

République Islamique de Mauritanie

MINISTERE DES FINANCES

Direction de la Tutelle des Entreprises Publiques

**PLAN COMPTABLE
MAURITANIEN**

Révisé par la loi 009 du 20 Janvier 1999

TITRE I : DISPOSITIONS GÉNÉRALES RELATIVES A LA NORMALISATION DE LA COMPTABILITÉ EN MAURITANIE

1.1- PRINCIPES D'ORGANISATION ET ASPECTS FORMELS DU PLAN COMPTABLE

1.1.1- Dispositions générales relatives à la normalisation comptable

1.1.1.1- Informations comptables et économiques objectives

La comptabilité générale ou externe est une technique destinée à fournir une information quantitative juste et exhaustive sur une entreprise qu'elle décrit dans sa structure et dans son activité. A l'inverse, la comptabilité de gestion ou comptabilité analytique d'exploitation est un outil destiné à renseigner l'entreprise sur la composition de ses coûts et sur la rentabilité de son activité.

Contrairement à la comptabilité de gestion de l'entreprise exclusivement conçue pour son propre usage, la comptabilité externe est destinée à plusieurs utilisateurs:

l'entreprise elle même, l'Etat, les partenaires sociaux, financiers et commerciaux directs. Destinée à l'éclairage de l'entreprise et des tiers sur la situation patrimoniale et le résultat des activités à travers des états financiers, la comptabilité externe conditionnant la qualité des rapports sociaux entre différents agents et acteurs économiques au sein d'une nation, d'une région communautaire, d'un continent et à l'échelle planétaire doit de toute évidence, faire l'objet d'une normalisation.

La norme comptable doit donc répondre à un double objectif de production d'une information utilisable de façon pertinente à la fois par plusieurs demandeurs ou utilisateurs, mais aussi d'une information fiable.

Une information est pertinente lorsqu'elle est parfaitement adaptée à la prise de décision ou au critère d'analyse du destinataire de l'information. La pertinence est assurée par l'adéquation du contenu et de l'objet pour le « producteur de l'information » et pour tous les utilisateurs.

Une information est considérée comme fiable lorsqu'elle satisfait à certaines conditions de fond et de forme:

- *Celles relatives au fond ont trait aux définitions des grandeurs comptables et financières, à leurs règles de fonctionnement des comptes, aux méthodes d'élaboration et de présentation des états financiers de synthèse ainsi qu'aux principes comptables de base.*

Ces principes appelés principes comptables fondamentaux sont un ensemble de postulats et de conventions sur lesquels repose la représentation comptable, et dont une majorité est adoptée et appliquée dans les normes comptables des différents pays comme dans les normes internationales, celles de l'I.A.S.C notamment (International Accounting Standard Committee).

■ *Celles relatives à la forme ont trait aux procédures de saisie de l'information de base, à l'organisation comptable et aux traitements des informations, ainsi qu'à l'élaboration et la présentation des états financiers.*

1.1.1.2- Principes comptables fondamentaux

Pour marquer toute l'importance des principes comptables fondamentaux sur lesquels repose la comptabilité de façon implicite ou explicite, Le Plan Comptable en retient sept (7).

Les 7 principes comptables retenus font l'unanimité dans les normes internationales, ce qui n'est pas le cas pour le huitième dit de «la prééminence de la réalité sur l'apparence» qui est d'essence anglo-saxonne non encore universellement adopté. Son application est toujours délicate et peut être source de distorsions d'une entreprise à l'autre.

a - La prudence

En vertu de ce principe, toute moins-value simplement probable doit être constatée alors que les plus-values ne le sont qu'une fois réalisées ; La prudence « appréciation raisonnable des événements et des opérations » s'illustre plus facilement qu'elle ne se définit; sa finalité est d'éviter de transférer sur des exercices ultérieurs des risques nés dans l'exercice et susceptibles d'entraîner des pertes futures ; la règle de prudence est destinée à protéger les utilisateurs externes des états financiers (et aussi les dirigeants) contre les illusions qui pourraient résulter d'une image non prudente, ou trop flatteuse de l'entreprise.

b- La permanence des méthodes

Ce principe de permanence des méthodes (de présentation ou d'évaluation) est indispensable aux comparaisons, dans le temps, des états financiers ; la comparabilité des comptes annuels successifs qui est, pour les utilisateurs nécessaire à leurs analyses, repose sur cette performance. En effet, ce principe ne signifie pas que l'on ne puisse jamais changer de méthode; de tels changements sont possibles, mais dans des cas exceptionnels et sous des conditions très strictes.

c - La spécialisation des exercices

Ce principe, d'application universelle, signifie que la vie de l'entreprise étant découpée en exercices à l'issue desquels sont publiés des états financiers annuels, il faut rattacher à chaque

exerce tous les produits et les charges qui le concernent (nés de l'activité de cet exercice) mais ceux-là seulement.

d - Le coût historique

La valeur à laquelle un élément a été inscrit reste définitive indépendamment du temps, principe auquel seule la règle de prudence peut déroger.

Ce principe classique est en fait, méthodologiquement, une convention, car des comptabilités produisant des Informations pertinentes peuvent fonctionner avec une convention différente, par exemple: comptabilité en valeur de remplacement.

La convention de coût historique est d'application générale (au plan mondial) mais non universelle : en effet les pays sujets à une forte inflation (hyper-inflation) sont contraints de réévaluer systématiquement (tous les mois le cas échéant) leurs bilans et leurs comptes.

e - La continuité d'exploitation

Tout utilisateur des états financiers doit intégrer ce principe à son raisonnement s'il veut comprendre la présentation et, surtout, les évaluations de ces états dans lesquels « l'entreprise est considérée comme étant en activité, c'est-à-dire comme devant continuer à fonctionner dans un avenir prévisible ».

Cela signifie que les états financiers doivent être lus et compris comme donnant une image de l'entreprise « en fonctionnement » "going concern"... en anglais); c'est donc l'inclusion dans les états, d'un « horizon économique » d'activité qui justifie présentation et évaluations.

f - La transparence

Ce principe fondamental de l'information loyale est lui aussi internationalement appliqué, sous des appellations diverses (clarté; bonne information; voire régularité et sincérité objective). En fait il imprègne tous les textes relatifs à l'information externe. Il faut inclure dans ce concept :

- la conformité aux règles et procédures, au plan comptable et à sa terminologie, à ses présentations d'états financiers... (notion de régularité) ;*
- la présentation et la communication claire et loyale de l'information, sans intention de dissimuler la réalité derrière l'apparence ;*
- le respect de la règle de non-compensation, dont l'inobservation entraînerait des confusions juridiques et économiques et fausserait l'image que doivent donner les comptes annuels.*

g - L'importance significative

Ce principe, absent des plans antérieurs, est essentiel à une bonne information mais son application est parfois délicate.

Sont significatifs «tous les éléments susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise».

Cette définition de l'importance significative par ses conséquences sur le Jugement des utilisateurs montre et le caractère relatif du critère (en fonction notamment de la taille de l'entreprise) et la difficulté de son application puisqu'elle place en responsabilité comptables, dirigeants et auditeurs, qui ont à prendre la décision de retenir ou non tel élément en fonction de son importance significative présumée; donc de son influence sur le jugement porté par telle ou telle catégorie de lecteurs des comptes annuels.

h - La prééminence de la réalité sur l'apparence

Ce principe conduit à donner, dans les états financiers, la priorité à la réalité économique sur la forme (l'apparence) juridique : il conduit par exemple à inscrire à l'actif des bilans des utilisateurs la valeur des biens en crédit-bail comme s'ils en étaient propriétaires (donc malgré l'apparence juridique).

L'utilisation de ce principe est logique et intéressante au plan économique et financier, surtout si on la combine avec le principe précédent d'importance significative (la prééminence ne « valant la peine » d'être mise en oeuvre que si l'élément présente une importance significative...).

Mais son application est extrêmement difficile et ne se prête guère à une normalisation comptable générale, notamment parce qu'il contraint les responsables des comptes à une analyse et une interprétation des contrats de location et de leurs conséquences.

En dehors de ces principes comptables fondamentaux, il convient d'examiner le concept d'image fidèle qui est un objectif assigné à toute comptabilité normalisée.

Ce concept d'image fidèle, désormais classique dans les différentes normes nationales et internationales, est hérité des pratiques anglo-saxonnes et du concept de « true and fair view » ou « fair presentation »; il s'agit là d'une influence heureuse de « l'école anglo-saxonne » sur « l'école continentale » qui a intégré dans ses textes ce concept . En effet l'image fidèle ne constitue pas un principe comptable supplémentaire, s'ajoutant aux huit présentés précédemment : une image fidèle doit être donnée dans le cadre des principes comptables retenus ; c'est ainsi qu'une image fidèle peut être donnée en coûts historiques comme elle pourrait l'être dans un autre système de coûts.

Si l'application des principes comptables fondamentaux ne suffit pas à donner une image fidèle de l'entreprise, elle est supposée réparer ce déficit en donnant le complément d'information dans l'état annexé. Si malgré tout, l'image fidèle n'est toujours pas atteinte, l'entreprise est autorisée à titre tout à fait exceptionnel à déroger aux principes comptables fondamentaux. Cette dérogation utilisée pour fournir une image fidèle doit expressément être mentionnée dans l'état annexé avec l'indication de son influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entreprise.

1.1.2. - Dispositions relatives aux livres comptables 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.

Pour permettre à la comptabilité de servir à la fois d'instrument de mesure des droits des partenaires de l'entreprise, d'instrument de preuve et d'information des tiers, l'organisation comptable doit au moins assurer un enregistrement exhaustif des informations de base ainsi que la production des documents requis dans les délais légaux fixés pour leur délivrance.

La continuité dans le temps de l'accès à l'information doit être garantie par l'élaboration pour toute entreprise informatisée ou non d'une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables.

1.1.3.- 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.

1.2. - 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.

1.2.1.- Le cadre des comptes

Le cadre des comptes est ainsi 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.

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 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.

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.

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.

1.2.2.- 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.

1.2.3.- Les tableaux de synthèse

Les documents de synthèse comprennent le bilan, le tableau des résultats, le tableau de financement, ainsi qu'un état annexé. Ils forment un tout indissociable, désigné soit sous le concept d'états financiers ou de comptes annuels. Ils doivent décrire de façon objective les événements, opérations et situations de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. Ils sont établis et présentés de façon à permettre leur comparaison dans le temps, exercice par exercice, et leur comparaison avec les états financiers annuels dressés dans les mêmes conditions d'objectivité, de fidélité et de

comparabilité par les autres entreprises.

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

- 1° le bilan,
- 2° le tableau de résultats,
- 3° le tableau de financement.

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

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 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.

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.

Les très petites entreprises, dont les recettes annuelles ne sont pas supérieures au seuil fixé par les autorités compétentes, sont assujetties à un « Système Comptable Simplifié » par dérogation aux dispositions du présent Plan comptable. Elles ne sont pas non plus tenues à la production de l'annexe.

1.2.4.- 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.

1.2.5.- 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, la valeur ajoutée, l'utilisation du crédit-bail, la réévaluation des bilans, l'exécution des contrats à long terme et les entreprises concessionnaires.

1.3. - RÈGLES GÉNÉRALES D'EVALUATION

1.3.1.- 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.

1.3.2. - 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.

1.3.3.- Les stocks et productions on cours.

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

- a.- 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 entrée, 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.

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

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

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.

1.3.4.- Les éléments actifs et passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères.

L'application de règles particulières d'évaluation s'impose dès lors que la valeur des éléments de l'actif et du passif de l'entreprise est fonction de fluctuations de cours des monnaies étrangères.

1.3.4.1.- 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. *Le cours de change du jour de l'acquisition est le taux de conversion d'un bien acquis en devises. La valeur qui en découle est celle qui sera maintenue au bilan tant que le bien sera maintenue au bilan.* 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.

1.3.4.2.- 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 de change à cette date, est inférieure à la valeur d'entrée en compte, il est constitué une provision pour dépréciation.

1.3.4.3.- 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 de change à cette date, est inférieure à la valeur d'entrée en compte, il est constitué une provision pour dépréciation.

1.3.4.4.- Créances et dettes en monnaies étrangères

Les créances et les dettes en monnaies étrangères sont converties et comptabilisées sur la base des cours de change au jour des opérations. En fin d'exercice, *leur enregistrement initial est corrigé sur la base du dernier cours de change officiel 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 probable, c'est à dire dans le cas de majoration des dettes ou de minoration des créances;*
- au passif du bilan, lorsque la différence correspond à un *gain latent* c'est à dire dans le cas de majoration des créances ou de minoration des dettes.

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

Lorsque la naissance et le règlement des créances ou des dettes s'effectuent dans le même exercice, les écarts constatés par rapport aux valeurs d'entrée, en raison de la variation des cours de change, constituent des pertes ou des gains de change à inscrire respectivement dans les charges financières ou les produits financiers de l'exercice.

Il en est de même, quelle que soit l'échéance des créances et des dettes libellées en monnaies étrangères, dès lors qu'une opération de couverture a été conclue à leur sujet au cours de l'exercice et dans la limite du montant de cette couverture.

1.3.4.5.- Disponibilité 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.

1.3.4.6.- Cas spécifiques

Exceptionnellement, lorsqu'un emprunt est contracté (ou qu'un prêt est consenti) à l'étranger pour une période supérieure à un an, la perte ou le gain résultant à la clôture de l'exercice de la conversion en Ouguiya (UM) de l'emprunt ou du prêt en devises peut être étalé sur la durée restant à courir jusqu'au dernier remboursement ou encaissement, en proportion des remboursements ou encaissements à venir prévus au contrat. Le gain futur total ou la perte future totale est recalculé à la fin de chaque exercice et leur montant potentiel est mentionné dans l'état annexé.

Lorsque les opérations traitées en monnaies étrangères sont telles qu'elles concourent à une position globale de change au sein de l'entreprise, le montant de la dotation à la provision pour pertes de change est limité à l'excédent des pertes probables sur les gains latents afférents aux éléments inclus dans cette position.

Pour l'application de cette position, la position globale de change s'entend de la situation, devise par devise, de toutes les opérations engagées contractuellement par l'entreprise, même si elles n'ont pas encore été inscrites dans les comptes. De plus, le calcul du montant de la provision pour pertes de change doit être ajusté en fonction de l'échéance des éléments inclus dans la position globale de change.

Quand elles subsistent au bilan, les disponibilités en devises sont converties en Ouguiya (UM) sur la base du dernier cours de change connu à la date de clôture de l'exercice et les écarts constatés sont inscrits directement dans les produits et les charges de l'exercice comme gains de change ou pertes de change.

2.1. LE CADRE COMPTABLE

NOMENCLATURE DES COMPTES

Classe 1 Comptes de capitaux à long et moyen terme	Classe 2 Comptes de valeurs immobilisées	Classe 3 Comptes de stocks	Classe 4 Comptes de tiers	Classe 5 Comptes financiers
10 Capital	20 Frais et valeurs incorporelles immobilisées	30 Marchandises	40 Fournisseurs et comptes rattachés	50 Emprunts à court terme
11 Réserves	21 Immobilisations corporelles	31 Matières premières et autres approvisionnement	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'équipements	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 long et moyen 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 Règles d'avance et accréditifs
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 régularis. et d'attente	58 Virements internes
19 Provisions pour risques et charges	29 Provisions pour dépré- ciation 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 Comptes de charges et pertes par nature	Classe 7 (et 07) Comptes de produits et profits par nature	Classe 8 (et 08) Comptes de résultats	Classe 9 Comptes analytiques d'exploitation	Classe 0 Comptes spéciaux
60 Achats et variations de stocks 61 Achats de sous-traitance 62 Charges externes liées à l'investissement 63 Charges externes liées à l'activité 64 Charges et pertes diverses 65 Frais de personnel 66 Impôts, taxes et versements assimilés 67 Charges financières 68 Dotations aux comptes d'amortissement et de provisions	70 Ventes de marchandises et production vendue 71 Production stockée (ou destockage) 72 Production de l'entreprise pour elle-même 73 74 Produits et profits divers 75 76 Subventions d'exploit. et subventions d'équilibre 77 Produits financiers (0) 78 Reprises sur amortis. et provisions (0) 79 Frais à immobiliser ou à transférer	80 81 82 Résultats d'exploitation (0) 82 Résultats hors exploitation 83 Résultats d'opérations particulières 84 Résultats de cession d'éléments de l'actif immobilisés (et valeurs mobilières de placement 85 Résultats net avant impôt 86 Impôt sur le résultat 87 Résultat net de la période 88	90 Comptes réfléchis 91 Reclassement des charges et produits 92 Centres d'analyse 93 Coûts et prix de revient 94 Inventaire permanent des stocks 95 96 Ecart sur coûts préétablis 97 Différences d'incorporation 98 Résultats analytiques d'exploitation 99 Liaisons internes	01 Comptes de bilan 02 Comptes de bilan 03 d'ouverture et de bilan de clôture 04 05 06 Comptes de gestion hors exploitation 07 08 Résultats hors exploit. 09 Engagements hors bilan Liaison comptabilité générale-comptabilité budgétaire

2.2-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.

2.2.1. -CLASSE 1 : Comptes de capitaux à long et moyen terme

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 emploi

151 Ecart 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 et à des concessions

170 Droits du concédant

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.

2.2.2. -CLASSE 2 : Comptes des valeurs immobilisées

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 (ensemble 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

- 220 par le concédant
- 225 par le concessionnaire
- 229 droit du concédant (en nature)

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, et de fonds)
- 263 Participations et créances rattachées à des concessions
- 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 immobilisés

- 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, aménagement des constructions

28125 Amortissements des ouvrages d'infrastructure

2813 Amortissements des installations complexes spécialisées

2814 Amortissements du matériel d'exploitation

2815 Amortissements 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, agencement, aménagements

28183 Amortissements des emballages récupérables identifiables

282 Amortissements des immobilisations mises en concession.

2820 Immobilisation mise en concession par le concédant

2825 Immobilisation mise en concession par le concessionnaire

29. Provisions pour dépréciation des immobilisations

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.

2.2.3. -CLASSE 3 : Comptes des stocks

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 identifiables

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 Rebuts

366 Matières et produits de récupération.

38. Stocks en cours de route, en dépôt, ou en consignment

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.

2.2.4.-CLASSE 4 : Comptes des tiers

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 bénéfices (et impôt minimum forfaitaire)
- 433 Impôts recouvrables sur les tiers
- 434 Impôts sur traitements et salaires (retenus à la source)
- 435 Taxes sur la valeur ajoutée (TVA)
 - 4350 Etat, TVA déductible
 - 4355 Etat, TVA à décaisser
 - 4357 Etat, TVA collectée
- 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.

2.2.5. -CLASSE 5 : Comptes financiers

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 ACCRÉDITIFS*

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.

2.2.6. -CLASSE 6/06 : Comptes de charges et pertes par nature

60. Achats et variations de stocks

600 Marchandises

601 Matières premières et autres approvisionnements¹

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

6066 Fournitures de bureau et administratives

6067 Vêtements de travail

6068 Autres matières et fournitures

¹.- Lorsqu'ils ne sont pas habituellement stockés, ils sont portés au compte 606.

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 Études 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

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 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)³

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 RRR 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)⁴

(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 Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et obligations émises par elle-même

3. en attente d'affectation aux comptes de stocks ou d'immobilisation

4. Les pénalités et amendes fiscales sont portées «056 Impôts»

65. Frais de personnel

- 650 Rémunérations du personnel (dont gérant 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 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'importation⁵
 - 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)

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.

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

2.2.7. -CLASSE 7/07 : Comptes de produits et profits par nature

70. Ventes de marchandises. Production vendue

700. Vente de marchandises (production vendue)

7001. Ventes de marchandises exonérées de TVA

70011. Ventes exonérées à l'intérieur

70012. Exportation de produits exonérés

70013. Exportation de produits imposables

7002. Ventes soumises à la TVA

70021. Ventes à taux réduit

70022. Ventes à taux normal

701- Production vendue (travaux, prestations de services)

7010. Production de biens

70101. Production de biens exonérés de TVA

701011. Production de biens exonérés à l'intérieur

701012. Exportations de produits exonérés

701013. Exportations de produits imposables

70102. Production de biens soumis à la TVA

701021. Production de bien soumis à taux réduit

701022. Production de biens soumis à taux normal

7012. Travaux

70121. Travaux exonérés de TVA

701211. Travaux exonérés à l'intérieur

701212. Exportations de travaux exonérés

701213. Exportations de travaux imposables

70122. Travaux soumis à TVA

701221. Travaux soumis à taux réduit

701222. Travaux soumis à taux normal

7015. Études

70151. Études exonérées de TVA

701511. Etudes exonérées à l'intérieur

701512. Exportations d'études exonérées

701513. Exportations d'études imposables

70152. Études soumises à la TVA

701521. Etudes soumises à taux réduit

701522. Etudes soumises à taux normal

7017 Prestations de services

70171. Prestations de services exonérées de TVA

701711. Prestations de services exonérées à l'intérieur

701712. Exportations de prestations de services exonérées

701713. Exportations de prestations de services imposables

70172. Prestations de services soumises à la TVA

701721. Prestations de services soumises à taux réduit

701722. Prestations de services soumises à taux normal

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

73. Produits net sur contrat à long terme

74. Produits et profits divers

740 Fermages et métayages

741 Redevances pour concessions, brevet, licences, droits d'auteurs et de reproduction

742 RRR 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)7481 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

2.2.8. -CLASSE 8/08 : Comptes des résultats

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

2.2.9. -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. Ecart sur coûts préétablis

960 Écart sur matières

963 Écart sur main d'œuvre

- 966 Écarts sur autres charges
- 968 Écarts 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 Éléments 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 fournies à d'autres établissements

2.2.10. -CLASSE 0 : Comptes spéciaux

01)

02)

03) Comptes de bilan d'ouverture et de bilan de clôture

04)

05)

06) Comptes de gestion hors exploitation

07)

08 Résultats hors exploitation

09 Engagements hors bilan. Liaison comptabilité générale, comptabilité budgétaire

090 Engagement 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 I :
DISPOSITIONS GÉNÉRALES
RELATIVES A LA NORMALISATION
DE LA COMPTABILITÉ EN
MAURITANIE**

TITRE III - TERMINOLOGIE, MODALITES DE FONCTIONNEMENT DES COMPTES ET PRINCIPES D'EVALUATION

3.1. -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 DEBITE

des réductions de capital, des pertes, des remboursements...

PAR LE CREDIT

des comptes «13 Résultats», «12 Report à nouveau» (absorption des pertes), des comptes «45 Associés» (remboursements de capital).

PAR LE DEBIT

1. du compte «45 Associés» ou des comptes d'actifs concernés
2. des comptes «11 Réserves», «12 Report à nouveau» ou «13 Résultats» (incorporation)

IL EST CREDITE

1. des apports initiaux figurant dans l'acte constitutif et actes subséquents (augmentation, fusion...) déduction faite des primes liées au capital
 2. du montant des incorporations de réserves ou bénéfices.
-

COMMENTAIRES

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.

REDUCTION 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 DEBITE

1. des éléments passifs faisant partie de l'apport initial à la création de l'entreprise
2. des prélèvements effectués, autres que les charges personnelles de l'exploitant (rémunérations, cotisations sociales...)
3. au début de chaque exercice, de la perte de l'exercice précédent

PAR LE CREDIT

1. des comptes passifs intéressés
 2. des comptes d'actifs intéressés
 3. du compte «13 Résultat net en attente d'affectation»
-

PAR LE DEBIT

1. des comptes d'actifs intéressés
2. du compte «13 Résultat net en attente d'affectation»

IL EST CREDITE

1. des apports initiaux et autres mouvements créditeurs
 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 LIEES AU CAPITAL SOCIAL PRIMES D'EMISSION, DE FUSION, D'APPORT

IL EST DEBITE

des incorporations de ces primes au capital

PAR LE CREDIT

du compte «100 Capital social»

PAR LE DEBIT

des comptes d'associés ou comptes d'actif concernés

IL EST CREDITE

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 DEBIT

du compte «43 État» ou des comptes d'actifs concernés

IL EST CREDITE

des dotations et subventions faites par l'État ou par une autre collectivité publique.

COMMENTAIRES

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

Il enregistre la contre-valeur 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 dotation¹. Ceci peut être le cas lorsque l'organisme subventionneur et l'entreprise subventionnée sont les émanations de la même personne morale publique.

108. COMPTE DE L'EXPLOITANT

IL EST DEBITE

des prélèvements effectués par l'exploitant en cours d'exercice

PAR LE CREDIT

des comptes d'actifs intéressés

PAR LE DEBIT

des comptes financiers intéressés

IL EST CREDITE

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.

1. 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.

109. ACTIONNAIRES - CAPITAL SOUSCRIT NON APPELE

IL EST DEBITE

des promesses d'apport

PAR LE CREDIT

du compte «450 Associés, comptes d'apport en société»

PAR LE DEBIT

du compte «1001 Capital souscrit non appelé»

IL EST CREDITE

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 450 Associés, comptes d'apport en société².

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. RESERVES

IL EST DEBITE

1. des incorporations directes au capital
2. des distributions aux associés
3. des prélèvements pour l'amortissement des pertes

PAR LE CREDIT

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»

2. - 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 450 Associés, comptes d'apport en société.

PAR LE DEBIT

du compte « 13 Résultat net en attente d'affectation »

IL EST CREDITE

du montant affecté aux réserves.

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'État (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 DEBITE

1. 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 CREDIT

1. du compte « 13 Résultat net en attente d'affectation »
 2. du compte « 45 Associés »
-

PAR LE DEBIT

du compte «13 Résultat net en attente d'affectation»

IL EST CREDITE

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.

13. RESULTAT NET EN ATTENTE D'AFFECTATION

IL EST DEBITE

1. en fin de période, du montant de la perte nette de la période.
2. en cours de période, du montant du bénéfice de la période précédente :
 - distribué
 - reporté à nouveau
 - mis en réserves
 - incorporé au capital

PAR LE CREDIT

1. du compte « 87 Résultat net de la période» pour virement du résultat
2. des comptes:
 - «45 Associés»
 - «12 Report à nouveau»
 - «11 Réserves»
 - «10 Capital» (en cas de réduction du capital pour absorption du déficit)

PAR LE DEBIT

1. du compte 87 résultat net de la période »
2. du compte « 12 report à nouveau » (solde débiteur)
éventuellement du compte «11 réserves» ou du compte «10 Capital» (en cas de réduction du capital par absorption du déficit)

IL EST CREDITE

1. en fin de période, du montant du bénéfice de la période
 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'EQUIPEMENT

IL EST DEBITE

à la clôture de l'exercice, de la partie de la subvention rapportée aux résultats de la période.

PAR LE CREDIT

du compte «744 Quote-part de subvention» rapportée aux résultats de l'exercice.

PAR LE DEBIT

du compte concerné

- de la classe 2 (immobilisations transférées gratuitement à l'entreprise)
- de la classe 4 (comptes de tiers, notamment «43 État»)
- de la classe 5 (comptes financiers)

IL EST CREDITE

du montant de la subvention

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 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 REGLEMENTEES

IL EST DEBITE

PAR LE CREDIT

Voir les fiches suivantes

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 REINVESTIR

IL EST DEBITE

- lors de la réintégration dans les résultats de la plus-value de cession à réinvestir.

PAR LE CREDIT

- d'une subdivision du compte « 85 Résultat net avant impôt » (« 855 Réintégration des plus-values à réinvestir »)

PAR LE DEBIT

- d'une subdivision du compte « 85 Résultat net avant impôt » (« 859 Engagement de réinvestir ») ;

IL EST CREDITE

- 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 placés 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 ASSIMILEES A LONG ET MOYEN TERME

IL EST DEBITE

à la date du remboursement des emprunts ou dettes

PAR LE CREDIT

des comptes financiers intéressés

PAR LE DEBIT

des comptes financiers ou comptes de tiers concernés

IL EST CREDITE

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 avances de l'État.

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

IL EST DEBITE

à la date d'échéance de remboursement de la valeur des obligations à rembourser (obligations échues)

PAR LE CREDIT

des comptes de tiers ou financiers intéressés (ou par le compte «10 Capital» en cas de conversion des obligations en actions)

PAR LE DEBIT

des comptes de tiers et financiers et par le compte « 169 Primes de remboursements des obligations »

IL EST CREDITE

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

IL EST DEBITE

lors de l'émission de l'emprunt obligataire, du montant total des primes de remboursement à payer

PAR LE CREDIT

du compte «160 Emprunts obligataires»

PAR LE DEBIT

du compte « 670 Intérêts des emprunts »

IL EST CREDITE

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 courus¹. 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.

175. DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS (GROUPE)

IL EST DEBITE

du montant des dettes venant à échéance

PAR LE CREDIT

des comptes financiers concernés

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.

PAR LE DEBIT

des comptes financiers concernés

IL EST CREDITE

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 RATTACHEES A DES SOCIETES EN PARTICIPATION

IL EST DEBITE

PAR LE CREDIT

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 VII.

18. COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS, SUCCURSALES ET SOCIETES EN PARTICIPATION

IL EST DEBITE

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.
2. des cessions portant sur les éléments autres que patrimoniaux.

PAR LE CREDIT

1. du compte concerné de la comptabilité générale.
 2. du compte «83 Produits et services échangés entre établissements».
-

PAR LE DEBIT

1. du compte concerné de la comptabilité générale.
2. du compte « 83 Produits et services échangés entre Établissements».

IL EST CREDITE

Dans la comptabilité de l'établissement cessionnaire

1. des éléments reçus dont la valeur est portée directement dans un des comptes patrimoniaux de la comptabilité générale.
 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 courant 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 DEBITE

de la variation en diminution des provisions pour risques et charges en fin d'exercice

PAR LE CREDIT

du compte «(0)78 Reprises sur provisions»

PAR LE DEBIT

du compte «68 Dotations aux amortissements et provisions»

IL EST CREDITE

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.

3.2.- CLASSE 2 : COMPTES DE VALEURS IMMOBILISEES

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 retiendra que les biens pouvant servir plusieurs fois et pendant un temps au moins égal à une année¹. 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 ».

REGLES GENERALES D'EVALUATION 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 accessoires² (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 production³ ; 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.

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 21 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.

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, auto-équipement).

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 :

- effectivement constatés en écritures ;
- 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 définitif.

4. Les immobilisations entièrement amorties, c'est-à-dire celles dont la valeur d'acquisition est compensée par des amortissements d'égale 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 vénale¹ 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.

20. FRAIS ET VALEURS INCORPORELLES IMMOBILISEES

PAR LE CREDIT

IL EST DEBITE

Voir les fiches suivantes relatives d'une part aux frais immobilisés et, d'autre part, aux valeurs incorporelles immobilisées.

¹ 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.

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 IMMOBILISES

IL EST DEBITE

- des frais à immobiliser

PAR LE CREDIT

- des comptes de tiers ou financiers intéressés
 - ou du compte «(0)79 Frais à immobiliser ou à transférer»
-

PAR LE DEBIT

- du compte «2800 Amortissements (frais immobilisés)»

IL EST CREDITE

- 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. Ils 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 bénéfice¹. 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

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

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 DEVELOPPEMENT

IL EST DEBITE

- du montant des différentes dépenses engagées

PAR LE CREDIT

- du compte «72 Production de l'entreprise pour elle-même»
-

PAR LE DEBIT

- du compte «2803 Amortissements des frais de recherche»

IL EST CREDITE

- pour annulation à la fin de 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.

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 qui se trouvent diffuses 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 IMMOBILISEES

IL EST DEBITE

de la valeur d'apport, d'acquisition ou de création par l'entreprise de l'immobilisation incorporelle.

PAR LE CREDIT

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 DEBIT

1. du compte «84 Résultats de cession d'éléments de l'actif»
2. du compte «(0)6481 Pertes sur actif immobilisé»

IL EST CREDITE

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. de la dépréciation totale est 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 concession des brevets qui tombent dans le domaine public au bout d'un temps 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 DEBITE

PAR LE CREDIT

Voir les fiches suivantes

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
 - 2183 Emballages récupérables identifiables.

210. TERRAINS

IL EST DEBITE

- de la valeur d'apport ou d'acquisition des terrains (valeur des terrains affectés si s'agit de terrains domaniaux affectés par l'État)

PAR LE CREDIT

- des comptes «10 Capital» «45 Associés», des comptes de tiers ou financiers ou du compte «43 État».

PAR LE DEBIT

1. du compte «84 Résultats de cession».
2. du compte «10 Capital» ou du compte «43 État»

IL EST CREDITE

1. de la valeur d'origine du terrain en cas de cession
 2. de la valeur des terrains repris par l'État.
-

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 AMENAGEMENTS DES TERRAINS (MISE EN VALEUR DES TERRES ET PLANTATIONS A DEMEURE)

IL EST DEBITE

de la valeur des dépenses effectuées

PAR LE CREDIT

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 SPECIALISEES, MATERIELS, OUTILLAGES ET AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

IL EST DEBITE

- de la valeur d'apport
- du prix d'acquisition
- du coût réel de production du bien

PAR LE CREDIT

Suivant le cas:

- du compte «10 Capital»
- 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 DEBIT

1. du compte «84 Résultats de cession»
2. du compte «28 Amortissements des comptes de la classe 2»

IL EST CREDITE

1. de la valeur d'entrée de l'immobilisation, lors de la cession, disparition ou destruction donnant lieu à indemnité
 2. de la valeur d'entrée de l'immobilisation entièrement amortie lors de la mise au rebut ou disparition sans indemnité.
-

COMMENTAIRES

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 œuvre : 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. Elles 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 aux quelles elles se rapportent.

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.

NOTA : Les immobilisations données en crédit bail sont à distinguer des autres immobilisations dans les livres du bailleur par un système de codification approprié. (Système de numérotation numérique et/ou alphanumérique des comptes).

22. IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

220. Immobilisations mises en concession par le concédant :

IL EST DÉBITÉ DE :

- l'apport
- de l'achat d'un nouveau bien de remplacement

IL EST CRÉDITÉ DE :

- du compte apport concédant (2290)
- compte trésorerie ou tiers
- lors de la sortie du bien

225. Immobilisations mises en concession par le concessionnaire

IL EST DÉBITÉ DE :

- l'achat du bien
- lors de l'emploi des capitaux issus de déblocage du fonds spécial.

IL EST CRÉDITÉ DE:

- compte trésorerie ou de tiers
- du compte bloqué, fonds spéciaux
- remise ou destruction du bien

2290. Apport concédant/mise en concession

IL EST DÉBITÉ DE :

- amortissement pour dépréciation des immobilisations
- provision de renouvellement du bien (compte 196)

IL EST CRÉDITÉ PAR :

- contre partie du compte 220 immobilisation concession
- transfert de la provision pour renouvellement du bien mis en concession
- de l'amortissement de caducité
- de la subvention contre-partie trésorerie
- de l'apport en concession

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 destinée aux tiers.

23. IMMOBILISATIONS EN COURS

IL EST DEBITÉ

1. des avances et acomptes payés ou exigibles
2. des livraisons partielles entraînant le transfert de propriété
3. à la clôture de la période du coût de l'immobilisation créée par l'entreprise

PAR LE CREDIT

1. du compte financier ou du compte fournisseurs
 2. du compte de tiers ou financier
 3. du compte «72 Production de l'entreprise pour elle-même».
-

PAR LE DEBIT

- du compte «Immobilisations» (terminées)

IL EST CREDITE

- 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).

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 acomptes¹ 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.

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).

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.

26. PRETS ET AUTRES CREANCES A LONG ET MOYEN TERME

IL EST DEBITE

- du montant des prêts et autres créances consentis à long et moyen terme.

PAR LE CREDIT

- des comptes de tiers et financiers intéressés
-

PAR LE DEBIT

- des comptes financiers intéressés

IL EST CREDITE

- du montant des remboursements lors du règlement des prêts ou des créances.
-

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 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 IMMOBILISES

IL EST DEBITE

PAR LE CREDIT

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 IMMOBILISES

IL EST DEBITE

de la valeur d'apport ou d'acquisition

PAR LE CREDIT

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 DEBIT

- du compte «84 Résultats de cession d'éléments de l'actif»

IL EST CREDITE

- 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 soustractif 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 sont 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. CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

IL EST DEBITE

- des versements représentatifs d'apport non capitalisé et des avances et prêts à long terme octroyés à des sociétés apparentées

PAR LE CREDIT

- des comptes financiers (ou tiers) intéressés
-

PAR LE DEBIT

- des comptes financiers (ou tiers) intéressés

IL EST CREDITE

- 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. CREANCES RATTACHEES A DES SOCIETES EN PARTICIPATION

IL EST DEBITE

PAR LE CREDIT

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 DEBITE

1. des variations en diminution des amortissements
2. de la valeur des amortissements afférents aux éléments entièrement amortis et retirés de l'actif.
3. de la valeur des amortissements afférents aux éléments retirés de l'actif par cession, disparition ou destruction donnant lieu à indemnité.

PAR LE CREDIT

1. du compte «(0) 78 Reprises sur amortissements et provisions»
 2. du compte d'immobilisation concerné
 3. du compte «84 Résultats de cession d'éléments de l'actif».
-

PAR LE DEBIT

- du compte «(0) 68 Dotations aux amortissements et provisions»

IL EST CREDITE

- 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 DEPRECIATION DES IMMOBILISATIONS

IL EST DEBITE

- des variations en diminution des provisions, de l'annulation d'une provision devenue sans objet ou à la date de cession de l'immobilisation provisionnée.

PAR LE CREDIT

- du compte «(0) 78 Reprises sur amortissements et provisions».

PAR LE DEBIT

- du compte «(0) 68 Dotations aux comptes amortissements et provisions».

TITRE II: PLAN DES COMPTES

IL EST CREDITE

- 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.

3.3 -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 une ligne « non ventilables ».

DEFINITION 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 consignment, 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 COMPTABILITE GENERALE

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.

1. 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 recollement 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 de 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.

2.- 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.
ENTREES	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 :

ENTREES 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.

Dés 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.

EVALUATION

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

Entrées en stocks :

Marchandises	Évaluation au coût direct externe d'achat,
Matières premières et	c'est-à-dire au prix facturé par le fournisseur
autres approvisionnements	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

Au coût de production¹ 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.

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:

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

- 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 :

$$\frac{\text{Stock précédent à l'ancien C.U.M.P.}^1 + \text{Coût d'achat (ou de production) des entrées}}{\text{Quantités totales en stock}}$$

- 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 précédent, 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 chronologique², 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)³ 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 DEBITE

— du montant du stock final déterminé lors de l'inventaire extra-comptable

PAR LE CREDIT

— du compte «6030 Variation des stocks de marchandises» (variation de l'exercice)

PAR LE DEBIT

du compte «6030 Variation des stocks de marchandises» (variation de l'exercice)

IL EST CREDITE

du montant du stock initial

2°) En cas d'inventaire permanent

IL EST DEBITE

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.

PAR LE CREDIT

du compte «6030 Variation des stocks de marchandises»

PAR LE DEBIT

du compte «6030 Variation des stocks de marchandises»

IL EST CREDITE

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'État.

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*¹ est inférieure au coût d'entrée, une provision pour dépréciation doit être constituée.

31. MATIERES PREMIERES ET AUTRES APPROVISIONNEMENTS

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

IL EST DEBITE

du montant du stock final déterminé lors de l'inventaire extra-comptable.

PAR LE CREDIT

du compte «6031 Variation des stocks de matières premières et autres approvisionnements» (variation de l'exercice).

PAR LE DEBIT

du compte «6031 Variation des stocks de matières premières et autres approvisionnements» (variation de l'exercice).

1. - 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.

IL EST CREDITE

du montant du stock initial.

2°) En cas d'inventaire permanent

IL EST DEBITE

à chaque entrée, du coût direct d'achat des matières premières et autres approvisionnements acquis (Prix d'achat + frais accessoires d'achat).

PAR LE CREDIT

du compte «6031 Variation des stocks de matières premières et autres approvisionnements»

PAR LE DEBIT

du compte «6031 Variation des stocks de matières premières et autres approvisionnements

IL EST CREDITE

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 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 classe3.

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 est faite suivant les principes décrits précédemment.

32. EMBALLAGES

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

IL EST DEBITE

1. de la valeur du stock final des emballages achetés
2. du montant du stock final des emballages fabriqués par l'entreprise, évalué au coût de production

PAR LE CREDIT

1. du compte «6032 Variation des stocks d'emballages»
2. du compte «71 Production stockée»

PAR LE DEBIT

1. du compte «6032 Variation des stocks d'emballages»
2. du compte «71 Production stockée»

IL EST CREDITE

1. du montant du stock initial des emballages achetés par l'entreprise
 2. du montant du stock initial des emballages fabriqués par l'entreprise.
-

2°) En cas d'inventaire permanent

IL EST DEBITE

1. à chaque entrée, du coût direct d'achat des emballages acquis par l'entreprise
2. du coût de production des emballages fabriqués par l'entreprise à leur entrée en stock.

PAR LE CREDIT

1. du compte «6032 Variation des stocks d'emballages»
 2. du compte «71 Production stockée»
-

PAR LE DEBIT

du compte «6032 Variation des stocks d'emballages» ou du compte «71 Production stockée»

IL EST CREDITE

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 aux 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.

Évaluation 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'emballage 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 VII.

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

Inventaire intermittent (exclusivement)

IL EST DEBITE

du montant des «en-cours» de production (services ou biens) déterminé par voie d'inventaire extracomptable, en fin de période

PAR LE CREDIT

du compte «71 Production stockée» (variation de l'exercice)

PAR LE DEBIT

du compte «71 Production stockée» (variation de l'exercice)

IL EST CREDITE

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 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.

Évaluation 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 1000 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 $(152\ 000 / 950 \times 50 = 8000)$.

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 déterminée en tenant compte :

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

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 INTERMEDIAIRES

1° Inventaire intermittent, en fin de période

IL EST DEBITE

du montant du stock final déterminé lors de l'inventaire.

PAR LE CREDIT

du compte « 71 Production stockée »

PAR LE DEBIT

du compte « 71 Production stockée »

IL EST CREDITE

du montant du stock initial

2° En cas d'inventaire permanent

IL EST DEBITE

du coût de production des produits intermédiaires entrés en stock déterminé par la comptabilité analytique ou suivant des calculs statistiques.

PAR LE CREDIT

du compte « 71 Production stockée »

PAR LE DEBIT

du compte « 71 Production stockée »

IL EST CREDITE

du coût des produits intermédiaires.

COMMENTAIRE

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 les phases de fabrication ultérieure.

Évaluation 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 DEBITE

- du montant du stock final déterminé, lors de l'inventaire extra-comptable

PAR LE CREDIT

- du compte « 71 Production stockée »

PAR LE DEBIT

- du compte « 71 Production stockée »

IL EST CREDITE

- du montant du stock final

2° En cas d'inventaire permanent

IL EST DEBITE

- du coût de production des produits finis entrés en stock

PAR LE CREDIT

- du compte « 71 Production stockée »

PAR LE DEBIT

- du compte « 71 Production stockée »

IL EST CREDITE

- 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)¹ ou la constatation des existants (II)² 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 préconisées par 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 le coût de la main d'œuvre directe de production (salaires et charges sociales) affectables au coût des produits ou d'une commande à l'aide de 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.

1.-Inventaire permanent

2.-Inventaire intermittent

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

Sont notamment considérées comme charges indirectes de production :

- les dépenses de main-d'œuvre 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 RESIDUELS (MATIERES DE RECUPERATION), DECHETS ET REBUTS

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

IL EST DEBITE

- du montant du stock final des déchets et rebuts estimé lors de l'inventaire extra-comptable.

PAR LE CREDIT

- du compte « 71 Production stockée »

PAR LE DEBIT

- du compte « 71 Production stockée »

IL EST CREDITE

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 DEBITE

- de la valeur des entrées des déchets et rebuts, estimée conformément aux règles d'évaluation indiquées précédemment.

PAR LE CREDIT

du compte « 71 Production stockée ».

PAR LE DEBIT

- du compte « 71 Production stockée » en ce qui concerne les déchets et rebuts.

IL EST CREDITE

- 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 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 les 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

1. du montant des stocks acquis par l'entreprise et non encore réceptionnés
2. du montant des stocks expédiés à un autre établissement mis en dépôt ou en consignation chez un tiers

PAR LE CREDIT

1. du compte « 603 Variation de stocks » (subdivision concernée)
2. des comptes de stocks concernés

PAR LE DEBIT

des comptes stocks concernés

IL EST CREDITE

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 DEBITE

- du montant des stocks à l'extérieur en fin de période

PAR LE CREDIT

- du compte « 603 Variation de stocks » (Subdivision concernée)

PAR LE DEBIT

- du compte « 603 Variation des stocks »

IL EST CREDITE

- 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 DEPRECIATION DES STOCKS ET DES « EN-COURS »

IL EST DEBITE

des variations en diminution de ces provisions

PAR LE CREDIT

du compte « (0) 78 Reprises sur amortissements et provisions »

PAR LE DEBIT

du compte « 68 Dotations aux amortissements et provisions »

IL EST CREDITE

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)¹

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) ;

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, mas 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 ou rebuts.

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

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

3.4 : 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:

1. 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 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 RATTACHES

IL EST DEBITE

PAR LE CREDIT

Voir les fiches suivantes.

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 DEBITE

1. des règlements effectués
2. des factures d'avoir pour retour de marchandises ou de matières
3. du montant de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre.
4. du montant des ristournes, rabais et remises obtenus hors facture.
5. lors du règlement définitif pour solder les avances et acomptes versés

PAR LE CREDIT

1. des comptes financiers (trésorerie)
2. des comptes de la classe 6 concernés
3. du compte «405 Effets à payer»
4. du compte «(0)742 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats»
5. du compte «4090 Fournisseurs, avances et acomptes versés sur commandes»

PAR LE DEBIT

1. des comptes concernés d'immobilisations, de charges et pertes par nature
2. éventuellement d'une subdivision du compte «435 État, taxes sur le chiffre d'affaires»
3. du compte «4096 Fournisseurs-créances pour emballages à rendre»

IL EST CREDITE

1. du montant des factures d'achat de biens ou des prestations de services, toutes taxes comprises
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 montant des emballages à rendre.

COMMENTAIRES

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 DEBITE

lors de l'échéance de l'effet, du paiement ou de l'annulation

PAR LE CREDIT

des comptes financiers ou de tiers concernés

PAR LE DEBIT

des comptes de tiers concernés

IL EST CREDITE

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 État, obligations cautionnées.

408. FOURNISSEURS, FACTURES NON PARVENUES

IL EST DEBITE

- 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

PAR LE CREDIT

- des comptes de charges concernés pour extourne
 - ou du compte « 400 Fournisseurs » à la réception de la facture.
-

PAR LE DEBIT

- des comptes de charges concernés

IL EST CREDITE

- 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 DEBITEURS

IL EST DEBITE

1. du montant des avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation
2. de la valeur des emballages à rendre facturés lors de la consignment
3. du montant des avoirs à recevoir à la clôture de l'exercice pour ristournes à obtenir.

PAR LE CREDIT

1. des comptes financiers concernés
 2. du compte «400 Fournisseurs» ou d'un compte de trésorerie
 3. du compte «(0)742 Rabais, remises et ristournes obtenus»
-

PAR LE DEBIT

1. du compte «400 Fournisseurs»
2. du compte «6025 Achats d'emballages» ou «2183 Emballages immobilisés», s'il s'agit d'emballages identifiables

IL EST CREDITE

1. lors de la réception de la facture (ou du retour des emballages)
 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 obtenus¹ et soldé l'exercice suivant, soit par extourné 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).

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

41. CLIENTS ET COMPTES RATTACHES

IL EST DEBITE

PAR LE CREDIT

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).
- 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 DEBITE

- 1,2. du montant des facturations de biens ou services

PAR LE CREDIT

1. des comptes «70 Ventes de marchandises ou Production vendue»
2. et éventuellement d'une subdivision du compte «435 État, taxes sur le C.A.» lorsque l'entreprise agit en tant que collecteur d'impôts pour le compte de l'État.
3. du compte «4196 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés»

PAR LE DEBIT

1. des comptes financiers
2. des comptes «70 Ventes» et éventuellement «642 RRR accordés» si l'affectation de rabais, remises, ristournes au compte ventes se révèle impossible
3. du compte «415 Effets à recevoir»
4. du compte «4196 Emballages consignés»
5. du compte «4190 Clients, avances et acomptes reçus sur commandes en cours»

IL EST CREDITE

1. des règlements reçus des clients
2. du montant des factures d'avoir émises pour retour de marchandises par les clients ainsi que des réductions accordées hors factures.
3. du montant des effets reçus
4. des avoirs établis pour retour d'emballages
1. pour solde de ce dernier.

COMMENTAIRES

Le compte 410 Clients comporte les subdivisions suivantes :

- 4100 Clients ordinaires
- 4103 Clients État, 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 État, 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 DEBITE

du montant des créances douteuses

PAR LE CREDIT

du compte «410 Clients»

PAR LE DEBIT

des comptes financiers

du compte «(0)646 Créances irrécouvrables»

IL EST CREDITE

- du montant des règlements effectués
 - du montant de la perte définitive
-

COMMENTAIRES

Lorsque le recouvrement d'une créance paraît notoirement incertain, son montant peut être transféré du compte 410 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'irrecouvrabilité 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 (0)785 Reprises sur provisions.

415. EFFETS A RECEVOIR

IL EST DEBITE

du montant des effets entrés en portefeuille

PAR LE CREDIT

du compte 410 « Clients »

PAR LE DEBIT

1. du compte «54 Chèques, effets et coupons à l'encaissement»
2. des comptes de tiers concernés
3. du compte «410 Clients»

IL EST CREDITE

1. du montant des effets sortis du portefeuille remis à l'encaissement ou à l'escompte
2. du montant des effets endossés
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 extracomptable sur un livre d'ordre (échancier), soit de façon comptable (journal auxiliaire des effets à recevoir) si l'entreprise a adopté le système centraliseur.

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. «CREANCES» SUR TRAVAUX NON ENCORE FACTURABLES

IL EST DEBITE

PAR LE CREDIT

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 ETABLIR

IL EST DEBITE

- en fin de période, des produits acquis à l'entreprise mais dont le montant n'a pas été arrêté définitivement

PAR LE CREDIT

- des comptes de la classe 7

PAR LE DEBIT

- des comptes de la classe 7 (pour extourne)

IL EST CREDITE

- à l'ouverture de la période suivante du montant des créances non facturées.
-

COMMENTAIRES

Ce compte enregistre les régularisations des créances clients en fin 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 CREDITEURS

IL EST DEBITE

1. du montant des avances et acomptes après établissement de la facture
2. du montant des emballages restitués
3. du montant de l'emballage conservé par le client

PAR LE CREDIT

- 1,2. du compte «410 Clients»
 3. du compte d'immobilisations (2183) ou du compte «7065 Ventes d'emballages récupérables» si l'emballage figurait en stocks.
-

PAR LE DEBIT

1. des comptes de trésorerie
2. du compte «410 Clients»
3. du compte «642 RRR accordés»

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 accordés¹, 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).

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

II EST CREDITE

1. du montant des avances et acomptes reçus sur commandes et travaux en cours
 2. des sommes facturées aux clients au titre des consignations d'emballages
 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.

2. du montant des dépôts confiés par le personnel à l'entreprise
3. des sommes mises à la disposition des oeuvres sociales de l'entreprise
4. des dettes potentielles relatives aux congés à payer au moment des écritures d'inventaire.

COMMENTAIRES

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.).

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 État, 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 oeuvres 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 desdites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit d'un compte de trésorerie.

42. PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES

IL EST DEBITE

1. des prêts, avances et acomptes versés au personnel (ou aux oeuvres sociales de l'entreprise)
2. du montant des oppositions notifiées à l'entreprise à l'encontre des membres de son personnel
3. des sommes dues par le personnel
4. de la quote-part des charges sociales incombant au personnel
5. du montant de la retenue pour l'impôt sur traitements et salaires
6. des remboursements des dépôts confiés par le personnel à l'entreprise
7. du montant des règlements effectués au personnel (ou aux oeuvres sociales de l'entreprise)

PAR LE CREDIT

1. des comptes de trésorerie concernés
 2. du compte «427 Oppositions»
 3. des comptes de produits ou de profits pour les services exploités dans l'intérêt du personnel, etc.
 4. du compte «44 Sécurité sociale et autres organismes sociaux»
 5. du compte «43 État»
 6. des comptes de trésorerie concernés
 7. des comptes de trésorerie concernés
-

PAR LE DEBIT

1. du compte «65 Charges de personnel»
2. des comptes de trésorerie concernés
3. du compte «Versements aux oeuvres sociales», subdivision des charges de personnel (65)
4. du compte «Congés payés», subdivision des charges de personnel (65)

IL EST CREDITE

1. des rémunérations brutes à payer au personnel

COMMENTAIRES

Le compte 43 enregistre, d'une manière générale, les opérations faites avec l'État 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 d'exploitation) ;
- du montant des subventions d'investissement à recevoir par le crédit du compte 14 Subventions d'équipement.

Le compte 340 est crédité par le débit d'un compte financier lors de l'encaissement des subventions susvisées.

Les compte 431 Opérations particulières avec l'État, 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'État 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 et 436 Impôts, taxes et versements assimilés enregistrent les impôts et taxes, tant au bénéfice de l'État 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 435 est subdivisé en 4350 État TVA déductible, 4355 État TVA à décaisser et 4357 État TVA collectée. Le compte 4350 représente la TVA déductible au titre des immobilisations ou au titre des autres biens et services. Elle constitue une créance sur le Trésor. Lorsqu'elle n'est pas déductible, la TVA non déductible constitue un élément du bien ou du service. Le compte 4357 État TVA collectée enregistre la TVA collectée soit au taux réduit soit au taux normal et constitue une dette envers le Trésor.

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.

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. ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES

IL EST DEBITE

1. du règlement des sommes dues par l'entreprise à l'État
2. du montant de la dette de l'État envers l'entreprise, lors de sa constatation (fonds de dotation, subvention, autres avantages accordés)

PAR LE CREDIT

1. des comptes financiers concernés
 2. des comptes «105 Fonds de dotation», «14 Subventions d'équipement» ou «(0)76 Subventions d'exploitation et hors exploitation»
-

PAR LE DEBIT

1. des comptes de charges ou pertes intéressés (impôts) ou du compte «86 Impôt sur le résultat»
2. des comptes financiers concernés

IL EST CREDITE

1. du montant des dettes de l'entreprise envers l'État, lors de leur constatation
2. du règlement par l'État des sommes dues à l'entreprise

COMMENTAIRES

Le compte 43 enregistre, d'une manière générale, les opérations faites avec l'État 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 d'exploitation) ;
- du montant des subventions d'investissement à recevoir par le crédit du compte 14 Subventions d'équipement.

Le compte 340 est crédité par le débit d'un compte financier lors de l'encaissement des subventions susvisées.

Les compte 431 Opérations particulières avec l'État, 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'État 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 et 436 Impôts, taxes et versements assimilés enregistrent les impôts et taxes, tant au bénéfice de l'État 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 435 est subdivisé en 4350 État TVA déductible, 4355 État TVA à décaisser et 4357 État TVA collectée. Le compte 4350 représente la TVA déductible au titre des immobilisations ou au titre des autres biens et services. Elle constitue une créance sur le Trésor. Lorsqu'elle n'est pas déductible, la TVA non déductible constitue un élément du bien ou du service. Le compte 4357 État TVA collectée enregistre la TVA collectée soit au taux réduit soit au taux normal et constitue une dette envers le Trésor.

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 la valeur ajoutée 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. SECURITE SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

IL EST DEBITE

des règlements effectués à ces organismes

PAR LE CREDIT

d'un compte de trésorerie

PAR LE DEBIT

1. des comptes de charges par nature intéressés
2. du compte «420 Rémunérations dues au personnel»

IL EST CREDITE

1. des sommes dues par l'entreprise à la sécurité sociale ainsi qu'aux différents organismes sociaux
2. des sommes à régler aux organismes susvisés pour le compte du personnel (précompte de sécurité sociale...)

COMMENTAIRES

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 DEBITE

1. des sommes distribuées
2. des fonds prélevés par les associés ou des règlements effectués pour leur compte par l'entreprise
3. des promesses d'apport
4. des fonds avancés de façon temporaire par l'entreprise aux sociétés du groupe
5. des remboursements de dettes envers les sociétés apparentées

PAR LE CREDIT

1. des comptes financiers
 2. des comptes financiers (ou du compte « 792 Transfert de charges »)
 3. du compte Capital
 4. des comptes financiers
 5. des comptes financiers
-

PAR LE DEBIT

1. des comptes «10 Capital», «11 Réserves», «12 Report à nouveau» et «13 Résultat net»
2. des comptes financiers
3. des comptes de charges et pertes par nature
4. des comptes concernés des classes 2, 3, 4 et 5
5. des comptes financiers

IL EST CREDITE

1. des sommes à distribuer (dividendes) ou des sommes à rembourser (réduction du capital)
2. des fonds mis temporairement à la disposition de l'entreprise par les sociétés du groupe ou par les associés
3. du montant des frais réglés pour le compte de l'entreprise
4. lors de la réalisation des apports
5. des remboursements de créances sur les sociétés apparentées.

TITRE III :
TERMINOLOGIE, MODALITES DE
FONCTIONNEMENT DES COMPTES
ET PRINCIPES D'EVALUATION

COMMENTAIRES

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 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 débité au 451 par les crédits 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.

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 des actions 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 majorité 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 %, 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 VII.

46. DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS

IL EST DEBITE

1. du remboursement effectif des obligations et des bons
2. des intérêts versés aux obligataires
3. du prix de cession des éléments d'actif cédés
4. des créances sur des tiers, lorsqu'elles ne peuvent être comptabilisées sous un autre compte de la classe 4
5. du remboursement des dettes contractées

PAR LE CREDIT

- 1,2. des comptes financiers concernés
3. du compte « 84 Résultats de cession d'éléments de l'actif »
4. des comptes financiers concernés (ou d'un compte de produit)
5. des comptes financiers concernés

PAR LE DEBIT

1. du compte «160 Emprunts obligataires»
2. du compte «670 Intérêts des emprunts»
3. des comptes financiers (ou d'un compte de charges)
4. des comptes financiers concernés

IL EST CREDITE

1. des obligations et bons à rembourser

2. du montant du coupon d'intérêt à verser aux obligataires
3. des dettes contractées ne pouvant être imputées à un autre compte de la classe 4
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, 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 REGULARISATION ET D'ATTENTE

IL EST DEBITÉ

1. à la clôture de l'exercice, du montant des charges payées ou comptabilisées d'avance, non imputables à l'exercice clos.
2. à l'ouverture de la période, des produits perçus ou comptabilisés d'avance
3. à la clôture de l'exercice, des pertes latentes résultant des différences de conversion.
4. des charges à répartir périodiquement
5. des opérations débitrices provisoirement non imputables de façon précise.
6. des imputations définitives d'opérations créditrices.

PAR LE CREDIT

1. des comptes de charges concernés
2. des comptes de produits concernés

3. des comptes de créances ou des comptes de dettes libellés en monnaies étrangères
 4. des comptes de trésorerie ou de tiers
 5. des comptes de contrepartie concerné
 6. du compte d'imputation définitive.
-

PAR LE DEBIT

1. des comptes de charges concernés
2. des comptes de produits concernés
3. des comptes de créances ou des comptes de dettes en monnaies étrangères
4. du compte de charges intéressé (classe 6)
5. du compte de contrepartie concerné
6. du compte d'imputation définitive

IL EST CREDITE

1. à l'ouverture de la période, du montant des charges payables ou comptabilisées d'avance
 2. à la clôture de l'exercice, du montant des produits perçus ou comptabilisés d'avance
 3. à la clôture de l'exercice, lors de la conversion, des différences correspondant à un gain latent
 4. des charges abonnées correspondants à la période comptable
 5. des opérations créditrices provisoires non imputables de façon précise
 6. des imputations définitives d'opérations débitrices.
-

COMMENTAIRES

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 contre-passées 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 contre-passées 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 résultats¹. Par contre, les pertes latentes entraînent la constitution d'une provision pour risques (pertes de change).

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

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.

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 crédits 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 OPERATIONS 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 DEPRECIATION DES COMPTES DE TIERS

IL EST DEBITE

des variations en diminution de ces provisions

PAR LE CREDIT

du compte «(0)78 Reprises sur amortissements et provisions»

PAR LE DEBIT

du compte «(0)68 Dotations aux amortissements et provisions».

IL EST CREDITE

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.

CREATION 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 les 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.