan par l'effet de la partie double et directement par la reconstitution globale des sommes qui doivent s'y trouver (loyers, intérêts des emprunts) et la comparaison avec les déclarations fiscales et sociales (salaires, honoraires, chiffre d'affaires).

Les travaux permettant l'élaboration des états financiers vont donc conduire le comptable à procéder à des investigations dans tous les comptes pour s'assurer de leur réalité.

Ils aboutissent à l'établissement des états justificatifs qui fournissent les informations financières détaillées destinées à appuyer et compléter les informations groupées dans les états financiers de synthèse.

Plusieurs démarches sont possibles pour entreprendre ces travaux ; la démarche la plus rationnelle semble celle qui consiste à procéder successivement par les deux étapes suivantes :

- Les opérations de rectification.
- Les opérations de justification et d'analyse comptables assorties des écritures de redressement des comptes, de régularisation (rattachement des charges et des produits de l'exercice) et de reclassement des comptes.

Les travaux de rectification sont normalement effectués préalablement aux travaux de justification des comptes et de régularisation mais l'ordre des travaux de justification et de régularisation n'est nullement successif.

Sous-section 1. Les opérations de rectification

Ces opérations permettent de corriger des anomalies matérielles dans la tenue de comptabilité. Elles sont entreprises avant tout travail de justification et de régularisation, parce qu'elles permettent de redresser des erreurs qui peuvent avoir des répercussions sur n'importe quel autre compte de l'entreprise.

§ 1. Le compte transitoire ou d'attente (compte 46)

Dans la mesure du possible, il faut affecter les sommes qui y figurent dans les comptes concernés.

Si malgré les recherches, des sommes persistent dans ce compte, il convient de veiller au respect de la règle de non compensation entre les dettes et les créances.

S'il y a de fortes présomptions que les sommes de débit soient un actif fictif, la convention de prudence amène à constituer une provision pour dépréciation d'égal montant.

6817	4967	Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs courante	xxx,xxx		
		Provisions pour dépréciation des autres comptes débiteurs		xxx,xxx	

§ 2. Les comptes de virements internes (Compte 58)

Ces comptes destinés à permettre la décentralisation des écritures et leur articulation entre les différents journaux auxiliaires, sans risque de double emploi, doivent être soldés.

Sous-section 2. Les travaux de vérification et d'analyse comptables - comptes de bilan

Les travaux de vérification et d'analyse comptables portent sur :

- Les comptes de trésorerie.
- Les comptes de bilan, classe par classe.
- Les comptes de charges et de produits.

§ 1. Les comptes de trésorerie

Il s'agit des comptes chèques à encaisser, banque et caisse.

(1) Banques (Compte 532) et C.C.P. (Compte 534)

Vérifier les comptes banques consiste à établir et s'assurer de la régularité de l'état de rapprochement.

Pour bien s'assurer de la régularité de l'état de rapprochement du mois de décembre, il faut établir l'état de rapprochement du mois de janvier de l'exercice suivant.

(2) Caisse (compte 54)

Le disponible en caisse se vérifie par un décompte physique de l'argent en caisse.

Si un arrêté physique n'a pas été effectué, la vérification du compte caisse ne peut jamais avoir un caractère fiable.

En situation normale, le solde du compte caisse ne doit être :

- ni anormalement débiteur,
- ni créditeur,

La méthode qui consiste à mettre la caisse à zéro par une remise intégrale des fonds en banque à la clôture de l'exercice reste la meilleure façon de justifier ce compte.

§ 2. Comptes de capitaux propres (classe I)

(1) Capitaux propres et réserves (comptes 10 et 11)

Hormis le compte de l'exploitant (compte 108) propre aux entreprises individuelles, ces comptes sont spécifiques aux personnes morales (sociétés).

Sauf exception autorisée par la réglementation, les mouvements de ces comptes doivent découler des décisions prises par l'assemblée générale des associés.

Il convient donc pour étudier les variations de ces postes de :

- s'assurer que les décisions des associés sont bien traduites,
- s'assurer que les variations sont conformes aux décisions,
- accorder une attention particulière aux réserves réglementées (Réserve légale, etc...).

(2) Provisions pour risques et charges (compte 15)

Ces provisions doivent être détaillées et leur objet précisé. Les mouvements de ce compte font partie des travaux d'inventaire.

Le comptable constate au fur et à mesure de l'avancement de ses travaux les provisions nécessaires, annule ou ajuste les provisions devenues sans objet ou dont le montant doit être révisé.

Provisions pour risques (compte 151) : Ce compte comptabilise les provisions pour litiges, les provisions pour garanties données aux clients, les provisions pour amendes et pénalités et les autres provisions pour risques.

6815		Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation	xxx,xxx	
	151	Provisions pour risques		xxx,xxx

(3) Emprunts et dettes assimilées (compte 16)

Le compte 16 enregistre les emprunts non courants dont l'échéance est supérieure à une année dits à moyen et long termes.

Le fait générateur de l'enregistrement comptable d'un emprunt est son encaissement effectif.

Le comptable examine les contrats et les tableaux d'amortissement financier (tableau détaillant les échéances de remboursement et les intérêts à payer) délivrés par les organismes prêteurs. Il s'assure de leur exactitude et de leur concordance avec la comptabilité.

L'étude du compte «16 Emprunts et dettes assimilées» doit se faire en liaison avec le compte «505 Echéances à moins d'un an sur emprunts non courants».

A la clôture de l'exercice, il convient de dissocier du compte «16 Emprunts et dettes assimilées» la partie de l'emprunt dont l'échéance interviendra au cours de l'exercice suivant (remboursement à échoir dans l'année qui suit).

16	31/12/N		xxx xxx xxx	xxx xxx xxx
	505	Emprunts et dettes assimilées Echéances à moins d'un an sur emprunts non courants Echéances devenues à moins d'un an à la date de clôture		

Les intérêts doivent aussi être rattachés à l'exercice.

Les écritures de rattachement dépendent des modalités effectives de paiement des intérêts :

- Lorsque les intérêts sont payés à l'échéance, il convient de vérifier que tous les intérêts relatifs à l'exercice ont été pris en compte. Les intérêts courus non comptabilisés à la date de clôture sont comptabilisés comme suit :

65116	31/12/N		xxx xxx	xxx xxx
	5085	Intérêts des emprunts et dettes assimilées Intérêts courus sur emprunts non courants Intérêts à payer relatifs à l'exercice N		

- En revanche, lorsque les intérêts sont payés d'avance, la quote-part qui concerne l'exercice suivant est régularisée selon le schéma suivant :

471	31/12/N		xxx xxx	xxx xxx
	65116	Charges constatées d'avance Intérêts des emprunts et dettes assimilées Intérêts comptabilisés d'avance en N se rattachant à N+		

Le comptable s'assure en même temps de l'exactitude du montant des intérêts sur emprunts portés au compte de charges en comparant ou en recalculant le montant des intérêts annuels dus sur l'emprunt et le montant des intérêts portés en charges de l'exercice.

Le comptable s'assure en même temps de l'exactitude du montant des intérêts sur emprunts portés au compte de charges en comparant ou en recalculant le montant des intérêts annuels dus sur l'emprunt et le montant des intérêts portés en charges de l'exercice.

§ 3. Comptes d'actifs non courants (classe II)

(1) Les immobilisations incorporelles

a) Logiciels (compte 213)

Le comptable s'assure que les conditions de prise en compte des logiciels sont réunies.

Les logiciels acquis se vérifient à partir des pièces justificatives.

En revanche, les logiciels développés par l'entreprise sont pris en compte par le crédit du compte «721 Production immobilisée - Immobilisations incorporelles».

b) Fonds commercial (compte 214) - Droit au bail (compte 216)

Seul un fonds commercial ou un droit au bail acquis peut être pris en compte à l'actif. L'entreprise ne peut constater en comptabilité un fonds commercial ou un droit au bail créé par ses activités.

c) Valeur d'inventaire

Comparaison de la valeur nette comptable de chaque immobilisation incorporelle avec sa **valeur récupérable** à la date de l'inventaire : Le comptable s'assure que la **valeur comptable nette** de chaque immobilisation incorporelle n'est pas devenue inférieure à sa **valeur recouvrable**.

La valeur recouvrable d'une immobilisation incorporelle est **le montant que l'entreprise compte tirer de l'usage futur de cette immobilisation y compris son prix de cession**.

La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle est supposée nulle sauf démonstration contraire.

La valeur recouvrable pour une immobilisation incorporelle correspond à la valeur actualisée des cash-flow (surplus de recettes) attendus.

Exemple 1 : Soit une immobilisation incorporelle acquise le 01/01/N pour un prix de 270.000 D amortissable sur 6 ans au linéaire.

Au 31/12/N+2, on estime que les flux futurs de trésorerie annuels s'élèvent à 60.000 D pour le nombre d'années d'utilisation restant. La valeur de cession résiduelle est nulle. Le taux d'actualisation approprié est de 10%.

Détermination de la valeur nette comptable au 31/12/N+2

Année	Dotation aux amortissements	Amortissement cumulé	Valeur comptable nette
N	45.000	45.000	225.000
N+1	45.000	90.000	180.000
N+2	45.000	135.000	135.000

$$\text{Valeur recouvrable} = \frac{60.000}{1,1} + \frac{60.000}{(1,1)^2} + \frac{60.000}{(1,1)^3}$$

$$\text{soit } 60.000 \times \frac{1 - (1,1)^{-3}}{0,1} = 60.000 \times 2,487 = 149.220 \text{ dinars}$$

Conclusion : La valeur comptable nette soit 135.000 D étant inférieure à la valeur recouvrable soit 149.220 D, aucun traitement n'est requis.

Si la valeur recouvrable était inférieure à la valeur comptable nette, il aurait été nécessaire de procéder à une dépréciation de valeur.

Exemple 2 : Reprenons l'exemple 1 et supposons que les cash-flow futurs annuels soient de 40.000 D.

La valeur recouvrable s'élève à : 40.000 D x 2,487 = 99.480 D.

Une dépréciation estimée à 35.520 D doit être comptabilisée.

		31/12/N+2			
6816		Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles		35 520 000	
637	291	- ou bien : Réduction de valeur Provisions pour dépréciation des immobilisations			35 520 000
		Réduction de valeur			

(2) Les immobilisations corporelles

a) Comptes d'immobilisations corporelles

Le contrôle des postes d'immobilisations se fera, essentiellement, par la vérification des nouvelles acquisitions, des dépenses postérieures capitalisées et des cessions.

b) Circonstances particulières justifiant la comparaison de la valeur nette comptable des immobilisations corporelles avec leur valeur récupérable à la date de l'inventaire

Postérieurement à sa constatation initiale à l'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué de l'amortissement, à moins que des circonstances ou événements particuliers donnent à penser que la valeur comptable nette ne pourra pas être récupérée par les résultats futurs provenant de son utilisation ou par son prix net de cession, auquel cas il y a lieu de ramener la valeur de l'actif à sa valeur recouvrable.

Lorsque la réduction de valeur est comptabilisée, la nouvelle valeur comptable nette du bien révisé à l'actif moins sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), **constitue la nouvelle base d'amortissement. L'amortissement se calcule par conséquent sur la base de cette nouvelle valeur après déduction de la valeur résiduelle pour la durée restant à courir.**

c) Problèmes particuliers aux immobilisations

1. Production immobilisée :

Les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même sont comptabilisées à leur coût de production :

- + Matières premières
- + Coût de main-d'œuvre directe
- + Autres coûts directs
- + Juste part des coûts indirects incorporables.

Contrairement à la production d'immobilisations incorporelles, la production d'immobilisations corporelles par l'entreprise constitue une livraison à soi-même soumise à la TVA pour les assujettis. Cette taxe est exigible et est déductible à la date de première utilisation du bien.

Exemple : Construction d'une machine pour les besoins de l'entreprise pour un coût de production de 75.000 D utilisée à partir du 01/11/N (TVA 18%).

		01/11/N		
2234		Matériel industriel	75 000 000	
43662		TVA déductible sur immobilisations	13 500 000	
	722	Production immobilisée - immobilisations corporelles		75 000 000
	4367	TVA collectée		13 500 000
		Livraison à soi-même d'une machine mise en service le 01/11/N		

2. Terrains et constructions :

Il arrive que l'on constate dans certaines balances l'existence du poste constructions alors qu'aucun terrain ne figure à l'actif.

Une telle situation conduit à amortir à tort les terrains sauf dans le cas de constructions sur sol d'autrui, ce qu'il faut toujours vérifier.

Il est donc nécessaire de retirer du compte constructions le prix d'acquisition des terrains.

3. Distinction entre charges et immobilisations :

La distinction entre les dépenses à constater en charges et celles qui doivent être immobilisées peut poser en pratique certaines difficultés.

Un élément des immobilisations corporelles doit être inscrit à l'actif lorsque :

- a. il est probable que les avantages futurs associés à cette immobilisation bénéficieront à l'entreprise ;
- b. le coût de cette immobilisation pour l'entreprise peut être mesuré de façon fiable.

(3) Immobilisations en cours (compte 23)

Le comptable s'assure, notamment, que ce compte a reçu l'inscription des acomptes sur immobilisations et que ces acomptes n'ont pas été enregistrés en fournisseurs (débits). Il s'assure en outre que les immobilisations facturées à la date d'arrêté du bilan n'y figurent pas et sont bien transférées dans leur compte de destination finale.

Les acomptes sur immobilisations et les travaux immobilisés en cours doivent être comptabilisés hors TVA récupérable.

(4) Les immobilisations financières

a) Participations et créances liées à des participations (compte 25) et autres immobilisations financières (compte 26)

Le comptable s'assure de la validité de la qualification des titres. Il est rappelé que les actions souscrites sont enregistrées pour leur valeur nominale et non pour la partie libérée uniquement, le montant restant à libérer étant porté au crédit du compte «259 Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés».

Le contrôle des titres de participation doit se faire en parallèle avec les titres de placement immobilisés ainsi que les titres classés en placements courants (compte 52).

Sont considérés comme titres de participation les titres :

1. dont la possession est durable,
2. permettant d'exercer sur la société émettrice :
 - un contrôle exclusif, ou

- une influence notable, ou
- un contrôle conjoint, ou
- pour protéger ou promouvoir des relations commerciales.

L'influence, pour être significative, doit résulter d'une participation effective à la gestion et à la fixation de la politique financière de la société dépendante.

Les titres sont classés en autres immobilisations financières lorsque l'intention des dirigeants est de les détenir à long terme sans pouvoir satisfaire à la condition de contrôle et d'influence notable sur la société émettrice.

L'examen des participations et des placements à long terme doit se faire en même temps que l'examen des provisions pour dépréciation des titres (collecte des éléments nécessaires au calcul des provisions éventuelles).

A la date de clôture, il est procédé à l'évaluation des placements à long terme à leur valeur d'usage. Les moins-values par rapport au coût historique donnent lieu à une dépréciation. Les plus-values par rapport au coût historique ne sont pas constatées.

b) La valeur d'usage d'un placement est le prix qu'une personne prudente et avisée, informée de la situation de l'entreprise, accepterait de payer dans une transaction équilibrée si elle avait à l'acquérir.

La valeur des placements à long terme est déterminée séparément pour chaque catégorie de titres de même nature. Une moins-value dégagée sur une catégorie ne peut pas être compensée par une plus-value dégagée sur une autre catégorie.

Lorsqu'une provision pour dépréciation d'un placement à long terme (titres de participation + autres immobilisations financières) est nécessaire, elle est comptabilisée selon le schéma suivant :

		31/12/N		
68662		Dotations aux provisions pour dépréciation - Immobilisations financières	xxx xxx xxx	
	295	Provisions pour dépréciation des participations et des créances liées à des participations		xxx xxx xxx
	297	Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières Intérêts comptabilisés d'avance en N se rattachant à N+		xxx xxx xxx

§ 4. Comptes de tiers (classe IV)

(1) Fournisseurs et comptes rattachés (compte 40) et clients et comptes rattachés (compte 41)

Un lettrage systématique de tous les comptes individuels permet :

- de préciser la composition du solde,
- d'éviter les compensations entre soldes débiteurs et soldes créditeurs. Une fois la composition des soldes déterminée, le comptable doit les analyser pour s'assurer de leur vraisemblance.

Il y a lieu de s'assurer de la concordance entre les entrées et sorties de marchandises et de la comptabilisation des factures en fin d'année.

(2) Régularisation portant sur les opérations avec les fournisseurs

- Lorsque l'entreprise n'a pas encore reçu de facture au titre du bien reçu ou de la prestation obtenue, il convient de la constater selon le schéma suivant (technique de rattachement) :

60 à 63	Achats et autres comptes de charges	xxx xxx xxx	
43666	TVA déductible sur ABS	xxx xxx xxx	
4081	Fournisseurs d'exploitation, factures non parvenues		xxx xxx xxx

- Lorsqu'une dette constatée en comptabilité concerne un bien non reçu ou une prestation non fournie, elle donne lieu à l'écriture de régularisation suivante (technique de régularisation) :

471	Charges constatées d'avance	xxx xxx xxx	
60 à 63	Achats et autres comptes de charges		xxx xxx xxx

- Lorsqu'une ristourne due à l'entreprise n'a pas encore fait l'objet d'un avoir comptabilisé à la date de clôture, il convient de constater cette réduction comme suit (technique de rattachement) :

4098	RRR à obtenir	xxx xxx xxx	
609	RRR obtenus sur achats		xxx xxx xxx
43666	TVA déductible sur ABS		xxx xxx xxx

(3) Régularisation portant sur les opérations avec les clients

- Lorsqu'un bien livré ou une prestation effectuée n'a pas encore fait l'objet d'une facture, elle est prise en compte par le biais du compte de rattachement «418 Clients - Produits non encore facturés».

Exemple : Une livraison de marchandises effectuée le 31/12/N de 10.000 D H.TVA 18% n'a été facturée que le 5 janvier N+1.

4181	31/12/N Clients - Factures à établir	11 800 000	
707	Ventes de marchandises		10 000 000
4371	TVA collectée		1 800 000
	Livraison du 31/12/N facturée le 5/1/N+1.		

- Lorsqu'une créance constatée en comptabilité concerne un bien non encore livré ou une prestation non fournie, le produit comptabilisé d'avance est éliminé par le biais du compte de régularisation «472 produits constatés d'avance».

Exemple : Supposons qu'une facture soit établie et comptabilisée pour un montant hors TVA de 5.000 D le 31/12/N alors que la marchandise n'est pas encore livrée.

707		Ventes de marchandises	5 000 000	
	472	Produits constatés d'avance		5 000 000
		Facture établie le 31/12/N correspondant à des marchandises livrées en janvier N+1.		

Le comptable veille, pour ce type de chevauchement (livraison/facturation), à l'harmonie de la prise en compte en produits des ventes, avec le traitement de ces opérations au niveau des stocks finals.

Une marchandise livrée et non facturée sera prise en compte en produits mais ne peut pas être incluse dans les stocks.

Alors qu'une facture sans livraison doit être exclue des ventes alors que la marchandise non livrée sera prise en compte en stocks. Ce contrôle de concordance Produits - Stocks s'appelle le cut off.

- Lorsqu'une ristourne, à accorder à un client, n'a pas encore fait l'objet d'un avoir comptabilisé à la date de clôture, elle est prise en compte par le biais du compte de rattachement «4198 Clients, RRR à accorder et autres avoirs à établir».

Exemple : La société ABC a convenu contractuellement avec son client XYZ d'une ristourne annuelle de 2% sur le volume des ventes qui a atteint en N un montant H.TVA 18% de 500.000 D.

709		RRR accordés par l'entreprise	10 000 000	
	4371	TVA collectée	1 800 000	
	4198	Clients - RRR à accorder		11 800 000
		Ristourne due à X au titre de l'exercice		
		500.000 D x 2% =	10.000 D	
		TVA sur avoir 18%	1.800 D	
		Avoir TTC	11.800 D	

(4) Evaluation des dettes et créances en devises étrangères

Les dettes et créances courantes exprimées en devises étrangères sont converties à la date de clôture au cours de change en vigueur, toute différence de change est comptabilisée en gain ou en pertes de change.

Hypothèse : Perte de change sur une dette fournisseur : dette comptabilisée le 10/10/N : 10.000 dollars US, cours 1,2 D - cours de clôture 1 dollar US = 1,3 DTU.

		31/12/N		
655		Pertes de change	1 000 000	
	401	Fournisseurs d'exploitation		1 000 000
		(10.000 x 1,3) - (10.000 x 1,2) = 1.000		

Hypothèse : Gain de change sur une dette fournisseur : Achat le 15/10/N : 100.000 Euro - cours : 1,3 DTU - cours de clôture : 1 Euro = 1,290 DTU.

		31/12/N		
401		Fournisseurs d'exploitation	1 000 000	
	756	Gains de change		1 000 000
		(100.000 x 1,3) - (100.000 x 1,29) = 1.000		

La conversion des dettes et créances courantes au cours de change de clôture n'a aucune incidence sur le coût historique de l'élément acquis ou cédé en devises étrangères.

(5) Personnel : Personnel et comptes rattachés (compte 42)

Les acomptes au personnel doivent être, en principe, soldés puisqu'ils sont normalement retenus sur la paie du mois au cours duquel ils sont versés.

Pour le solde des prêts, le comptable s'assure que les bénéficiaires font toujours partie du personnel de l'entreprise et que les montants ne datent pas des exercices précédents.

Le solde du compte «425 Personnel - rémunérations dues» ne doit comprendre, en principe, que les salaires à payer du dernier mois de l'exercice. Mais, il peut comprendre des salaires non réclamés.

Les frais de personnel non encore enregistrés en charges de l'exercice qui doivent être rattachés à la période sont constatés dans les dettes au personnel, compte «425 Personnel - Rémunérations dues» lorsque leur montant est calculé et liquidé avec exactitude.

Quant aux charges pour congés à payer et les primes dont le montant n'est pas liquidé avec exactitude, ils sont pris en compte par le biais du compte de rattachement «428 Personnel - charges à payer et produits à recevoir».

Exemple : Soit une société industrielle qui clôture au 31/12/N.

Le calcul des congés restant dus au personnel au 31/12/N fait ressortir un montant brut de 25.200 Dinars pour les salaires et 15.600 D pour les appointements (taux d'accident de travail : 2%).

Ces congés à payer sont pris en compte par les écritures suivantes :

		31/12/N		
64600		Congés payés - salaires	25 200 000	
64620		Congés payés - appointements	15 600 000	
6470		Cotisations de sécurité sociale sur salaires	4 536 000	
6472		Cotisations de sécurité sociale sur appointements	2 808 000	
6611		TFP	408 000	
6612		Foprolos	408 000	
	4282	Dettes provisionnées pour congés à payer		40 800 000
	4382	Charges fiscales sur congés à payer		816 000
	45382	Charges sociales sur congés à payer		7 344 000
		Congés payés dus à la date de clôture :		
		Congés salaires	25.200	
		Congés appointements	15.600	
		Brut total	40.800	
		CNSS, cotisation patronale 18%	7.344	
		TFP	408	
		Foprolos	408	

(6) Etat et collectivités publiques (compte 43)

Le solde de chaque compte d'«Etat, impôts et taxes» doit correspondre à la dernière déclaration fiscale de l'exercice réglée en début d'exercice suivant.

Si des taxes dues n'ont pas été payées dans les délais impartis, il convient de rattacher les pénalités encourues à l'exercice.

Exemple : Au 31/12/N la société ABC n'a pas payé les impôts dus au titre du mois de mai N qui devaient être payés le 28 juin N soit un montant dû en principal de 20.000 D. Les pénalités de retard s'élèvent à 1.750 D.

6518		Intérêts des autres dettes (y compris les pénalités et intérêts de retard sur emprunts et cotisations sociales et fiscales)	1 750 000	
	438	Etat, autres charges à payer		1 750 000
		Intérêts ou pénalités de retard		

(7) Débiteurs divers et créditeurs divers (compte 45)

a) Créances sur cessions d'immobilisations (compte 452)

Les créances provenant de la cession d'un élément immobilisé sont portées dans ce compte et non dans le compte clients et comptes rattachés.

b) Sécurité sociale et autres organismes sociaux (compte 453)

Organismes sociaux (compte 4531) : Le solde doit correspondre aux dernières déclarations de l'exercice et aux règlements du début de l'exercice suivant. Le contrôle de ces comptes doit se faire en parallèle avec le compte frais de personnel (charges sociales).

Organismes sociaux - charges à payer et produits à recevoir (compte 4538) : Sont notamment rattachées à ce compte, les charges sociales relatives aux congés à payer.

§ 5. Comptes financiers (classe V)

(1) Échéances à moins d'un an sur emprunts non courants (compte 505) et échéances à moins d'un an sur prêts non courants (compte 516)

La justification des comptes emprunts et prêts à moins d'un an procède d'une démarche semblable. Elle est effectuée en même temps que le compte emprunts non courants et prêts non courants.

(2) Régies d'avances et accreditifs (compte 55)

Les régies d'avance doivent faire l'objet d'un inventaire et d'une reddition de compte à la date de clôture.

La méthode de la mise à Zéro des caisses gérées par les régisseurs permet d'assurer la meilleure fiabilité pour ces comptes.

Les accreditifs doivent être détaillés et justifiés par des pièces comptables.

Les accreditifs anciens et non dénoués doivent donner lieu à une réclamation immédiate. Dans certains cas, une provision pour dépréciation peut s'avérer justifiée.

Sous-section 3. Les travaux de vérification et d'analyse comptables - comptes de gestion

Le contrôle et la justification des comptes de bilan laisse présumer que les comptes de gestion qui en constituent la contrepartie sont corrects. Toutefois, le contrôle de ces comptes reste nécessaire car :

- Certaines erreurs d'imputation peuvent avoir été commises sans que les premiers contrôles n'aient pu les déceler.
- Certaines écritures les alimentant peuvent avoir été passées à tort (exemple : double comptabilisation d'une facture réglée).
- Certains oublis peuvent échapper au comptable lors du contrôle des comptes de bilan.

Le contrôle des comptes de charges est effectué en même temps que les travaux dits d'inventaire.

§ 1. Comptes de charges (classe VI)

Le contrôle des comptes de charges s'étend à l'examen des opérations de l'exercice suivant pour s'assurer de la bonne séparation des exercices.

(1) Achats (compte 60) ou achats consommés (compte 603)

Le contrôle des achats est effectué en parallèle avec le contrôle de la vraisemblance des stocks et de la marge sur coût matière ou de la marge brute commerciale.

La comparaison de la marge brute ou de la marge sur coût matière permet d'apprécier si la consommation de l'exercice est vraisemblable par référence aux normes de l'entreprise au cours des exercices précédents, aux normes du secteur et à l'évolution des coûts d'achat et des prix de vente pratiqués.

(2) Prise en compte des stocks finals et annulation des stocks initiaux dans la méthode de l'inventaire intermittent

A la clôture de l'exercice, le comptable enregistre les stocks finals et annule les stocks initiaux.

		31/12/N		
31		Stocks de matières premières et fournitures liées	xxx xxx xxx	
32		Stocks des autres approvisionnements	xxx xxx xxx	
37		Stocks de marchandises	xxx xxx xxx	
	6031	Variation des stocks de matières et fournitures liées		xxx xxx xxx
	6032	Variation des stocks des autres approvisionnements		xxx xxx xxx
	6037	Variation des stocks de marchandises		xxx xxx xxx
		Constatation des stocks finals au 31/12/N		
		31/12/N		
6031		Variation des stocks de matières et fournitures liées	xxx xxx xxx	
6032		Variation des stocks des autres approvisionnements	xxx xxx xxx	
6037		Variation des stocks de marchandises	xxx xxx xxx	
	31	Stocks de matières premières et fournitures liées		xxx xxx xxx
	32	Stocks des autres approvisionnements		xxx xxx xxx
	37	Stocks de marchandises		xxx xxx xxx
		Extourne des stocks initiaux		

(3) Achats non stockés de matières et fournitures (compte 606)

La prise en compte des existants neufs (stocks) de fournitures non consommées à la clôture de l'exercice et présentant une utilité pour l'exercice suivant sont constatées selon le schéma d'écriture suivant :

		31/12/N		
471		Charges constatées d'avance	xxx xxx xxx	
	606	Achats non stockés de matières et fournitures		xxx xxx xxx
		Existants neufs à la clôture : pièces de rechange, fournitures d'atelier, fournitures de bureau, petit outillage		

(4) Comptes pouvant faire l'objet de contrôles spécifiques

Locations (compte 613) : Le loyer peut être vérifié par la reconstitution du loyer annuel.

Primes d'assurance (compte 616) : Les primes d'assurance doivent être rapprochées avec les contrats, elles peuvent être reconstituées pour les primes proportionnelles et fixes.

Frais postaux et frais de télécommunication (compte 626) : Les timbres poste en stocks à la date de clôture sont régularisés par le schéma d'écriture suivant :

471		Charges constatées d'avance	xxx xxx xxx	
	626	Frais postaux et frais de télécommunication		xxx xxx xxx

Charges diverses ordinaires (compte 63)

Jetons de présence (compte 633) : Ce compte spécifique aux sociétés anonymes est vérifié à partir du procès-verbal de l'assemblée générale des actionnaires qui en a fixé le montant.

Charges de personnel (compte 64)

Ce compte offre d'importantes facilités de recoupements.

Les charges sociales peuvent être contrôlées en recalculant pour l'ensemble de l'exercice les charges patronales.

Les résultats obtenus doivent correspondre (on pourra admettre des petites différences dues aux arrondis de calcul bien entendu) aux soldes des comptes :

- charges sociales légales,
- autres charges sociales.

Charges financières (compte 65)

Pour les charges d'emprunt, il est possible de vérifier le montant de la charge portée dans ce compte après examen des contrats en recalculant le montant de la charge annuelle :

Capital disponible x nombre de jours x taux d'intérêt = charge financière.

Le résultat de cession sur valeurs mobilières (y compris à long terme) est porté au compte «656 Charges nettes sur cession de valeurs mobilières» en cas de pertes et non au compte 636 enregistrant les pertes sur cession des immobilisations. Les profits sur cession de valeurs mobilières sont portés au crédit du compte «757 Produits nets sur cession de valeurs mobilières» et non au crédit du compte «736 Produits nets sur cessions d'immobilisations et autres gains sur éléments non récurrents ou exceptionnels».

Impôts, taxes et versements assimilés

TFP (compte 6611) et Foprolos (compte 6612) : Procéder à la vérification globale suivante :

[(Salaire brut x taux de la taxe) – ristournes obtenues sur TFP] = montant de la charge comptabilisée.

Taxes sur les véhicules (compte 6655) : Cette taxe est facilement rapprochée du parc automobile de l'entreprise.

§ 2. Comptes de produits (classe VII)

(1) Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises (compte 70)

Le contrôle de marge permet d'apprécier la vraisemblance de l'exhaustivité des ventes.

Les ventes sont aussi indirectement contrôlées lors du contrôle des soldes des comptes clients qui prête une attention particulière à la justification des soldes créditeurs.

(2) RRR accordés par l'entreprise (compte 709)

Une attention particulière doit être accordée au rattachement des avoirs établis en début d'exercice suivant.

(3) Production stockée ou destockage (compte 71)

Dans la méthode de l'inventaire intermittent, les stocks finals de produits sont pris en compte par le biais du compte 71 alors que les stocks initiaux sont rapportés en charges (annulés) par le débit du compte 71 et dans la méthode de l'inventaire permanent, ces comptes constituent la contrepartie de chaque mouvement ou régularisation des stocks de produits.

(4) Production immobilisée (compte 72)

Ce compte enregistre le coût des travaux faits par l'entreprise pour elle-même. Il est crédité soit par le débit du compte «23 Immobilisations en cours», notamment lorsque la production de l'immobilisation s'étale sur deux exercices, du coût réel de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'entreprise, au fur et à mesure de la progression des travaux, soit directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés si le transit par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire.

(5) Transferts de charges (compte 79)

Ce compte remplit 3 fonctions :

1. Il permet de transférer des charges imputées ou mises à la charge de tiers et de constater les produits provenant de charges imputables à des tiers telles que les indemnités d'assurance.
2. Il permet de procéder au reclassement des charges d'un compte de charges à un autre compte de charges.

Pour ce type d'utilisation, il convient de classer les comptes de produits - transferts de charges - selon la même subdivision que les comptes de charges de contrepartie.

Attention : On ne recourt à la technique du transfert de charges que lorsqu'elle est inévitable.

Ainsi, les situations suivantes doivent être traitées directement sur les comptes concernés :

- les erreurs d'imputation dans les comptes de charges sont corrigées par la contrepassation du compte de charges utilisé par erreur.

- Les dépenses qui peuvent être immédiatement imputées au compte de bilan concerné tels que les débours effectués pour le compte de tiers.

3. Les charges capitalisées : tels les intérêts capitalisés au coût d'une immobilisation acquise lorsqu'il n'est pas approprié de passer par le compte "72 Production immobilisée" ou les dépenses capitalisées dans les autres actifs non courants :

- 271 Frais préliminaires.

- 272 Charges à répartir.

- 273 Frais d'émission et primes de remboursement des emprunts.

(6) Reprises sur provisions (compte 78)

Toute reprise sur provisions pour quelque motif que ce soit est portée au crédit de ce compte.

Section 2. Les autres travaux d'inventaire

Ces travaux comprennent les écritures d'inventaire qui s'intègrent dans les travaux d'analyse et de justification ou les parachèvent et les opérations de regroupement, d'élaboration et de présentation des états financiers.

Les écritures d'inventaire

Les travaux d'inventaire comptable comprennent :

- (1) Les rattachements des charges et des produits dits travaux de régularisation des comptes ;
- (2) Les amortissements ;

- (3) Les stocks ;
- (4) Les provisions ;
- (5) L'élaboration du projet de bilan et d'état de résultat et la détermination de l'impôt sur les sociétés ;
- (6) L'établissement des états financiers définitifs.

Sous-section 1. Les régularisations

Les régularisations sont comptabilisées selon deux techniques :

- la technique de rattachement pour les fournisseurs, clients, personnel, Etat, débiteurs et créiteurs, groupes et associés et comptes financiers ;

- et par le biais des comptes de régularisation :

- 471 Charges constatées d'avance.

- 472 Produits constatés d'avance.

§ 1. Règle de démarcation entre les deux techniques

- Lorsque la régularisation porte sur une opération réalisée (bien livré ou reçu, service fourni ou obtenu, etc...) la régularisation est réalisée par la technique du rattachement.

- Lorsque la régularisation porte sur une opération non réalisée (facture comptabilisée d'avance), elle est opérée par le biais des comptes de régularisation.

Enfin, les comptes de régularisation sont utilisés lorsqu'il n'est pas possible de faire autrement tel le cas de la prise en compte des stocks de produits non stockés, par exemple.

a) Exemples de régularisation par la technique du rattachement :

Produit ou réduction de charges :

- Livraisons de biens non encore facturés aux clients.
- RRR à obtenir des fournisseurs.

Charges :

- Frais d'entretien à payer.
- Primes d'assurance à payer.
- Marchandises reçues avant la clôture alors que les factures correspondantes ne sont pas encore parvenues ou sont datées après clôture.
- Frais sur achats à payer.
- Loyer à payer.
- Electricité à payer.
- Honoraires à payer.
- Commissions à payer.
- Redevances à payer.
- Remboursement de frais de transport et de déplacement.
- Redevances de téléphone du dernier trimestre.
- Charges d'intérêts courus.
- Primes sur salaires, congés payés et charges sociales.
- Jetons de présence à payer.

b) Exemples de régularisation par le biais des comptes de régularisation :

Charges constatées d'avance (compte 471) :

- Stocks de produits non stockés - fournitures de bureau.
- Toute charge comptabilisée et se rapportant à l'exercice suivant (primes d'assurance, loyers, redevances, charges financières, etc...).

Produits constatés d'avance (compte 472) :

- Factures de ventes comptabilisées avant la livraison.
- Produits financiers comptabilisés mais se rapportant à l'exercice suivant.

§ 2. Sort des écritures de régularisation au cours de l'exercice suivant

Les écritures de régularisation passées à la clôture de l'exercice par le biais des comptes 47 sont en principe contrepassées à l'ouverture de l'exercice suivant.

Néanmoins, il est aussi admis de comptabiliser directement la charge ou le produit sur la base de la pièce justificative définitive en soldant directement le compte de régularisation.

§ 3. Dispositions relatives aux écritures de régularisation constatées par le biais de la technique du rattachement

(1) Régularisations rattachées aux fournisseurs

A la clôture de l'exercice, les achats et frais imputables à l'exercice pour lesquels aucune facture n'a encore été reçue sont comptabilisés en charges par le crédit du compte «408 Fournisseurs - factures non parvenues».

La charge est régularisée pour son montant TVA comprise. Lorsque la TVA est récupérable, elle est portée au débit du compte «43666 TVA déductible sur ABS».

Exemple : Reçu des marchandises pour lesquelles nous n'avons pas reçu de facture à la date de clôture au 31/12/N.

Q : 500 ; **PU :** 2 ; **TVA :** 18%.

		31/12/N			
607		Achats de marchandises	1 000 000		
43666		TVA déductible sur ABS	180 000		
	408	Fournisseurs - factures non parvenues			1180 000
		Marchandises reçues, facture non parvenue à la date de clôture			

Au cours de l'exercice suivant, les écritures de régularisation de l'exercice précédent sont contrepassées et la facture comptabilisée dans les comptes concernés (comptes de charges et de bilan).

Il est également admis de ne pas contrepasser l'écriture de régularisation de l'exercice précédent et de débiter directement le compte 408 par le crédit du compte «401 Fournisseurs d'exploitation» à réception de la facture ; les ajustements nécessaires (différence entre les montants de l'écriture de régularisation et les montants réels) sont enregistrés dans les comptes concernés.

(2) Régularisations rattachées aux clients

Le compte «418 Clients - Produits non encore facturés» est débité à la clôture de la période comptable, du montant taxes comprises des créances rattachables à cette période et pour lesquelles des factures n'ont pas encore été établies, par le crédit des comptes de ventes (compte 70) et de TVA collectée (compte 43671).

A la date de l'établissement de la facture, ces écritures sont contrepassées.

Les entreprises peuvent également créditer directement le compte 418 par le débit du compte 411 lors de l'établissement de la facture, les ajustements nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés.

Exemple : Livré le 31/12/N : 1.000 unités du produit (P). Le prix de vente n'ayant été convenu que le 10/02/N+1, la livraison ne sera facturée qu'à cette date. Néanmoins, vous pouvez retenir un prix H. TVA 18% de 10 D.

1) Ecriture de régularisation à l'inventaire du 31/12/N :

		31/12/N			
418		Clients, produits non encore facturés	11 800 000		
	707	Ventes de marchandises		10 000 000	
	43671	TVA collectée		1 800 000	
		Livraison du 31/12/N non facturée à (Y) à la date de clôture			

2) Ecriture à passer au cours de l'exercice comptable N+1 :

A la date d'établissement de la facture (hypothèse prix de facturation H. TVA 18% : 11 D) :

Première possibilité :

		10/02/N+1			
411		Clients, ventes de biens	12 980 000		
	707	Ventes de marchandises		1 000 000	
	43671	TVA collectée		180 000	
	418	Clients, produits non encore facturés		11 800 000	
		Facturation de la livraison du 31/12/N			

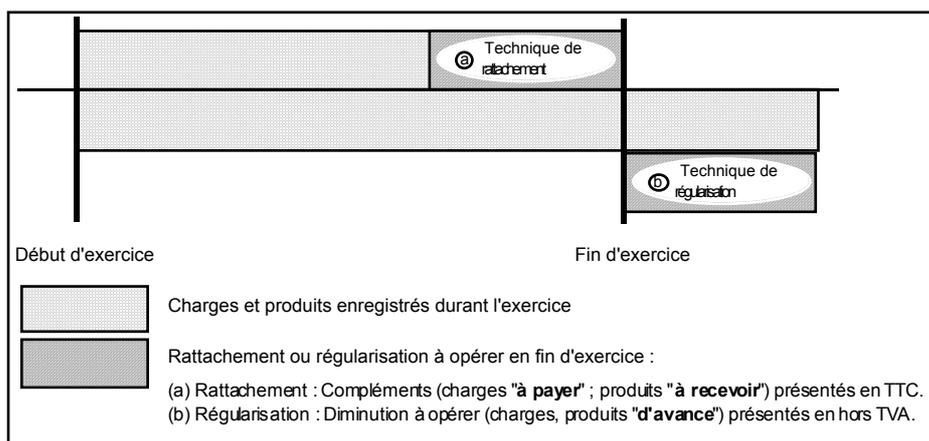
Deuxième possibilité :

		10/02/N+1			
707		Ventes de marchandises	10 000 000		
43671		TVA collectée	1 800 000		
	418	Clients, produits non encore facturés		11 800 000	
		Contrepassation écriture d'inventaire de l'exercice N relative à la livraison non facturée à la clôture			
		10/02/N+1			
411		Clients, ventes de biens	12 980 000		
	707	Ventes de marchandises		11 000 000	
	43671	TVA collectée		1 980 000	
		Facture de vente du jour - client (Y)			

§ 4. Schémas de rattachement et de régularisation en fin d'exercice

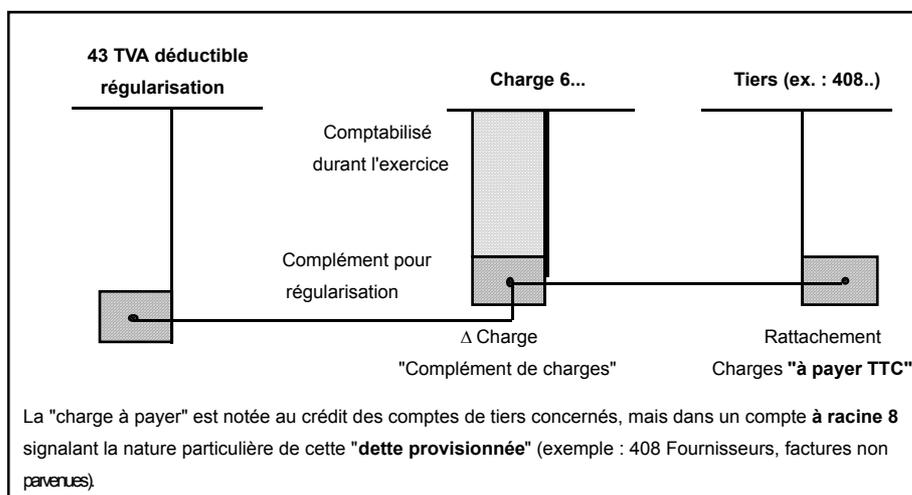
(1) Ajustement dans le temps de la prise en compte des opérations et des régularisations nécessaires subséquentes

Origine des écarts rendant les régularisations nécessaires : Dans de nombreux cas, les entreprises se basent sur des supports juridiques pour la prise en compte initiale des opérations (factures, etc...) ce qui crée des décalages à ajuster à la date de clôture au titre des supports juridiques non parvenus ou non établis à cette date.

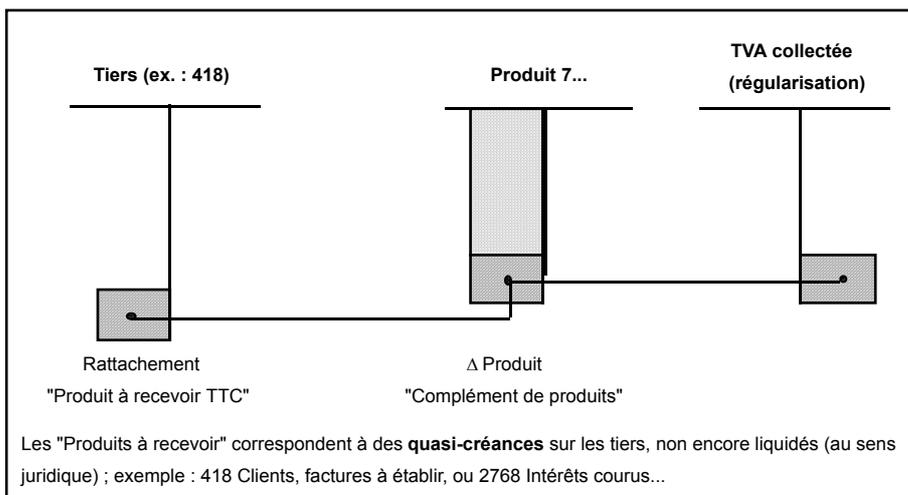


(2) Rattachements

a) Charges à payer, rattachement :



b) Produits à recevoir, rattachement :



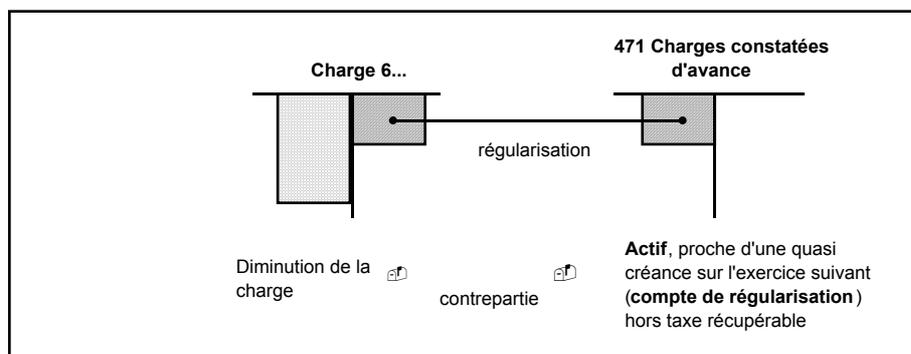
c) Conséquence :

Les «Charges à payer» et «Produits à recevoir» figurent au bilan non dans les comptes de régularisation, mais respectivement au sein des dettes et des créances correspondantes (comptes Fournisseurs et Clients notamment) selon la technique du rattachement soit ;

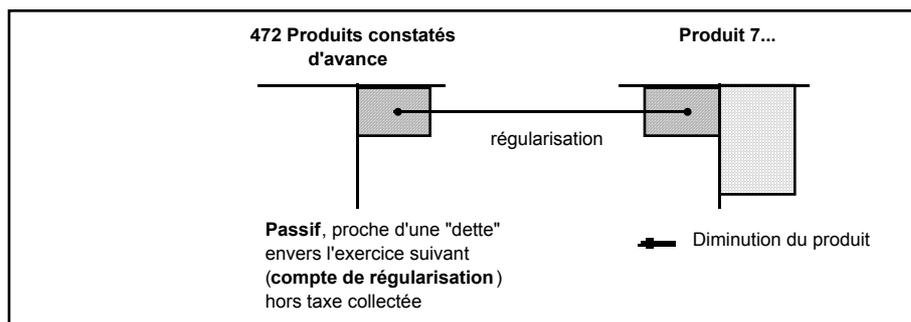
- Fournisseurs et comptes rattachés.
- Clients et comptes rattachés

(3) Régularisations

a) Charges constatées d'avance, régularisation :



b) Produits constatés d'avance, régularisation :



(4) Présentation des régularisations dans le bilan

Les «charges constatées d'avance» et les «produits constatés d'avance» constituent des **comptes de régularisation** figurant respectivement à l'**actif** (compte 471) et au **passif** (compte 472) du bilan.

(5) TVA, rattachement et régularisation

Rattachement : charges à payer ou produits à recevoir, le rattachement doit porter aussi sur les taxes sur le chiffre d'affaires car la dette envers le fournisseur ou la créance sur le tiers doivent figurer au bilan TTC.

Régularisation : charges constatées d'avance ou produits constatés d'avance, la régularisation est effectuée «hors taxe récupérable ou collectée».

§ 5. Evaluation des dettes et créances en devises étrangères

Les dettes et créances courantes exprimées en devises étrangères sont converties à la date de clôture au cours de change en vigueur, toute différence de change est comptabilisée en gains ou en pertes de change.

Hypothèse : Perte de change sur une dette fournisseur : dette comptabilisée le 10/10/N : 10.000 dollars US, cours 1,2 D - cours de clôture 1 dollar US = 1,3 DTU.

		31/12/N			
655		Pertes de change	1 000 000		
	401	Fournisseurs d'exploitation		1 000 000	
		$(10.000 \times 1,3) - (10.000 \times 1,2) = 1.000$			

Hypothèse : Gain de change sur une dette fournisseur : Achat le 15/10/N : 100.000 Euro - cours : 1 Euro = 1,3 DTU - cours de clôture : 1 Euro = 1,29 DTU.

		31/12/N			
	401	Fournisseurs d'exploitation	1 000 000		
	756	Gains de change		1 000 000	
		$(100.000 \times 1,3) - (100.000 \times 1,29) = 1.000$			

La conversion des dettes et créances courantes au cours de change de clôture n'a aucune incidence sur le coût historique de l'élément acquis ou cédé en devises étrangères.

Pour les opérations à court terme (courantes), lorsque l'entreprise recourt aux contrats de change à terme afin de fixer en dinars les montants qui seront payés ou encaissés à la date de règlement, les taux de change à terme, figurant dans les contrats de change correspondants, sont utilisés pour la prise en compte initiale et la présentation des opérations dans les états financiers. Dans ce cas, l'entreprise n'enregistre aucune différence de change.

Sous-section 2. Les amortissements

Les amortissements sont calculés selon la politique d'amortissement retenue par l'entreprise dans le cadre des principes comptables.

L'amortissement désigne la répartition selon un mode systématique du coût d'acquisition d'une immobilisation, moins quand il s'agit d'une immobilisation corporelle sa valeur résiduelle nette lorsque cette valeur est significative, sur la durée d'utilisation estimée du bien.

Trois facteurs déterminent l'amortissement d'une immobilisation :

- 1- La base amortissable, dite l'assiette de l'amortissement ou le montant amortissable ;

2- La durée d'utilisation estimée du bien pour l'entreprise ;

3- Le mode d'amortissement retenu.

Les calculs d'amortissement donnent lieu à l'établissement d'un tableau d'amortissement qui récapitule les calculs d'amortissement par poste comptable d'immobilisations.

Sous-section 3. La prise en compte des stocks

Après avoir comptabilisé les écritures de régularisation et d'amortissement, le comptable est en mesure de déterminer les composantes des coûts incorporables pour l'évaluation des stocks de produits.

§ 1. Inventaire permanent

Dans la méthode de l'inventaire permanent, le stock comptable est comparé avec le stock résultant de l'inventaire physique, tout écart donne lieu à une écriture d'ajustement.

(1) Matières premières et marchandises

a) Cas de la valeur du stock physique supérieure au solde comptable des comptes de stocks :

- Stock comptable de marchandises : 153.020 D
- Inventaire physique des marchandises : 155.110 D

		31/12/N		
37		Stocks de marchandises	2 090 000	
	6037	Achats consommés - marchandises		2 090 000
		Ajustement surplus écart d'inventaire (155.110 - 153.020) = 2.090		

b) Cas de la valeur du stock physique inférieure au stock comptable :

- Stock comptable matières premières : 102.200 D
- Inventaire physique matières premières : 100.020 D

		31/12/N		
6031		Achats consommés de matières premières et fournitures	2 180 000	
	31	Stocks de matières premières		2 180 000
		Ajustement écart négatif d'inventaire		
		Stock comptable : 102.200		
		Inventaire physique : 100.020		
		Ecart négatif 2.180		

(2) Produits

a) Cas de la valeur de stocks finals supérieure au solde comptable d'inventaire permanent :

- Valeur inventaire : 210.300 D
- Solde comptable : 208.100 D

35	31/12/N		2 200 000	2 200 000
	713	Stocks de produits		
		Variation des stocks		
		Ajustement écart d'inventaire positif :		
		Valeur d'inventaire	210.000	
		Solde comptable	208.100	
		Surplus physique :	2.200	

b) Cas de la valeur de stocks finals inférieure au solde comptable d'inventaire permanent :

- Valeur d'inventaire : 189.300 D
- Solde comptable : 192.150 D

713	31/12/N		2 850 000	2 850 000
	35	Variation des stocks		
		Stocks de produits		
		Ajustement écart d'inventaire négatif		
		Stock comptable :	192.150	
		Valeur d'inventaire	189.300	
		Ecart négatif	2.850	

§ 2. Inventaire intermittent

Dans la méthode de l'inventaire intermittent, la valeur des stocks résultant de l'évaluation de l'inventaire physique est prise en compte en comptabilité selon deux modalités, l'une propre aux matières et marchandises achetées et l'autre propre aux produits fabriqués par l'entreprise. Simultanément, les stocks initiaux sont passés en charges de l'exercice.

a) Approvisionnement et marchandises

- Stocks initiaux : 150.900 D
- Stocks finals : 175.200 D

603	31/12/N		150 900 000	150 900 000
	31 32 37	Variation des stocks		
		Stocks		
		Extourne des stocks initiaux		

31		31/12/N		
32		Stocks	175 200 000	
37				
	603	Variation des stocks		175 200 000
		Prise en compte des stocks finals de matières premières, autres approvisionnements et marchandises		

b) Stocks de produits

• Stocks initiaux : 310.200 D

• Stocks finals : 285.400 D

		31/12/N		
713		Variation des stocks	310 200 000	
	33			
	34	Stocks de produits		310 200 000
	35			
		Extourne des stocks initiaux de produits		
		d°		
33		Stocks de produits	285 400 000	
34				
35				
	713	Variation des stocks		285 400 000
		Prise en compte des stocks finals de produits		

Sous-section 4. Les provisions

La convention de prudence amène à faire de sorte que :

- Les actifs ne sont pas surévalués par rapport aux coûts recouvrables ;
- Les passifs ne sont pas sous-évalués par rapport aux engagements et risques encourus.

Cette convention amène donc à procéder à la constitution de 2 types de provisions :

- **Un ajustement des valeurs portées à l'actif** : Les provisions pour dépréciation des comptes d'actifs pour les ramener de leur coût historique à leur coût récupérable lorsque le coût récupérable est inférieur au coût historique ;

Exemple 1 : Soit une entreprise qui constate un litige avec le client X dont le solde s'élève à 100.000 D.

On estime au 31/12/N que seule 50% de la créance est recouvrable.

		31/12/N		
416		Clients douteux ou litigieux	100 000 000	
	411	Clients		100 000 000
		Client X litigieux		

		31/12/N	
6817		Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs courants	50 000 000
	491	Provisions pour dépréciation des comptes clients	50 000 000
		Provision créance client X litigieux	

Au cours de l'exercice N+1, le solde recouvrable est révisé en baisse. Il est ramené à 30% de la créance.

		31/12/N+1	
6817		Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs courants	20 000 000
	491	Provisions pour dépréciation des comptes clients	20 000 000
		Complément provision créance client X litigieux	

Au cours de l'exercice N+2, un accord amiable intervient, l'entreprise encaisse 75.000 D pour solde.

		N+2	
53		Banque	75 000 000
634		Pertes sur créances irrécouvrables	25 000 000
	416	Clients douteux ou litigieux	100 000 000
		Encaissement pour solde créance client X.	
		dito	
	491	Provisions pour dépréciation des comptes clients	70 000 000
	7817	Reprise sur provisions pour dépréciation des actifs courants	70 000 000
		Reprise suite à règlement litige avec client X.	

Exemple 2 : L'état des stocks de marchandises et des provisions de la société ABC est le suivant :

	31/12/N		31/12/N+1	
	Brut	Provisions	Brut	Provisions
Stock initial	100.000	20.000		
Stock final	150.000	35.000	180.000	40.000

La société applique la méthode de l'inventaire intermittent.

Travail à faire : Passer les écritures relatives aux stocks au 31/12/N+1.

		31/12/N+1	
6037		Variation des stocks de marchandises	150 000 000
	37	Stock de marchandises	150 000 000
		Extourne stock initial de marchandises	
		dito	
39		Provision pour dépréciation des stocks	35 000 000
	7817	Reprise sur provisions pour dépréciation des actifs courants	35 000 000
		Extourne provision sur stock initial de marchandises	
		dito	
37		Stock de marchandises	180 000 000
	6037	Variation des stocks de marchandises	180 000 000
		Constatation stock final de marchandises	
		dito	
6817		Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs courants	40 000 000
	39	Provision pour dépréciation des stocks	40 000 000
		Constatation provision pour dépréciation sur stock final de marchandises	

- **La constatation d'un passif** : Les provisions pour risques qui évitent de faire supporter aux exercices à venir des dettes imputables à l'exercice en cours.

Les travaux d'estimation pour la constitution des provisions nécessaires comportent aussi la reprise des provisions constituées au cours des exercices précédents et devenues sans objet au cours de l'exercice soit parce que l'élément provisionné est définitivement liquidé, soit parce qu'une nouvelle estimation amène à réduire le montant de la provision précédemment constituée.

Exemple : La direction de la société KLM décide le 31/12/N de constituer une provision pour faire face à un procès en cours de 100.000 D.

		31/12/N	
6815		Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation	100 000 000
	15	Provisions pour risques et charges	100 000 000
		Constitution d'une provision pour risque relatif au procès	

Au cours de N+1, la société est condamnée définitivement à payer la somme de 45.000 D.

		N+1	
636		Pertes sur éléments non récurrents ou exceptionnels	45 000 000
	532	Banque	
		Paiement condamnation suite à l'affaire	45 000 000
		dito	
15		Provisions pour risques et charges	100 000 000
	7815	Reprise sur provisions pour risques et charges d'exploitation	
		Reprise suite à la liquidation de l'affaire	100 000 000

Sous-section 5. La détermination de l'impôt sur les sociétés selon la méthode de l'impôt exigible

Les travaux permettant le calcul de l'impôt sur les bénéfices sont effectués en deux étapes :

1) Le regroupement des comptes :

Le regroupement des comptes de gestion permet de déterminer le résultat brut avant impôt. Le résultat ainsi obtenu est recoupé (comparé) avec le résultat dégagé par différence entre les actifs et les passifs et capitaux propres avant résultat de l'exercice.

2) La détermination de l'impôt sur les bénéfices :

Une certaine autonomie du droit fiscal vis-à-vis du droit comptable fait que dans la quasi-totalité des cas, le résultat comptable brut diffère de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices retenue en droit fiscal.

Les divergences vont se traduire par des corrections effectuées sur le bénéfice comptable dans le sens :

- de la réintégration (à ajouter),
- de la déduction (à retrancher).

Après avoir déterminé le résultat imposable, le comptable procède au calcul du montant de l'impôt compte tenu des taux d'imposition en vigueur.

Exemple : Soit une société commerciale qui dégage un bénéfice imposable au titre de l'exercice N de 40.000 D soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 35%. Au cours de l'exercice N, elle a payé des acomptes provisionnels pour 10.000 D.

		31/12/N	
69		Impôt sur les bénéfices	14 000 000
	4342	Acomptes provisionnels	
	4343	Impôt à liquider	10 000 000
		Liquidation de l'impôt sur les sociétés soit $40.000 \times 35\% = 14.000$	4 000 000

Après la comptabilisation de l'impôt, le bilan et l'état de résultat prennent leur forme prédéfinitive.

Sous-section 6. La présentation du bilan et de l'état de résultat

La présentation du bilan s'effectue selon le modèle fourni par la norme comptable générale.

L'état de résultat peut être présenté selon l'un des deux modèles fournis par la NCG :

- **Le modèle de référence** : présentation par destination dite aussi aux coûts des ventes ;
- **Le modèle autorisé** : présentation des charges et produits par nature.