

# **COURS DE COMPTABILITE GENERALE**

**(Système comptable OHADA)**

## **Objectifs spécifiques**

L'objectif de ce cours est de donner aux étudiants les fondamentaux de la comptabilité générale afin de les amener, dans un premier temps, à comprendre les techniques de base de cette discipline et, dans un second temps à comprendre, à travers l'organisation des travaux comptables, les différents traitements des pièces de base jusqu'à la confection des états de synthèse, particulièrement le compte de résultat et le bilan.

## **Stratégie pédagogique**

Les différents thèmes abordés dans ce cours feront l'objet d'applications ce qui favorisera une meilleure compréhension des techniques développées. Aussi, reviendra-t-il aux étudiants de faire l'effort de lire les cours et surtout de s'entraîner en reprenant les applications traitées dans ce cours et dans d'autres manuels de comptabilité générale.

## **PLAN DU COURS**

### **Première partie : FONDAMENT DE LA COMPTABILITE**

#### **MODELE DE LA COMPTABILITE**

##### **Chapitre 1 : Les objectifs de la comptabilité**

###### I- Définition de la comptabilité

- 1) 1) Les données de base chiffrées
- 2) 2) Le traitement comptable
- 3) 3) Les états de synthèse

###### II- Les objectifs de la comptabilité

- 1) Mesurer la richesse créée et contrôler son partage
- 2) Fournir un moyen de preuve dans la vie des affaires
- 3) Fournir un outil d'aide à la décision
- 4) Fournir une base pour le diagnostic économique et financier
- 5) Fournir une base pour la synthèse et la prévision macro-économique
- 6) Fournir un instrument de régulation sociale

##### **Chapitre 2 : La Réglementation comptable**

###### I- Les sources du droit comptable

- 1) Les traités internationaux
- 2) Les textes législatifs
- 3) La jurisprudence
- 4) La doctrine nationale et internationale

###### II- La normalisation comptable

##### **Chapitre 3 : Les Principes fondamentaux du modèle comptable**

###### I- L'enregistrement des flux économiques

- 1) Le principe de la partie double
- 2) Le compte

###### II- L'organisation des comptes

- 1) Les comptes de situation
- 2) Les comptes de gestion
- 3) Le plan comptable
- 4) Les principes directeurs du droit comptable

###### III- L'organisation des travaux comptables

- 1) Les sources légales de l'organisation comptables
- 2) L'enchaînement des travaux comptable
- 3) L'application

## LA COMPTABILISATION DE L'ACTIVITE

### **Chapitre 4 : La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)**

#### I- Le mécanisme de la TVA

- 1) Le Principe
- 2) Le calcul de la TVA
- 3) La relation à la valeur ajoutée

#### II- Le champ d'application de la TVA

- 1) Les assujettis
- 2) Les opérations taxables
- 3) Le seuil d'assujettissement
- 4) Les exonérations
- 5) La territorialité

#### III- Le fait générateur et l'exigibilité

- 1) Le fait générateur
- 2) L'exigibilité

#### IV- Les comptes de TVA

### **Chapitre 5 : Les relations avec les clients et fournisseurs**

#### I- Les règles de base de la facturation

- 1) Définition et présentation de la facture
- 2) Les éléments de la facture
- 3) La conservation de la facture
- 4) Les réductions accordées
- 5) Les différentes catégories de factures

#### II- Calcul et comptabilisation de factures de doit

- 1) Principe
- 2) Factures de doit avec escompte conditionnel
- 3) applications

#### III- Calcul et comptabilisation des factures d'avoir

- 1) Principe
- 2) Applications

#### IV- Les frais accessoires liés aux achats

- 1) Principe
- 2) Cas particulier des frais de transport
- 3) Avances et acomptes sur commandes

## **Chapitre 6 : Les emballages commerciaux**

I- Typologie d'emballages

II- Les achats d'emballages

III- Les prêts d'emballages à titre gratuit et les locations

IV- La consignation d'emballages

- 1) Mécanisme de consignation
- 2) Déconsignation d'emballages
- 3) Cas de non restitution
- 4) applications

## **Chapitre 7 : Relations avec les prestataires de services**

I- La prestation de services

- 1) 1) Principe
- 2) 2) Le plan de compte

II- TVA sur prestation de services

- 3) Principe
- 4) Applications

## **Chapitre 8 : Les relations avec le personnel et les organismes sociaux**

I- La rémunération du personnel de l'entreprise

- 1) Les éléments du salaire
- 2) Les cotisations à la charge de l'employeur
- 3) Les retenues sur salaires
- 4) La comptabilisation des salaires
- 5) Applications

II- Le personnel extérieur à l'entreprise

## **Chapitre 9 : Les relations avec l'administration**

I- L'impôt sur le bénéfice

- 1) 1) L'impôt sur les sociétés
- 2) 2) L'impôt sur le revenu des personnes physiques
- 3) 3) Applications

II- L'impôt sur le chiffre d'affaires

- 4) Principe
- 5) La déclaration de TVA
- 6) Application

## **Chapitre 10 : Les investissements et leur financement**

### I- Les immobilisations incorporelles et corporelles

- 1) Typologie des immobilisations incorporelles et corporelles
- 2) Evaluation des immobilisations
- 3) Comptabilisation

### II- Les immobilisations financières

- 1) Typologie des immobilisations financières
- 2) Evaluation des immobilisations financières
- 3) Comptabilisation

### III- Le Financement des investissements

### IV- Les opérations de désinvestissement

## **Chapitre 11 : Les opérations de trésorerie**

### I- Les règlements en espèces

### II- Les règlements par chèques

### III- Les règlements par virements

### IV- Les règlements par cartes bancaires

### V- Les règlements par effets de commerce

- 1) L'entreprise et les effets
- 2) La comptabilisation des effets
- 3) Les difficultés de recouvrement
- 4) applications

### VI- L'état de rapprochement bancaire

- 1) Principe
- 2) Méthode
- 3) application

# PREMIERE PARTIE : FONDAMENT DE LA COMPTABILITE

## SERIE 1- MODELE DE LA COMPTABILITE

### Chapitre 1- LES OBJECTIFS DE LA COMPTABILITE

La gestion d'une entreprise conduit à faire des choix, à prendre des décisions dans le but de réaliser des objectifs dont le principal est la réalisation d'un profit financier.

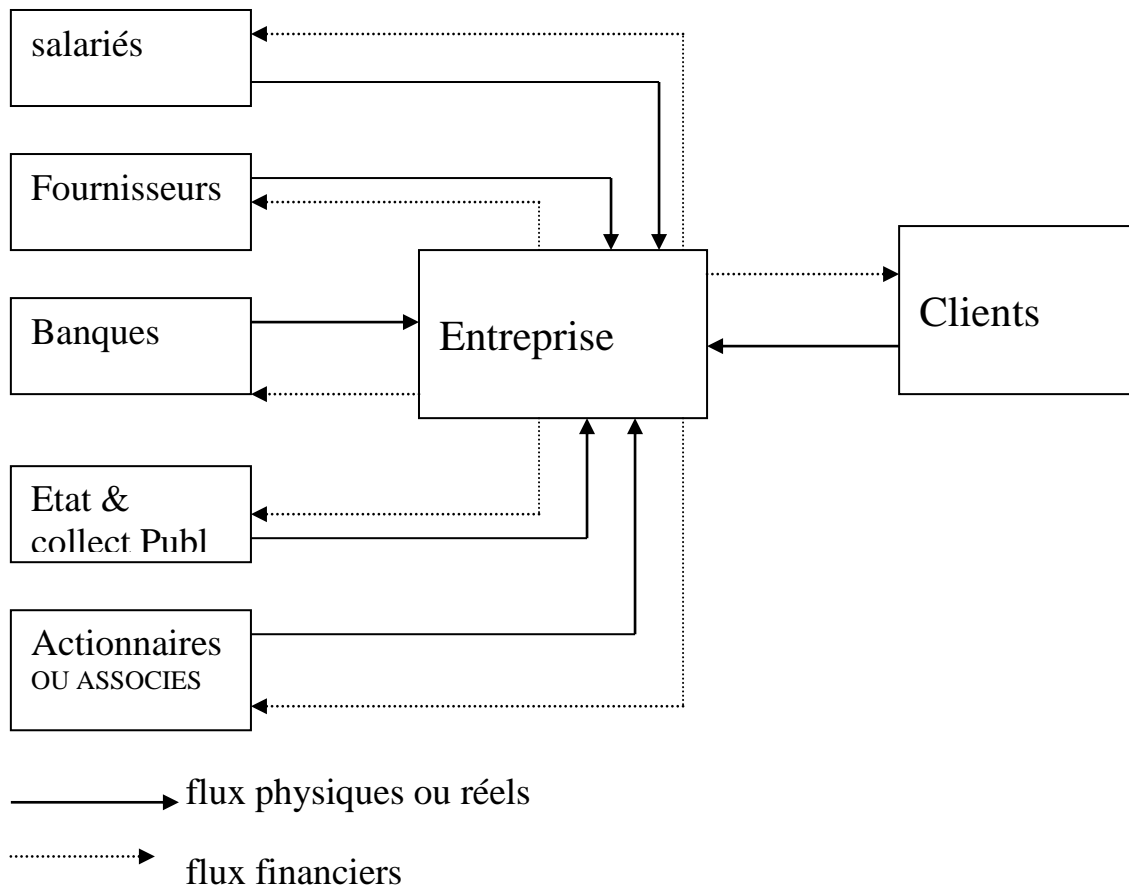
La gestion de l'entreprise suppose donc des décisions courantes qui engagent l'entreprise sur le court terme et des décisions stratégiques qui l'engagent sur le long terme. La gestion doit être efficace, en d'autres termes, elle doit prendre en compte des contraintes économiques et juridiques et s'appuyer sur des outils d'aide à la décision telle que la comptabilité.

#### **I- Définition de la comptabilité financière**

La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, de classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant, à leur date d'arrêt, une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat d'une entité (entreprise, association, administration etc.)

#### **1) Quelles sont les données de base chiffrées ?**

Ces données ont pour origine des flux économiques qui naissent des échanges entre les unités économiques, l'entreprise et son environnement.



## 2) En quoi consiste le traitement comptable ?

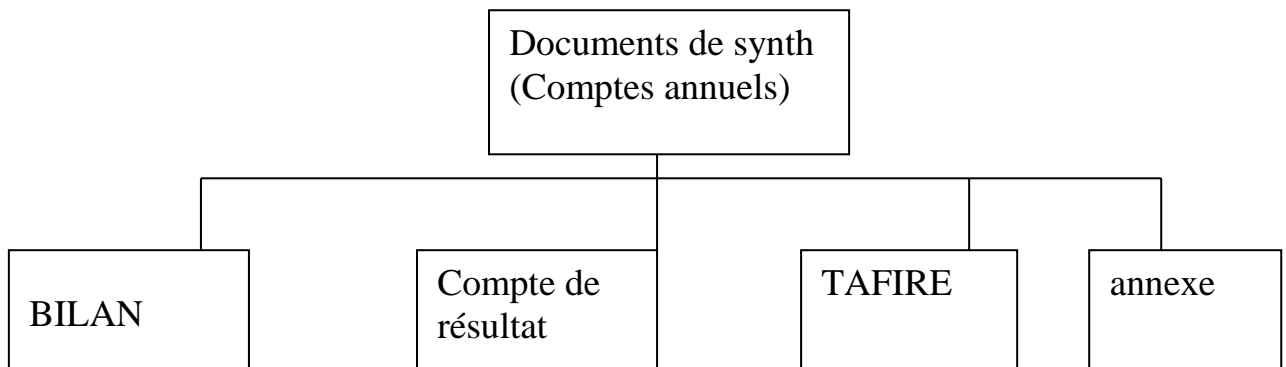
Les pièces justificatives tels que les factures, les chèques, les feuilles de paie, les pièces de caisse et d'autres encore et par catégorie d'opérations (achats, ventes, règlements....) sont classées, saisies et enregistrées grâce au moyen s informatiques, dans les registres de travail au jour le jour.

Ces différents traitements permettent de :

- ✓ conserver la mémoire des opérations qui rythment la vie de l'entreprise chaque année ou exercice ;
- ✓ connaître à tout moment la situation de la trésorerie ;
- ✓ produire de façon intermittente des états de synthèse (bilan, compte de résultat, tableau de financement des ressources et emplois, l'annexe.)

## 3) De quels états s'agit-il ?

Il s'agit des comptes annuels encore appelés documents de synthèse



Les ' éléments forment un tout indissociable décrivant de façon régulière et sincère les événements, opérations et situation de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

Les états financiers, selon le système comptable OHADA sont rendus obligatoire en tout ou en partie selon la taille des entreprises appréciée selon des critères de chiffre d'affaires.

Toute entreprise est, sauf exception liée à sa taille, soumise au **système normal** de présentation des états financiers et de tenue des comptes. Un **système allégé** est prévu pour les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas cent millions (100.000.000) de francs CFA.

Les très petites entreprises sont assujetties, sauf utilisation de l'un des deux systèmes ci-dessus à **un système minimal de trésorerie**

### a) Le bilan

C'est une photographie du patrimoine de l'entreprise à un moment donné (à la clôture de l'exercice en général). Il se présente sous la forme d'un tableau à deux parties :

<b>ACTIF</b>	<b>PASSIF</b>
<p><b>ACTIF IMMOBILISE</b></p> <p>Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations financières</p> <p><b>ACTIF CIRCULANT</b></p> <p>Actif circulant HAO Stocks Créances et emplois assimilés</p> <p><b>TRESORERIE ACTIF</b></p> <p>Titres de placement Banques &amp; CCP Caisse</p>	<p><b>CAPITAUX PROPRES</b></p> <p>Capital Réserves Résultat de l'exercice</p> <p><b>DETTES FINANCIERES &amp; RESS ASSIM</b></p> <p>Emprunts Dettes de crédit-bail</p> <p><b>PASSIF CIRCULANT</b></p> <p>Dettes circulantes HAO Fournisseurs d'exploitation Dettes sociales &amp; dettes fiscales Autres dettes</p> <p><b>TRESORERIE PASSIF</b></p> <p>Banques et crédit d'escompte Banques crédits de trésorerie et découverts</p>
<b>TOTAL ACTIF</b>	<b>TOTAL PASSIF</b>

**Les capitaux propres** constituent les ressources de financement propres à l'entreprise

**Les dettes financières et le passif circulant** regroupent les emprunts long terme, les différentes dettes d'exploitation et les avances de trésorerie obtenues des banques : ce sont des ressources externes.

**L'actif immobilisé** représente les investissements de l'entreprise, c'est l'ensemble des moyens destinés à rester durablement dans l'entreprise, pendant plusieurs cycles de production.

**L'actif circulant** regroupe des moyens non durables, renouvelés à chaque cycle de production.

Dans l'optique économique, **le passif** représente les ressources de financement de l'entreprise et **l'actif** les emplois qui en sont faits.

Dans une optique juridique, le bilan est désigné comme le patrimoine : **le passif** représente ce doit l'entreprise (dettes) et **l'actif**, ce que possède l'entreprise (les biens et droits).



## b) Le compte de résultat

Le compte de résultat regroupe toutes les opérations à l'origine de l'activité de l'entreprise pour la durée d'un exercice comptable. Ces opérations sont appelées charges et produits de l'exercice.

### COMPTE DE RESULTAT

CHARGES	PRODUITS
<b>CHARGES D'EXPLOITATION</b>	<b>PRODUITS D'EXPLOITATION</b>
Achats de marchandises	Ventes de marchandises
Achats de matières 1 <sup>ère</sup> & fournitures	Ventes de produits fabriqués
Autres achats	Travaux et services vendus
Transport	.....
.....	<b>PRODUITS FINANCIERS</b>
<b>CHARGES FINANCIERES</b>	Revenus financiers
Charges d'intérêts	.....
.....	<b>PRODUITS HAO</b>
<b>CHARGES HAO</b>	Cession d'actif immobilisé
Charges HAO	.....
.....	.....

**RESULTAT DE L'EXERCICE = (SOMME PRODUITS) – (SOMME DES CHARGES)**

Le résultat serait un bénéfice si la somme des produits est supérieure à la somme des charges, dans le cas contraire, ce serait une perte.

## c) Le tableau de financement des emplois et ressources (TAFIRE)

Il regroupe les ressources générées par l'exploitation durant une période donnée et l'utilisation qui en a été faite.

## d) L'annexe

Elle regroupe un ensemble d'informations qui complètent et précisent les renseignements donnés par le bilan et le compte de résultat.

## II- Les objectifs de la comptabilité

La comptabilité répond aujourd'hui à six finalités principales, à savoir :

- ✓ mesurer la richesse créée par l'entreprise et contrôler son partage ;
- ✓ fournir un moyen de preuve dans la vie des affaires ;
- ✓ fournir un outil d'aide à la décision ;
- ✓ fournir une base pour le diagnostic économique et financier ;
- ✓ fournir une base pour la synthèse et la prévision macro-économique ;
- ✓ fournir un instrument de régulation sociale

## **1) Mesurer la richesse créée par l'entreprise et contrôler son partage**

La comptabilité sert d'instrument de mesure de la richesse créée par l'entreprise et du contrôle de son partage mais aussi d'instrument de calcul et de contrôle de différents droits pécuniaires, des associés, de l'Etat, des salariés, des organismes sociaux.

## **2) Fournir un moyen de preuve dans la vie des affaires**

La comptabilité sert de moyen de preuve dans la vie des affaires. Le droit commercial, tout comme le droit fiscal et le droit comptable dans son article 19 font obligation aux commerçants personnes physiques ou morales de tenir des livres comptables selon des règles formelles dont le respect confère à la comptabilité une valeur probante.

Ces livres sont : le livre-journal, le grand-livre, la balance générale des comptes et le livre d'inventaire.

Il convient de préciser que les obligations sont allégées pour les petites entreprises.

## **3) Fournir un outil d'aide à la décision**

Les informations fournies par la comptabilité permettent d'orienter les décisions des dirigeants dans la gestion quotidienne et dans les perspectives à long terme telles que les décisions d'investissement et de leur financement.

## **4) Fournir une base pour le diagnostic économique et financier**

Les états financiers permettent de mesurer à posteriori la performance de l'entreprise et les risques économiques. Ils permettent d'analyser les résultats des différentes décisions prises tout au long de l'exercice.

Les différents partenaires de la société sont intéressés par les états financiers ; au premier rang de ces partenaires, nous avons les actionnaires et les banquiers.

## **5) Fournir une base pour la synthèse et la prévision macro-économique**

Les informations contenues dans les déclarations fiscales et sociales des entreprises sont utilisées par l'Etat (Direction Générale de l'Economie, Direction Générale du plan) pour réaliser des synthèses et des prévisions macro-économiques.

## **6) Fournir un instrument de régulation sociale**

La normalisation comptable, les différentes réglementations et contrôles mis en place font de la comptabilité un outil de régulation sociale et une source de confiance indispensable à toute relation d'échange économique.

## **Chapitre 2- LA REGLEMENTATION COMPTABLE**

Le droit comptable est comme toute discipline juridique structuré hiérarchiquement. L'ensemble de cette hiérarchie constitue les sources de la réglementation comptable.

## **I- Les sources du droit comptable**

### **1) Les traités internationaux**

L'acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les Etats-Parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique.

Cet acte définit les dispositions générales, l'organisation comptable, les états financiers annuels, les règles d'évaluation, le contrôle des comptes et leur publicité. Il détermine également les dispositions pénales.

Le droit comptable, dans ses dispositions générales définit les objectifs et fixe les règles de la tenue de comptabilité.

Selon l'article 1 de la loi, toute entreprise doit mettre en place une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre information.

La comptabilité générale est donc obligatoire à toutes les entreprises soumises aux dispositions du droit commercial, les entreprises publiques, parapubliques, les coopératives et plus généralement, les entités produisant des biens et services marchands ou non marchands à l'exception de celles soumises aux règles de la comptabilité publique.

La comptabilité doit satisfaire aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence ; elle doit garantir la fiabilité, la compréhension et la comparabilité en :

- respectant la terminologie et principes communs à toutes les entreprises ;
- mettant en œuvre des conventions, méthodes et procédures normalisées par secteur ;

mettant en place une organisation répondant aux exigences de collecte, tenue, contrôle, présentation et communication des informations comptables.

### **2) Les textes législatifs**

Ils portent sur les dispositions comptables résultant de la législation nationale (lois, règlements etc.)

### **3) La jurisprudence**

Il s'agit des arrêts dans lesquels les tribunaux ont précisé les règles comptables applicables

### **4) La doctrine nationale et internationale**

La doctrine en droit désigne les travaux contenant les opinions exprimées par des juristes et résultant d'une réflexion sur une règle ou sur une situation.

Avec le développement du phénomène de mondialisation de l'économie, le besoin des mettre au point des normes comptables internationales est apparu. Les investisseurs doivent pouvoir disposer d'informations fondées sur un système unifié.

L'IASC (International Accounting Standard Committee) est l'organisme chargé d'améliorer et d'harmoniser au niveau international les règles de présentation des états financiers ainsi que les règles et pratiques comptables.

## II- La normalisation comptable

Elle correspond à l'ensemble des règles communes applicables pour l'établissement et la présentation des comptes et des états de synthèse. Elle est le résultat des usages, des conventions et des textes législatifs et réglementaires. Elle subit l'influence des banques, des professionnels de la comptabilité et des finances ainsi que des pouvoirs publics.

### Chapitre 3- LES PRINCIPES FONDAMENTAUX DU MODELE COMPTABLE

L'enregistrement des flux économiques en comptabilité doit se faire en respectant un principe fondamental : **le principe de la partie double.**

#### I- L'enregistrement des flux économiques

##### 1) Le principe de la partie double

Selon le principe de la partie double, tout flux réel ou monétaire doit donner lieu à une inscription dans au moins deux comptes :

- ✓ un compte dans lequel on inscrit en « **ressource** » l'origine de l'opération ;
- ✓ un compte dans lequel on inscrit en « **emploi** » la destination de l'opération.

**Exemple** : achat à crédit de marchandises 100 francs

Emplois achats de mses	Ressources	Emplois fournisseurs	Ressources
100			100

Cette opération a pour origine (ressources) le crédit de 100 francs que consent le fournisseur. Pour quelle destination ? (Pour quel emploi ?) La réponse : pour acheter 100 francs de marchandises.

Autres exemples montrant les emplois et ressources.

Exemples d'opérations (flux économiques)	Destination (compte servant d'emploi)	Origine (compte de ressource)
Achat de marchandises au comptant en espèces	Achat de marchandises	Caisse (espèces en caisse)
Vente de marchandises au comptant par chèque	Banque (remise du chèque en banque)	Vente de marchandises
Salaires payés par chèque	Rémunération du personnel	Banque (argent en banque)
Règlement d'un fournisseur par chèque	Fournisseur	Banque
Vente de marchandises à crédit	client	Vente de marchandise
Encaissement du règlement par chèque d'un client	Banque	Client

## 2) Le compte

Par convention, dans le cadre de la partie double, le compte doit posséder deux colonnes :

- ✓ une colonne de gauche appelée DEBIT (D)
- ✓ une colonne de droite appelée CREDIT (C)

Débit (D)	Crédit (C)

Le débit représente les emplois alors que le crédit représente les ressources.

Pour les besoins de la gestion, le comptable est souvent amené à arrêter les comptes. Ce travail consiste à faire la somme des débits et des crédits et à tirer le solde.

### a) L'arrêté des comptes

Lorsque le total des débits est supérieur au total des crédits, on dit que le solde est débiteur

Lorsque le total des crédits est supérieur au total des débits, on dit que le solde est créditeur.

Lorsqu'il y a égalité entre débit et crédit, le solde est nul.

**Par convention, pour présenter un document équilibré, le solde se place du côté opposé à sa nature**

	D	Banque BICIG	C	
05/5	400 000		800 000	06/5
07/5	600 000		100 000	09/5
10/5	250 000			
	1 250 000		900 000	
			350 000	SD
	1 250 000		1 250 000	

### b) La réouverture des comptes

En reprenant l'exemple ci-dessus, la réouverture du compte banque BICIG se présentera comme ci-dessous

	D	Banque BICIG	C
	SAN 350 000		

**S A N** signifie solde à nouveau

## II- L'Organisation des comptes

On distingue deux grandes catégories de comptes, les comptes de situation ou de bilan qui regroupe les comptes d'actif et du passif et les comptes de gestion constitués des comptes de charges et de produits.

### 1) Les comptes de situation

Ce sont des comptes qui permettent l'établissement du bilan. Les comptes d'actif augmentent au DEBIT et diminuent au CREDIT. Les comptes du passif augmentent au CREDIT et diminuent au DEBIT.

**Les comptes d'actif** présentent généralement **un solde débiteur** et **les comptes du passif un solde créditeur**.

### 2) Les comptes de gestion

Ils permettent l'établissement du compte de résultat. Les comptes de charges augmentent au débit et diminuent au crédit ; les comptes de produits augmentent au crédit et diminuent au débit.

**Les comptes de charges** présentent généralement **un solde débiteur** ; **les comptes de produits un solde créditeur**.

Dans un souci d'homogénéité, les professionnels de la comptabilité ont dès le 19<sup>ème</sup> siècle suggéré la création et l'utilisation d'un plan des comptes pour les entreprises. Le premier plan comptable adopté par les pays francophones est le plan comptable général de 1947 remplacé par la suite par le plan comptable général de 1957.

Quelques années après l'indépendance, toujours dans le souci d'harmonisation et de contrôle, les pays membres de l'OCAM (Organisation Commune Africaine & Malgache) ont adopté le plan comptable OCAM qui a fait l'objet de multiple adaptation jusqu'à perdre son rôle d'harmonisation entre les pays.

### 3) Le plan comptable OHADA

Le plan comptable est une nomenclature de comptes, la ventilation de chaque compte en ses éléments constitutifs correspond à un développement de cette nomenclature. Le plan comptable OHADA qui est un volet du système comptable du même nom succède le plan comptable OCAM.

Le système comptable OHADA retient une codification décimale des comptes avec neuf classes allant de 1 à 9 ; les huit premières classes sont réservées à la comptabilité générale tandis que la comptabilité des engagements et analytique de gestion se partagent la dernière classe 9.

Les comptes sont identifiés par un numéro auquel est rattaché un intitulé. Ces deux « identifiant » sont nécessaires pour enregistrer et suivre les opérations en comptabilité.

En comptabilité générale, les classes 1 à 5 se rapportent au bilan et les classes 6 à 8 au compte de résultat.

Le système comptable OHADA a prévu trois modèles de présentation des états de synthèse en fonction de la taille des entreprises appréciée selon le chiffre d'affaires de l'exercice.

Toute entreprise est, sauf exception liée à sa taille, soumise au « **système normal** » de présentation des états financiers et de tenue de comptes, avec un état d'informations additionnelles (état supplémentaire statistique).

Toutefois, si le chiffre d'affaires est inférieur à 100 Millions de FCFA, l'entreprise peut utiliser le « **système allégé** ».

Les très petites entreprises dont les recettes ne sont pas supérieures aux seuils suivants :

- ✓ 30 millions de FCFA pour les entreprises de négoce ;
- ✓ 20 millions de FCFA pour les entreprises artisanales et assimilées ;
- ✓ 10 millions de FCFA pour les entreprises de services.

sont assujetties au « **système minimal de trésorerie** », sauf utilisation de l'un des deux systèmes prévus ci-dessus.

## **a) Comptes du bilan**

Ils se décomposent en comptes d'actif et du passif.

### **a-1 Les principaux comptes d'actif**

Les comptes d'actif sont débités des augmentations et crédités des diminutions. Ils se décomposent en :

**Comptes de l'actif immobilisé (classe 2)** qui réunissent les emplois durables ou les biens destinés à rester, sous la même forme, dans l'entreprise pendant plusieurs exercices. Ils comprennent :

- les charges immobilisées (20) qui sont des charges à caractère général ayant une incidence sur le résultat, elles sont non répétitives et peuvent engendrer soit des économies soit des gains futurs ; elles sont regroupées en frais d'établissement, charges à répartir, primes de remboursement des obligations ;
- les immobilisations incorporelles (21) : ce sont des immobilisations immatérielles qui se décomposent en frais de recherche et développement, brevet, licence, marque et autre droit similaire, le logiciel, le droit au bail, le fonds de commerce, les immobilisations incorporelles en cours ;
- les immobilisations corporelles qui sont les terrains (22), les bâtiments installations techniques et agencements (23), le matériel (24), les acomptes et avances versés sur immobilisations (25) ;
- les immobilisations financières : ce sont les comptes titres de participation (26) et les autres immobilisations financières (27) qui comprennent les prêts et créances non commerciales, prêt au personnel, dépôts et cautionnements, intérêts courus etc.

Les comptes 28 et 29 sont réservés respectivement aux amortissements et provisions.

**Comptes de stocks (classe 3)** : ce sont les marchandises (31), matières premières et fournitures liées (32), autres approvisionnements (33), produits en cours (34), services en cours (35), produits finis (36), produits intermédiaires et résiduels (37), stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt (38).

Ces produits sont évalués au coût d'achat ou coût de production et sont ressortis au même coût selon la méthode du coût moyen pondéré (CMP) et celle du premier entré et premier sorti (PEPS).

**Comptes de tiers (classe 4) :** ce sont des comptes constatant les relations de l'entreprise avec les tiers. Ils comprennent : clients et comptes rattachés (41), les avances aux fournisseurs (40), le personnel (42), les organismes sociaux (43), l'Etat et les collectivités publiques (44), les organismes internationaux (45), les associés et groupes (46), les débiteurs et créiteurs divers (47) qui enregistre ou les attentes, les produits et charges constatés d'avance, les écarts de conversion actif et passif, créances et dettes hors activités ordinaires (48) pour les créances de cession d'immobilisations, de titres.

Tous ces comptes sont débités des créances acquises et crédités des remboursements effectués. Outre ces comptes, nous avons le compte 49 qui est réservé aux dépréciations et risques provisionnés des comptes de tiers.

**Comptes de trésorerie (classe 5) :** les principaux comptes sont les titres de placement (50), les valeurs à encaisser (51), les établissements financiers, la banque et le C.C.P (52), les établissements financiers et assimilés (53), les instruments de trésorerie (54), caisse (57), régies d'avance, accreditifs et virements internes (58). Le compte 59 enregistre les dépréciations et risques provisionnés.

Les comptes de trésorerie enregistrent les opérations relatives aux valeurs en espèces, chèques, effets de commerce, titres de placement, coupons et autres opérations faites avec les établissements financiers.

Si le compte banque peut présenter un solde créditeur (découvert), les autres comptes sont toujours débiteurs.

## **a-2 Les principaux comptes du passif :**

Les comptes du passif sont crédités des augmentations et débités des diminutions. Ils se composent de :

**Ressources durables** qui sont des ressources de financement mises à la disposition de l'entreprise de façon durable par les associés et les tiers. Dans ces comptes, on retrouve :

- les capitaux propres formés du capital (101), du capital personnel (103), compte de l'exploitant (104), primes liées aux capitaux propres (105), des réserves (11), report à nouveau (12), résultat net de l'exercice (13), subventions d'investissement (14), des provisions réglementées et comptes assimilés (15) ;
- les emprunts et dettes assimilées constituées du compte 16 et ses subdivisions, emprunts obligataires, emprunts auprès des établissements de crédit, dépôts et cautionnements reçus, intérêts courus, autres emprunts et dettes ;
- les dettes de crédit-bail et contrats assimilés qui sont des emprunts de crédit-bail immobilier et mobilier, des intérêts courus ;
- des dettes liées à des participations.

**Comptes de tiers (classe 4) :** ce sont pour l'essentiel des comptes de tiers étudiés dans l'actif, mais ici, ces différents comptes constatent des dettes de l'entreprise vis à vis de ces tiers que sont les fournisseurs, avances reçue des clients, le personnel, l'Etat, les créiteurs divers, les associés et groupes.

Au compte 48, nous enregistrons les fournisseurs d'investissements, les dettes d'acquisition de titres de placement, les dettes HAO.

Parmi ces dettes à court terme, il faut citer également, les éléments du compte 56 banques, crédits de trésorerie et d'escomptes.



## b) comptes de gestion

Outre la détermination de la situation nette, la comptabilité se propose aussi d'expliquer le fonctionnement de l'entreprise, son exploitation en fournissant les composantes chiffrées du résultat de l'exercice. La comptabilité de situation est ainsi complétée par une comptabilité de gestion.

### b-1 L'analyse des ressources et emplois

Les différents soldes conduisant au résultat sont la résultante des flux positifs ou ressources internes et des flux négatifs ou emplois définitifs. Ces flux se décomposent en charges et produits d'activités ordinaires (AO) classes 6 et 7 et en autres charges et autres produits qui sont hors activités ordinaires (HAO) regroupés en classe 8.

#### Les flux négatifs ou emplois définitifs (classe 6) :

Ce sont des charges représentant des emplois définitifs et résultant de l'activité ordinaire ; elles appauvrissent l'entreprise. Ces charges ont plusieurs origines à savoir :

- **Les achats (60)** qui se subdivisent en achats de marchandises (601), achats de matières et fournitures liées (602), achats de stocks de matières et fournitures consommables (604) autres achats (605) qui enregistre également des fournitures de bureau non stockables, l'eau et l'électricité, petits outillages etc. ;  
**Le compte 603 enregistre la variation de stocks de biens achetés ; il peut être débiteur ou créditeur.**
- **les transports (61)** qui regroupent les transports sur achats, sur ventes, pour le compte de tiers, le transport du personnel, des plis et autres frais de transport;
- **les comptes 62 et 63 respectivement services extérieurs A et B** : ils enregistrent les services extérieurs à l'entreprise, ils se subdivisent, pour A, en sous-traitance générale, locations et charges locatives, redevances de crédit-bail, entretien et réparation et maintenance, primes d'assurance, documentation, publicité, frais de télécommunication. Pour B, en frais bancaires, rémunérations d'intermédiaires et de conseils, frais de formation du personnel, redevances pour brevet, licence, logiciel, les cotisations, le personnel intérimaire, les frais de mission et réception ;
- **les impôts et taxes (64)** comprennent tous les versements obligatoires constituant des charges de l'entreprise (impôts et taxes directs et indirects, droits d'enregistrement, pénalités et amendes fiscales, autres impôts et taxes);
- **les autres charges (65)** : ce compte regroupe des charges à caractère accessoire qui entrent dans la consommation de l'exercice et provenant des tiers ; on peut citer les pertes sur créances clients et autres débiteurs, les valeurs comptables de cessions courantes d'immobilisations, les charges diverses tels que dons, jetons de présence etc.  
Dans ce compte, le 659 charges provisionnées d'exploitation enregistre les dotations aux dépréciations des éléments d'actif circulant et les dotations aux provisions pour risques à court terme tels les congés payés ;
- **les charges de personnel (66)** : ce compte enregistre l'ensemble des rémunérations du personnel de l'entreprise qu'il s'agisse des salaires, primes, congés, indemnités ; il enregistre également des charges sociales ;
- **les frais financiers (67)** : dans ce compte, on retrouve des charges financières dues aux différents tiers intervenant dans le financement de l'entreprise. Il s'agit des intérêts d'emprunts, de crédit-bail, des escomptes accordés, des pertes de change, pertes sur cession de titres de placement, des pertes sur risques financiers.

Dans ce compte, il est également enregistré les charges provisionnées financières

- **les comptes 68 et 69** enregistrent respectivement, les dotations aux amortissements et les dotations aux provisions portant sur des éléments d'actif immobilisé et les risques long terme.

### **Les flux positifs ou ressources internes (classe 7 les produits)**

Ils constatent l'enrichissement de l'entreprise et sont générateurs de profits ; ils proviennent pour l'essentiel des opérations d'activités ordinaires. Ils sont constitués :

- **du compte ventes (70)** : ce compte enregistre les ventes de marchandises, de produits finis, de produits intermédiaires, de produits résiduels, de travaux facturés, de services vendus et des produits accessoires tels que port, emballages et autres frais facturés, commissions, locations etc. ;
- **du compte subventions d'exploitation (71)** qui enregistre des aides financières de l'Etat ou des collectivités publiques ou des tiers. Elles sont destinées à compenser des prix de ventes administrés ou des charges d'exploitation ;
- **du compte production immobilisée (72)** dans lequel sont enregistrés les travaux effectués par l'entreprise pour elle-même ;
- **du compte variation de stocks de biens et services produits (73)** qui prend à son débit le stock initial et au crédit le stock final. Il peut présenter un solde débiteur ou créditeur selon le niveau des stocks ;
- **compte autres produits (75)**, dans ce compte sont enregistrés tous les produits divers qui ne proviennent pas directement de l'activité productrice et commerciale, ni des activités financières ou de ses relations avec l'Etat. On y trouve les produits de cession courante, les jetons de présence et indemnités d'assurance reçus etc. Dans le compte 75, et plus particulièrement le sous-compte 759 on enregistre les reprises de charges provisionnées d'exploitation tels que risque à court terme et dépréciation de l'actif circulant hors éléments financiers.
- **compte revenus financiers et produits assimilés (77)** : il enregistre les ressources que tire l'entreprise de ses activités financières ; il s'agit des intérêts de prêts, des escomptes obtenus, des gains de change, des revenus de titres de placement, des gains sur risques financiers, des gains sur cession de titres de placement. Ce compte reçoit également des reprises de charges provisionnées financières (779), en particulier les reprises sur dépréciation de titres de placement.
- **compte transfert de charges (78)** : ce compte sert à l'imputation de charges d'exploitation ou financières qui doivent être, en raison de leur nature, affectées à un compte de bilan (charges immobilisées, stock, comptes de tiers). Il se décompose en transferts de charges d'exploitation et transferts de charges financières.
- **compte reprises sur provisions (79)**: dans ce compte sont enregistrés les annulations et les réajustements en baisse des provisions financières pour risques et charges, ainsi que des provisions pour dépréciation des éléments de l'actif immobilisé. Il se décompose en reprise de provisions d'exploitation, reprise de provisions à caractère financier et en reprise d'amortissements.

### **Les autres charges et les autres produits (classe 8)**

La classe 8 permet d'enregistrer les charges et les produits correspondant à des opérations qui ne se rapportent pas à l'activité ordinaire de l'entreprise. Il s'agit :

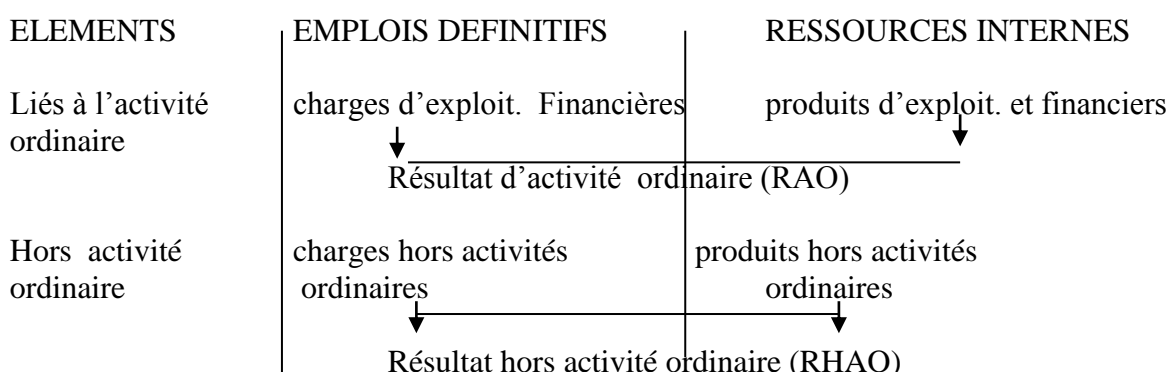
- **du compte valeurs comptables des cessions d'immobilisations (81)** : il enregistre la valeur comptable nette des éléments d'actif cédés (au débit la valeur d'origine et au crédit le cumul des amortissements)

- **compte produits de cession d'immobilisations (82)** : il prend à son crédit, le produit net de cession qui correspond au prix de vente diminué des commissions et frais de ventes et l'indemnité d'assurance en cas de destruction du bien. L'indemnité d'assurance pour réparation est également inscrite dans ce compte.
- **Compte charges hors activités ordinaires (83)** : il regroupe les charges non liées à l'activité ordinaires tels que les pertes sur créances HAO, les dons et libéralités, les abandons de créances etc. ;
- **Compte produits hors activités ordinaires (84)** : il regroupe les produits qui relèvent d'évènements extraordinaires non liés à l'activité ordinaire et non récurrents. Il s'agit des dons et libéralités obtenus, les abandons de créances obtenues, les transferts et reprises de charges HAO.
- **Compte dotations HAO (85)** : il enregistre les dotations aux amortissements et aux provisions qui ne concernent pas l'activité ordinaire.
- **Compte reprises HAO (86)** : il est destiné aux annulations et ajustements en baisse des provisions, subventions et amortissements non liés à l'activité ordinaire.

Dans ce compte sont également enregistrés l'impôt sur le bénéfice (89) et les participations des salariés (87) et les subventions d'équilibre (88).

## b-2 Les comptes de gestion et le résultat

Deux groupes d'éléments concourent au résultat, nous avons d'une part les éléments d'activité ordinaire et des éléments hors activité ordinaire.



$$\text{RESULTAT NET(RN)}=\text{RAO}+\text{RHAO}$$

## b-3 Les comptes de gestion et soldes significatifs de gestion

La comptabilité analyse et enregistre d'une part, les ressources internes dans les comptes créditeurs, et d'autre part, les emplois définitifs dans les comptes débiteurs.

Par virements successifs des comptes des charges et de produits, on détermine les différents soldes significatifs de gestion qui sont des sous-comptes du compte **13 résultat net de l'exercice** : marge brute sur marchandises, marge brute sur matières, valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation, résultat d'exploitation, résultat financiers, résultat des activités ordinaires, résultat HAO et le résultat net.

VENTES MARCHANDI	ACHATS ET VARIATION DE STOCKS DE MARCHANDISES	MARGE BRUTE SUR MARCHANDISES
VENTES PROD FABRIQ TRAV et SERV VENDUS PROD STOCKEE PRODUCT° IMMOBILIS	ACHATS DE MATIERES ET VARIATION DE STOCKS DE MATIERES	MARGE BRUTE SUR MATIERE ET FOURNIT
MB/MSES+MB/MAT+PROD ACCESSOIRES+SUBVT° D'EXPL+AUTRES PROD	AUTRES ACHTS ET VAR DE STOCKS+TRANSP+SERV EXT+IMP TAXES+AUTRES CHARGES	VALEUR AJOUTEE
VALEUR AJOUTEE	FRAIS DE PERSONNEL	EXCED BRUT D'EXPLOIT
EXCED BRUT D'EXPL + REPR PROV+ TRANSF DE CHARGES	DOTATION AUX AMORT	RESULTAT D'EXPLOITATION
PROD FINANCIERS	CHARGES FINANCIERES	RESULT FINANCIER
RESULT FINANCIER	RESULTAT D'EXPLOIT	RESULT ACT ORDINAIRE
PROD DE CESS PROD HAO REPR HAO TRANSFERT DE CHGES	VAL CTABLE DE CESSION CHGES HAO DOT HAO	RESULTAT HAO
RES AO + RES HAO	IMPOT	RESULTAT NET

#### 4) Les principes directeurs du droit comptable

Le droit comptable donne des principes directeurs dont les professionnels de la comptabilité doivent s'inspirer.

Ces principes concourent à la présentation de comptes annuels réguliers et sincères et donnant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

Pour atteindre ces objectifs, les comptes doivent respecter les principes comptables suivants :

**Principe du coût historique** : il définit la méthode d'évaluation de biens et services acquis ou produits par l'entreprise. L'enregistrement est fait au coût d'achat, pour les biens acquis à titre onéreux, au coût de production pour ceux qui sont produits, et à la valeur vénale, pour les biens acquis gratuitement.

**Principe de prudence** : il donne une vue pessimiste de l'entreprise ; il consiste à passer sous silence toute plus-value latente ou potentielle et déclarer à travers les imputations comptables, toute moins-value ou perte probable.

**Principe de la permanence des méthodes** qui veut que la méthode d'enregistrement et d'évaluation ne change d'un exercice à l'autre

**Principe de la séparation des exercices**, selon ce principe chaque exercice ne doit supporter que des charges qui l'incombent et rien que ces charges.

**Principe de la continuité d'exploitation** : il met en évidence, une continuité temporelle par identité de la situation à la clôture d'un exercice comptable avec la situation au début de l'exercice suivant, et une continuité dans les formes, les présentations des comptes et des faits, ainsi que les méthodes d'évaluation ;

**Principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence** : pour certaines transactions, il est difficile de savoir s'il faut privilégier l'aspect juridique ou la réalité financière. La résolution de cette difficulté est faite par le respect de ce principe.

Non explicitement prévu dans la loi comptable, la résolution de certaine opération particulière est fondée sur ce principe (ex du crédit-bail) ;

**Principe d'importance relative** : dans l'état annexé aux états financiers, la loi comptable recommande de faire figurer toutes opérations d'importance significative sur la situation patrimoniale et non portées en comptabilité ;

**Principe de non-compensation** : selon ce principe, les comptes d'actif et du passif du bilan doivent être traités séparément sans compensation, il en est de même des charges et produits du compte résultat ;

**Principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture** : qui veut que le bilan de clôture de l'exercice précédent soit conforme à celui d'ouverture de l'exercice suivant.

### **III- L'organisation des travaux comptables**

Depuis janvier 2001, la comptabilité des entreprises est régie par le nouveau droit comptable adopté à Yaoundé le 20 novembre 2000 ; il porte sur l'organisation et l'harmonisation des comptabilités des entreprises individuelles et sociétaires sises dans les Etats-Parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique.

Toutes dispositions contraires aux dispositions du nouveau droit comptable sont abrogées dans chacun des Etats-Parties

Le droit comptable ODADA oblige l'entreprise à mettre en place un système d'organisation qui permette :

- ✓ la saisie, l'enregistrement et la conservation des données sur des registres comptables ;
- ✓ le contrôle de l'exactitude des données et des procédures de traitement ;
- ✓ la production des états financiers nécessaires.

#### **1) Les sources légales de l'organisation comptable**

Le droit comptable OHADA, dans son chapitre 2, traite de l'organisation comptable qui doit être mise en place par l'entreprise. Cette organisation doit satisfaire aux exigences de régularité et de sécurité afin d'assurer l'authenticité des écritures de façon à ce que la comptabilité serve à la fois d'instrument de mesure des droits et obligations des partenaires, d'instrument de preuve, d'information des tiers et de gestion.

L'organisation comptable doit assurer :

- ✓ un enregistrement exhaustif, au jour le jour, et sans retard des informations de base ;
- ✓ le traitement en temps opportun des données enregistrées ;
- ✓ la mise à la disposition des utilisateurs des documents requis dans les délais légaux fixés pour leur délivrance.

L'article 19 du droit comptable précise les livres comptables et autres supports dont la tenue est obligatoire, il s'agit :

- du livre-journal ;
- du grand-livre ;
- de la balance générale ;
- du livre d'inventaire ;

Le code général des impôts, dans ces articles 16 et 18, fixe les obligations comptables et régleme les déclarations annuelles des résultats.

L'acte uniforme portant sur le droit du commerce fixe également les obligations comptables du commerçant dans ses articles 13 et 14.

## 2) L'enchaînement des travaux comptables

Sur la base des dispositions légales et réglementaires détaillées ci-dessus, l'entreprise doit mettre en place une organisation comptable reposant sur l'enchaînement suivant :

### 3) Application

M. WEDE crée une entreprise d'auto-école, le 1<sup>er</sup> septembre N sous la dénomination AUTO-ECOLE LE SUCCES. Il dépose à la banque le même jour sur un compte professionnel, une somme de 5.000.000 F prélevée sur son compte personnel. Il effectue ensuite les opérations suivantes :

03/09 : retrait de la banque pour alimenter la caisse de son entreprise 800.000 F

05/09 : achat d'un véhicule automobile d'occasion 3.500.000 payé par chèque.

06/09 : achat d'un micro ordinateur et d'un logiciel de gestion pour auto-école auprès de la société Logiciels et Services (LS) pour respectivement 750.000 et 150.000 ; paiement par chèque bancaire pour la moitié et la moitié à crédit ;

07/09 : emprunt de 2.500.000 F à la banque ; cette somme est mise à sa disposition le même jour sur son compte bancaire.

09/09 : achat de fournitures de bureau pour 45.000 à crédit auprès du fournisseur LISSOU PAPETERIE.

11/09 : achat d'une imprimante 400.000 F par chèque.

14/09 : recettes de la quinzaine 950.000 F en espèces.

16/09 : paiement de la patente au trésor 200.000 F en espèces.

17/09 : prime d'assurance du véhicule 185.000 par chèque.

19/09 : paiement par prélèvement automatique de la première mensualité de l'emprunt 175.000 (dont 50.000 d'intérêts)/

19/09 : règlement partiel du fournisseur LS 300.000 par chèque ;

20/09 : insertion d'une annonce publicitaire dans le journal UNION 125.000 en espèces

24/09 : contravention pour absence de port de ceinture de sécurité 15.000 en espèces

27/09 : reçu un pourboire de 20.000 en espèces auprès d'un client pour sa réussite

29/09 : paiement du salaire de la secrétaire à temps partiel 85.000 par chèque bancaire

30/09 : reçu la facture mensuelle des achats de carburant 325.000 par chèque bancaire

30/09 : recettes de la deuxième quinzaine du mois 1.110.000 dont 560.000 par chèques, le reste en espèces.

#### Travail demandé :

Présenter le bilan d'ouverture

Passer les écritures dans un journal

Présenter le grand-livre

Présenter la balance

Présenter le compte de résultat simplifié

Présenter le bilan

## **SERIE II- : LA COMPTABILISATION DE L'ACTIVITE**

### **Chapitre 4- LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE**

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt indirect (inclus dans le prix à payer) qui concerne la plupart des produits consommés au Gabon. Cet impôt calculé sur les ventes est collecté par les entreprises et reversé à l'Etat. La base de calcul (l'assiette) de cet impôt est le chiffre d'affaires hors taxes.

#### **I- Le mécanisme de la TVA**

##### **1) Principe**

En théorie, l'entreprise doit encaisser pour le compte de l'Etat la TVA sur ses ventes. A contrario, elle doit payer la TVA incluse dans le prix de ses achats de matières, marchandises, services et immobilisations.

La TVA sur les ventes représente une dette vis à vis de l'Etat, **c'est la TVA collectée ;**

La TVA sur les achats et acquisitions d'immobilisation ; elle est appelée **TVA déductible** car elle représente une créance de l'entreprise sur l'Etat ; elle est en réalité déductible de la TVA collectée

Tous les mois, l'entreprise assujettie doit procéder au calcul de sa position en matière de TVA, vis à vis de l'Etat. Trois situations sont possibles :

<b>POSITION DE L'ENTREPRISE</b>	<b>SITUATION</b>
TVA collectée > TVA déductible	L'entreprise doit payer la différence à l'Etat, on parle de <b>TVA à décaisser</b>
TVA collectée < TVA déductible	Il y a <b>crédit de TVA</b>
TVA collectée = TVA déductible	Pas de créance ni dette envers l'Etat

Quelle que soit la situation, l'entreprise doit faire sa déclaration périodique de TVA.

##### **2) Le calcul de la TVA**

La TVA est calculée en appliquant aux éléments de la facture soumis à la taxe le taux prévu par la loi.

Les éléments de la facture sont :

- ✓ le prix de vente hors taxes
- ✓ les frais accessoires de ventes facturés (commissions, frais de transport, assurance etc.) elle ne prend pas en compte les rabais, remises et ristournes ainsi que les débours
- ✓ certaines taxes parafiscales.

Les différents taux prévus par la loi sont les suivants :

**10%** pour l'eau minérale, poulets importés, sucres, ciment, matériaux de construction, viandes de bœuf, mouton, porc et volailles importées, huile de table, concentré de tomates, pièces détachées auto, matériel de pêche, conserves de légumes etc.

**18%** pour toutes les autres opérations taxables ;

**0%** pour les exportations

### 3) La relation à la valeur ajoutée

Pour le mois de mai 2005, une société a réalisé un chiffre d'affaires hors taxes de 90.000 F, les achats et charges externes hors taxes s'élèvent à 50.000.

TVA collectée =	90.000 x 18% = 16.200
TVA déductible =	50.000 x 18% = 9.000
TVA à payer	= <b>7.200</b>

En terme économique, on pourrait traduire cet exemple comme suit

Ventes	90.000
Achats et charges externes	<u>50.000</u>
Valeur ajoutée	40.000

Si nous appliquons le taux de TVA de 18% à la valeur ajoutée, on obtient :

$$40.000 \times 18\% = \mathbf{7.200}$$

Ainsi, l'expression taxe sur la valeur ajoutée est **parfaitement justifiée**

## II- Le champ d'application de la TVA

### 1) Assujettis :

On désigne par assujetti, toute personne qui réalise des opérations taxables entrant dans le champ d'application de la TVA.

L'assujetti est donc l'agent économique qui facture la TVA, la collecte auprès de ses clients et opère la déduction de la TVA qui a grevée le coût de ses opérations taxables. Il faut distinguer le redevable légal qui est l'assujetti du redevable réel qui est le consommateur final.

### 2). Opérations taxables

Elles sont classées en 3 catégories :

- Les livraisons de biens qui consistent en un transfert du pouvoir de disposer de ce bien. Ces opérations sont définies en fonction de deux critères qui sont la nature du bien (bien meuble et corporel) et le transfert de propriété (livraison d'un bien meuble corporel, livraison à soi-même) quel que soit l'élément de contrepartie ;
- Les prestations de services qui s'entendent de toutes activités qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise ;



- Les importations de marchandises qui sont imposables à la TVA, quels que soient l'importateur et la nature du bien (cas particulier des diplomates et produits admis temporairement).

### **3) Seuil d'assujettissement et notion d'assujetti de plein droit**

Sont assujetties de plein droit, les personnes physiques ou morales, qui réalisent à titre habituel ou occasionnel et de façon indépendante, des opérations dans le cadre d'une activité économique à titre onéreux, pour un chiffre d'affaires égal ou supérieur à :

- ✓ 60 millions pour les prestations de services,
- ✓ 40 millions pour les professions juridiques et comptables, auto-école, entrepreneurs de transport terrestre etc.,
- ✓ 80 millions pour la généralité des affaires ;
- ✓ 500 millions pour les exploitants forestiers.

### **4) Les exonérations**

Ce sont des opérations normalement taxables mais expressément dispensées du paiement de la taxe. Il s'agit, selon la loi des opérations à caractère social, éducatif, sportif, philanthropique ou religieux réalisées par des organismes à but non lucratif avec une gestion désintéressée ; Les produits du cru (pêche, chasse, agriculture, élevage), les biens de première nécessité (lait, riz, œuf, farine, journaux, beurre, ouvrages scolaires, produits pharmaceutiques...) et les engrais agricoles et produits phytosanitaires sont également exonérés ; il en est de même pour les biens usagés revendus par ceux qui les ont utilisés, les prestations relevant de l'exercice des professions médicales, les biens d'équipement pour les activités agricoles et d'élevage.

### **5) La territorialité**

Sont soumises à la TVA, toutes les affaires réalisées au Gabon non comprises dans la liste des exonérations, alors même que le domicile ou la résidence de la personne physique ou le siège social de la personne morale est situé hors du Gabon.

## **III- Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA**

### **1) Fait générateur :**

Le fait générateur est l'événement qui donne naissance à la créance de l'Etat.

### **2) L'exigibilité :**

Elle se définit comme le droit que le service de recouvrement de TVA peut faire valoir à un moment donné auprès du redevable pour obtenir le paiement donc dès lors où s'est réalisé le fait générateur.

Le fait générateur et l'exigibilité peuvent être simultanés ou dissociés.

<b>OPERATIONS</b>	<b>FAIT GENERATEUR</b>	<b>EXIGIBILITE</b>
Livraison de bien	Délivrance du bien	Réalisation du fait générateur
Prestations de services	Exécution de la prestation	Encaissement d'acompte ou du prix
Travaux immobiliers	Exécution des travaux	Encaissement d'acompte ou du prix
Importations de marchandises	Mise à la consommation	Réalisation du fait générateur
Travaux à façon	Livraison du bien	Réalisation du fait générateur

#### **IV- Les comptes de TVA**

La délivrance d'une facture est obligatoire pour tout assujetti à la TVA. Toute facture doit comporter les mentions obligatoires (voir chapitre suivant). En matière de TVA, ces mentions sont les suivantes :

- Le prix hors taxes du bien ou service ;
- Le taux de TVA applicable ;
- Le montant de la TVA exigible ;
- La ventilation des opérations imposables et non imposables et taux respectifs.

Au niveau comptable, les montants relatifs à la TVA doivent être enregistrés dans les comptes suivants :

TVA figurant sur la facture de ventes	4431, 32, 33, 34
TVA figurant sur la facture d'acquisition d'immobilisations	4451
TVA figurant sur facture d'achats de biens et services	4452, 53, 54

### **Chapitre 5- LES RELATIONS AVEC LES CLIENTS ET FOURNISSEURS**

La plupart des opérations courantes réalisées par une entreprise concernent les achats et ventes. Ces transactions se réalisent en quatre étapes : la commande, la livraison, la facturation et le règlement. Seules les deux dernières étapes font l'objet d'écritures comptables.

D'un point de vue comptable, **les achats** sont des biens ou services destinés à être utilisés au cours d'un processus de production, consommés au premier usage ou revendus en l'état.

**Les ventes** constituent le produit de l'activité normale et courante de l'entreprise ; elles correspondent aux ressources acquises pour le prix des marchandises et produits vendus, des travaux effectués et services vendus.

#### **I- Les règles de base de la facturation**

Le législateur impose généralement au vendeur la délivrance d'une facture dès la réalisation d'une vente ou d'une prestation de service. Le document qui est rédigé en français doit comporter un certain nombre de mentions obligatoires.

## **1) Définition et présentation :**

Une facture est un écrit par lequel le vendeur fait connaître à l'acheteur le détail et le prix des marchandises vendues et précise les conditions de livraison et de paiement.

Une facture porte des informations obligatoires tels que

L'identification de la facture (numéro et date de la facture etc.) ;

L'identification du fournisseur (le nom ou raison sociale, la forme juridique, l'adresse, le n° du RCCM, le NIF)

L'identification du client (nom ou raison sociale, adresse) ;

Date de la vente ou de la prestation de service ;

Le détail des produits vendus (nature, quantité, prix unitaire, montant) ;

Réductions consenties ;

Les taux de TVA appliqués ;

Acomptes perçus ;

Mode de paiement (chèque, virement, lettre de change)

Condition d'escompte

du fournisseur, le nom du client, la date, le n° de facture, le détail des produits vendus, la quantité, le prix unitaire, le total et le mode de paiement.

## **2) Eléments de facture :**

La facture de vente ou d'achat comporte :

- un flux économique de base constitué des biens durables (immobilisations), des biens non durables ou d'exploitation et des services non « stockables » donc de consommation immédiate ou supposée immédiate et des biens dont il est nécessaire de suivre la consommation dans un compte stock ;
- des éléments soustractifs : pour des raisons techniques ou commerciales, le montant porté sur la facture subit certaines réductions ; il peut s'agir du retour des marchandises non conformes, des réductions commerciales tels que le rabais (fonction de la qualité des produits), remises (fonction de la qualité du client ou de la quantité achetée), la ristourne (réduction périodique liée à la fidélité du client), la réduction à caractère financier tel que l'escompte de règlement calculé sur le montant hors taxes ;
- des éléments additifs : dans la quasi totalité des factures, le net commercial déterminé comme ci-dessus, est augmenté des débours et frais récupérés, des emballages consignés et de la taxe sur la valeur ajoutée pour les entreprises assujetties à cette taxe.

## **3) Conservation de la facture**

Les factures ainsi établies doivent être conservées pendant un délai de 1à ans, car elles peuvent servir de preuve en cas de litige.

## **4) Les réductions accordées sur factures**

Une facture peut comporter des réductions de prix accordées par le fournisseur. Il peut s'agir de réduction commerciale et ou financière. Les différentes réductions sont :

**le rabais** : réduction accordée pour compenser un défaut de qualité, un retard ou une erreur sur la marchandise livrée ou pour écouler les fins de séries :

**la remise** : réduction accordée en raison de la quantité achetée ou de la qualité du client ;

**la ristourne** : réduction accordée en fonction d'un niveau de chiffre d'affaires net réalisé avec un client. Elle a pour objectif de fidéliser le client.

**l'escompte** : c'est une réduction accordée pour paiement comptant ou anticipé.

## 5) Les différentes catégories de factures

Les factures permettent au vendeur et à l'acheteur de garder la trace des transactions qu'ils réalisent ensemble en se conformant à une obligation légale. On distingue les factures de doit et les factures d'avoir.

**La facture de doit** est établie pour signifier à son client qu'il a livré les biens commandés ou exécuté la prestation de service demandée.

**La facture d'avoir** est établie par le fournisseur pour :

- Constater un retour de marchandises par le client ;
- Constater un retour d'emballages consignés ;
- Accorder un rabais ou une remise supplémentaire après facturation ;
- Accorder une ristourne au client ;
- Accorder un rabais, une remise ou un escompte oublié sur la facture initiale.

### Autres types d'éléments liés à la facture

Le relevé de facture est un document donnant le récapitulatif des factures de droit, des factures d'avoir et les règlements effectués.

Le pro-forma et le devis : ce sont des offres de prix faites par le commerçant ou le prestataire de services.

**Le relevé, la facture pro-forma et le devis ne s'enregistrent pas.**

## II- Calcul et comptabilisation de factures de doit

### 1) Principe

Les réductions commerciales sur facture de doit se calculent « **en cascade** » et toujours avant la réduction financière ; il s'agit généralement du rabais et de la remise.

**Exemple** : si on accorde une remise de 5% et 10%, il n'est pas question d'appliquer un seul taux de remise de 15%

Les réductions commerciales sur facture de doit ne se comptabilisent pas. Seuls les éléments suivants sont pris en compte : le net commercial ; la TVA ; l'escompte ; le net à payer.

**Application** : La société EZANG et l'entreprise MOUSSAVOU sont en relation d'affaires. Le 15 octobre N, la société EZANG envoie à son client MOUSSAVOU une facture de doit n°

205 aux conditions suivantes : marchandises montant brut hors taxes 250.000 ; remise 10% et 5%, escompte 1% ; taux de TVA 18%.

**Travail à faire :**

Présenter la facture et enregistrer la chez le fournisseur et le client.

Société EZANG

15/10/N

Doit

Facture N° 205

Entreprise MOUSSAVOU

Marchandises	250.000
Remise 10%	<u>25.000</u>
	225.000
Remise 5%	<u>11.250</u>
Net commercial	213.750
Escompte 1%	<u>2.138</u>
Net financier	211.612
TVA 18%	<u>38.090</u>
Net à payer	249.702

**CHEZ LE FOURNISSEUR**

411	Client	249 702	
673		Escompte accordé	
701	Ventes de marchandise TVA collectée fact n°205 du client Moussavou		
4431			

**CHEZ LE CLIENT**

601	Achat de marchandises	213 750	
4452		TVA récupérable	
401	Fournisseur		
773		Escompte obtenu	
	facture n° 205		

**2) facture de doit avec escompte conditionnel**

Lorsque le client signe qu'il règlera au comptant sa facture, le fournisseur peut lui accorder un escompte qu'il porte directement sur la facture, c'est le cas de l'exemple ci-dessus.

Il peut arriver aussi que le fournisseur pratique une politique d'escompte conditionnel en mentionnant au pied de la facture le taux d'escompte à appliquer en cas de règlement anticipé.

## Application

La société OLAM adresse à son client NZOG une facture qui se présente comme sui :

Société OLAM		le 25 octobre N
<u>Facture N° 554</u>	Doit :	
	NZOG	
Marchandises	100.000	
Remise 10%	- 10.000	
	<hr/>	
Net commercial	90.000	
TVA 10%	+ 9.000	
	<hr/>	
Net à payer	99.000	
Escompte de 2% si paiement anticipé sous huitaine		

Le 29 octobre, NZOG décide de bénéficier de l'escompte, il le calcule lui-même et adresse à son fournisseur OLAM un chèque de 97.020 F CFA

### Calcul :

L'escompte =  $90.000 \times 2\% = 1800$

La TVA doit être réduite de  $9.000 \times 2\% = 180$

Le net à payer devient :  $99.000 - 1800 - 180 = 97.020$

### CHEZ OLAM

411	701	Client NZOG	99.000	
	4431	Ventes de marchandises		90.000
		TVA collectée		9.000
		facture n° 554 du client NZOG		
521		Banque	97.020	
673		Escompte accordé	1 800	
4431		TVA collectée	180	
	411	Client NZOG		99.000
		chèque n°... du client NZOG		

### CHEZ NZOG

601		Achat de marchandises	90.000	
4452		TVA déductible	9.000	
	401	Fournisseur OLAM		99.000
		facture 554		

401		Fournisseur OLAM	99.000	
	521	Banque		97.020
	773	Escompte obtenu		1.800
	4452	TVA déductible		180
		règlement par ch. fact. 554		

## II- Calcul et comptabilisation des factures d'avoir

### 1) Principe

Lorsqu'une facture d'avoir est établie en relation avec une facture de doit, elle doit reprendre les réductions commerciales et financières accordées initialement sur la facture de doit.

L'enregistrement d'un retour de marchandises consiste à annuler la vente chez le fournisseur et l'achat chez le client.

L'enregistrement d'une réduction commerciale après la facturation initiale (réduction commerciale hors facture) se fait :

**chez le fournisseur** en moins au crédit (ou en plus au débit) du compte de vente concerné ;

**chez le client** en moins au débit (ou en plus au crédit) du compte achat concerné si c'est ventilé, dans le cas contraire au crédit des comptes 6019, 6029, 6049, 6059, 6089 selon la nature de l'achat..

L'escompte accordé après la facturation initiale se fait chez le fournisseur par le débit du compte **673 (escomptes accordés)** et chez le client par le crédit du compte **773 (escomptes obtenus)**.

### 2) Application

Le 17/10 le client MOUSSAVOU retourne 100.000 de marchandises non conformes (marchandises relatives à la facture 205 du 15/10) ;

Le 19/10 le fournisseur EZANG adresse la facture d'avoir N° 41 à son client MOUSSAVOU ; cette facture est consécutive à son retour de marchandises du 17/10 ;

Le 20/10 EZANG adresse à MOUSSAVOU une facture de doit N° 213 de 300.000 francs de montant brut hors TVA, une remise de 10% et le taux de TVA de 18%.

Le 22/10, EZANG accorde une remise exceptionnelle de 10% supplémentaire sur les marchandises conservées relatives à la facture 205 ; la facture d'avoir porte le n° 44

Le 23/10, EZANG adresse à MOUSSAVOU une facture d'avoir N° 50 constatant un escompte de 1% oublié sur la facture 213.

**EZANG** 19/10/N

**AVOIR**

Avoir N°41

**MOUSSAVOU**

Votre retour de marchandises fact.205	100.000
Remise 10%	<u>- 10.000</u>
	90.000
Remise 5%	<u>- 4.500</u>
Net commercial	85.500
Escompte 1%	<u>- 855</u>
Base TVA	84.645
TVA 18%	<u>+15.236</u>
<b>Net à votre crédit</b>	99.881

**AZANG** 22/10/N

**AVOIR**

Avoir n°44

**MOUSSAVOU**

Rabais de 10% sur les marchandises conservées (facture n°205) (213.750-85.500) x 10%	12.825
Escompte 1%	<u>- 128</u>
Base TVA 18%	12 697
TVA 18%	<u>+2 285</u>
<b>Net à votre crédit</b>	14.982

### **III- Les frais accessoires liés aux achats et aux ventes**

#### **1) Principe**

Les frais accessoires sont des frais portés sur la facture de DOIT, ils s'ajoutent au prix du bien ou service vendu. Ils portent essentiellement sur les frais d'assurance (pendant le transport), les frais de transport et les commissions et courtages versés aux intermédiaires.

Selon le système comptable OHADA, ces frais sont portés dans les comptes de charge en fonction de leur nature. Il convient de préciser que ceux de ces frais engagés jusqu'à l'arrivée frontière des marchandises sont portés directement dans le coût d'achat c'est à dire les sous-comptes des comptes achats concernés.

**NB** : lorsque le vendeur engage des frais pour le compte du client, il les enregistre comme tels et procède à leur transfert par le compte « 781 transfert de charges d'exploitation »



## 2) Cas particulier des frais de transport

La facturation des frais de transport engagés par le fournisseur pour son client dépend des conditions générales de vente développées ci-dessous.

Lorsque les frais de transport sont à la charge du fournisseur, la livraison est gratuite pour le client, on parle de **vente aux conditions franco**, le transport ne figure pas sur la facture.

Lorsque les frais de transport sont à la charge du client, les ventes sont faites, soit aux **conditions d'arrivée** (transfert de propriété à l'arrivée dans les locaux du client), soit aux **conditions départ** (transfert de propriété dans les locaux du fournisseur ; les marchandises voyageant au risque et péril du client).

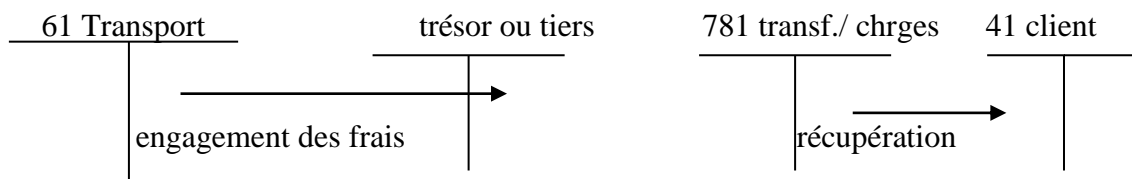
Si dans le contrat de vente, il est demandé au fournisseur d'acheminer les biens jusqu'à une destination donnée, deux solutions s'offrent au fournisseur :

- soit acheminer les biens par ses propres moyens ;
- soit acheminer les biens par l'intermédiaire des tiers.

Dans le deuxième cas, le tiers devra être rémunéré soit par le client, c'est l'envoi en port dû, soit par le fournisseur, c'est l'envoi en port payé.

Dans le 1<sup>er</sup> cas, ces frais constituent pour le fournisseur des produits, s'ils sont facturés ; ils rentrent dans le coût d'achat du client.

Lorsque les biens sont expédiés en port payé, le fournisseur enregistre les charges en fonction de leur nature et les récupère par transfert de charges.



### Applications

a) Le 15/11/N, la société ISO envoie à son client CIEL BLEU la facture n°311 comprenant entre autres informations, les éléments suivants : marchandises 400.000, remise 10%, escompte de règlement 2%, transport facturé 20.000, taux de TVA 18%

b) Le 17/10/N, la société ISO envoie au client LE LAC la facture n°407 comprenant les informations suivantes : marchandises 350.000 ; remise 5% ; frais de port avancé 23.600 TTC ; taux de TVA 18%.

### **Solutions**

### **3) Avance et acompte sur commande**

Il arrive souvent que l'on soit amené à verser un acompte (somme versée avant tout commencement d'exécution d'une commande ou de travaux) ou une avance (somme versée sur justification d'exécution partielle de commande ou de travaux) sur une commande d'exploitation.

L'acompte ou l'avance reçu constitue pour le fournisseur une dette conditionnelle à rembourser si la commande n'est pas exécutée. Pour le client, c'est une créance conditionnelle.

#### **Application**

La société ISO a reçu le 20/10/N une somme de 150.000 au titre d'avance sur commande de marchandises auprès de son client LA LOWE. Le 24/10, elle lui adresse la facture n°504 portant les informations suivantes : marchandise 550.000, remise 10% ; escompte 2% ; TVA 10% ; acompte reçu 150.000.

#### **solutions**

## **IV Les emballages commerciaux**

Les marchandises sont généralement livrées emballés aux clients.

### **1) Typologie d'emballages**

Il existe diverses sortes d'emballages :

Certains sont de faible valeur (papier, sac plastifié, carton..) ou sont indissociables des marchandises qu'ils contiennent ( boîtes de conserve, pot de yaourt, bouteilles en plastique...) ce sont des emballages perdus qui ne font pas l'objet d'une facturation particulière.

D'autres sont de valeur plus importante et peuvent être utilisés pour plusieurs livraisons, ce sont des emballages récupérables. Parmi ces emballages, on distingue ceux qui sont identifiables, c'est à dire reconnaissables unité par unité (conteneur, bouteille de gaz) et ceux qui sont non identifiables (bouteilles en verre).

Très souvent, cette deuxième catégorie d'emballages subit des opérations particulières, ils sont consignés ou rendus, d'où leur impact sur la facture.

### **2) Les achats d'emballages**

Pour comptabiliser les achats d emballages, l'entreprise va utiliser les comptes suivants :

243	Matériel d'emballage récupérable et identifiable
608	Achats d'emballages
6081	emballages perdus
6082	emballages récupérables non identifiables
6083	emballages à usage mixte
6089	RRR obtenus (non ventilés)

### **3) Les prêts d'emballages à titre gratuit et les locations**

Les emballages sont livrés avec les marchandise au client sans qu'aucune mention les concernant ne soit portée sur la facture ; ce dernier devra bien entendu les restituer au fournisseur.

Il s'agit ici d'un prêt gratuit et sans garantie ; cette situation se produit lorsque le fournisseur à confiance en son client.

Cette opération ne se comptabilise pas, puisqu'elle ne figure pas sur la facture.

Quant à la location, elle concerne le fournisseur qui loue à son client ou à un autre tiers des emballages, alors que cette opération ne constitue pas son activité principale. Dans ce cas, une facture de location est établie et l'opération est comptabilisée.

### **4) La consignment d'emballages**

Le fournisseur porte sur la facture de vente, à titre de consignment, une somme généralement supérieure à la valeur réelle de l'emballage dans le but d'inciter le client à les rendre.

La consignment, bien qu'elle figure sur la facture est un prêt à usage assorti d'un dépôt de garantie, elle n'est pas un élément du prix de vente et ne doit pas être soumise à la TVA.

## **a) Mécanisme de consignation**

L'opération de consignation correspond à un prêt à usage. Le montant de la consignation est destiné à garantir au fournisseur, la restitution des emballages dans le délai. La consignation qui est le dépôt fait par le client est remboursé lors du retour de l'emballage.

Lors de la consignation, les comptes 419 « clients créditeurs emballages consignés » et 409 « fournisseur débiteur emballages à rendre » sont utilisés avec pour contrepartie respective les comptes 411 « clients et comptes rattachés » et 401 « fournisseurs et comptes rattachés » ou des comptes de trésorerie si la facture est payée comptant.

## **b) Déconsignation des emballages**

Lors du retour des emballages plusieurs situations peuvent se présenter.

- le fournisseur reprend les emballages et rembourse le prix exact de consignation, il solde les comptes particuliers d'emballages ;
- le fournisseur reprend les emballages pour un prix inférieur à la consignation (emballages retournés avec retard, emballages endommagés ou réduction prévue dans le contrat), il dégage alors un bonis sur reprise soumis à la TVA (compte 7074) et le client constate un mali sur emballages (compte 6224). Cette différence correspond au prix du service rendu par le fournisseur.

## **c) Cas de non restitution**

Les emballages consignés peuvent ne pas être restitués, soit parce que le client décide de le conserver, soit parce que le fournisseur a fixé un délai, quelle qu'en soit la raison, la non restitution change la nature juridique de l'opération ; le prêt à usage devient une vente.

## **Applications**

Le 20/11/N la société IGC envoie à son client BGF la facture de vente n° 495 comprenant les éléments suivants : marchandises montant brut 650.000 ; remise 10% ; taux de TVA 10% ; emballages consignés 5 palettes à 50.000.

Le 23/11/N BGF retourne deux palettes et IGC lui adresse la facture d'avoir n° 70 ;

Le 25/11/N BGF retourne deux autres palettes un peu endommagées, IGC décide de les reprendre à 7.500 chacune, la facture d'avoir n° 76 lui a été adressée.

Le 30/11/N BGF informe IGC qu'elle conserve la cinquième palette, la facture 604 lui a été adressée.

## **Solutions**

## Chapitre 7- RELATION AVEC LES PRESTATAIRES DE SERVICE

Dans le cadre de ses activités d'exploitation, l'entreprise est amenée à entretenir des relations d'affaires avec de différents prestataires de service. Ces entreprises relèvent du régime de TVA sur encaissement et parallèlement, le client ne peut récupérer la TVA que si le paiement est fait. Notons tout de même que ces entreprises peuvent opter pour le régime de TVA sur les débits, c'est à dire que la TVA est exigible dès que la facture est établie et déductible pour le client dès réception de la facture.

### I- Prestation de services

#### 1) Principe

Sous le vocable prestation de services, on regroupe des prestations et travaux autres que les livraisons de biens.

#### 2) Plan de comptes

Dans le plan comptable, les prestations de services sont regroupées dans les services extérieurs A & B, c'est-à-dire les sous-comptes 62 et 63.

### II- TVA sur prestation : règle d'exigibilité

#### 1) Principe

La TVA sur prestation de services peut relever de deux régimes différents :

- ✓ le régime de TVA sur les encaissements ; dans ce cas, la TVA est réputée être collectée et exigible dès que le paiement d'un acompte ou du prix a été effectué ;
- ✓ le régime de TVA sur les débits (l'option est mentionnée sur les factures), ici la TVA est réputée être collectée et exigible dès la facturation

Il convient de préciser que la récupération chez le client est fonction de l'avènement du fait générateur chez le fournisseur.

#### 2) Application

Le cabinet comptable NZOLANG adresse à son client société FOKOU, la facture des honoraires du mois d'octobre libellée comme suit :

Cabinet NZOLANG & PARTNERS	31/10/N
Facture n°15	DOIT: société FOKOU
Honoraires	500.000
TVA 18%	90.000
TOTAL	<u>590.000</u>

Le 17/11/N la société FOKOU adresse un chèque de 590.000 au cabinet NZOLANG en règlement de la facture N°15

## CHEZ SOCIETE FOKOU

		30/10		
6324 4454	401	Honoraires comptables TVA récupérable Fournisseur cab. NZ	500.000 90.000	590.000
		facture n° 15		
401	521	Fournisseur cab. NZ BCIC Règlement fact. N°15/ chèque BICIC	590.000	590.000
		17/11		

## CHEZ CABINET NZOLANG

		31/10		
411	7061 4432	Client FOKOU Services vendus TVA facturée facture 15	590.000	500.000 90.000
		17/11		
521	411	Banque Client reçu chèque client FOKOU	590.000	590.000

## Chapitre 8- LES REATIONS AVEC LE PERSONNEL ET LES ORGANISMES SOCIAUX

Les charges liées à l'emploi du personnel constituent le plus souvent pour l'entreprise, le poste de charges le plus élevé. Elles se décomposent en :

- rémunération du personnel ;
- charges sociales ;
- charges de personnel extérieur
- impôts et taxes sur salaires.

### I- La rémunération du personnel de l'entreprise

Font partie du personnel, les personnes placées sous l'autorité du chef de l'entreprise, apportant leur force de travail en échange d'une rémunération appelée salaire.

Les frais de personnel sont ceux supportés par l'entreprise en vue de la rémunération de son personnel de toutes catégories.

Le calcul des frais de personnel est assez complexe, il doit prendre en compte des dispositions du droit du travail, du code de sécurité social et de la législation fiscale.

#### 1) Les éléments du salaire

Le salaire brut se décompose en salaire de base augmenté des heures supplémentaires, des indemnités et primes imposables (congrés payés, préavis, différentes primes) et des gratifications (13<sup>ème</sup> mois), les primes non imposables.

## **2) Les cotisations à la charge de l'employeur**

Elles se décomposent en cotisations sociales et cotisations fiscales.

Comme cotisations sociales au Gabon, nous avons la retraite (5%), la prestation familiale (8%), distribution médicaments (2%) l'accident de travail (3%), l'hospitalisation (1,5%), l'évacuation sanitaire (0,6%), soit un total de 20,1% appliqué au salaire brut.

Comme cotisation fiscale au Gabon, nous avons le fonds national de l'habitat au taux de 2% appliqué au salaire brut.

## **3) Les retenues sur salaires**

Elles viennent en diminution des rémunérations dues aux salariés. Elles comprennent :

### **a) La retenue sociale**

Son taux est de 2,5% au profit de la CNSS pour la retraite ; la base de calcul est le salaire brut taxable plafonné à 1 500 000 francs par salarié et par mois au Gabon ;

### **b) Les retenues fiscales**

Elles regroupent :

- la taxe complémentaire sur salaires(TCS) dont la base est le salaire brut diminué de la retenue CNSS. Le calcul est fait par pallier, soit 1% jusqu'à 100 000 pour salaire supérieur à 65 000 francs par mois et 5,5% au-delà de 100 000 francs ;
- la taxe forfaitaire de solidarité et la taxe vicinale qui sont payées par les salariés présents dans l'entreprise au 1<sup>er</sup> trimestre de l'année. La première est de 2 000 francs par an et par employé âgé de plus de 18 ans et de moins de 50 ans au 1<sup>er</sup> janvier de l'année, la deuxième due exclusivement par des hommes âgés de plus de 18 ans et de moins de 50 ans au 1<sup>er</sup> janvier de l'année, est de 3 000 francs à Libreville, Port - gentil et Franceville et de 2 000 francs dans les autres provinces ;
- l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) dont la base de calcul est celle de la TCS diminuée de cette TCS. Cet impôt est fondé sur la situation familiale de chaque salarié (expliquer ici barème IRPP et le calcul direct) ;
- les autres retenues, ce sont des acomptes (quinzaines), des avances (prêts) ainsi que des oppositions et engagements financiers des salariés.

## **4) comptabilisation des salaires**

La démarche à suivre pour l'enregistrement des salaires est la suivante :

- dans un premier temps, on constate le salaire brut en débitant le compte 66 par le crédit du compte 42 ;
- dans un deuxième temps, les diverses retenues salariales sont enregistrées en débitant le compte 42 par le crédit des comptes respectifs de retenues (44 pour les retenues fiscales, 43 pour les cotisations sociales et 47 pour les oppositions...)

- En dernier lieu, les cotisations patronales sont enregistrées dans les comptes de charge correspondant, à savoir 64 pour les charges fiscales et 66 pour les charges sociales avec le crédit respectif des comptes 44 et 43 ou la trésorerie si règlement immédiat.

## 5) Application

Présenter et enregistrer le bulletin de paye d'un salarié qui a un salaire de base de 750 000, une prime de rendement de 50 000 (imposable) et une indemnité de transport 25 000 (non imposable). Il est marié et père de trois enfants.

### Solution

Salaire de base	750 000
Prime imposable	+50 000
<b>Salaire brut</b>	<b>800 000</b>
Cotisations CNSS $800\,000 \times 2,5\% =$	- 20 000
<b>Base TCS</b>	<b>780 000</b>
Retenues TCS $100\,000 \times 1\% = 1\,000$	
$680\,000 \times 5,5\% = 37\,400$	- 38 400
<b>Base IRPP</b>	<b>741 600</b>
Retenue IRPP	
Indemnité de transport	+25 000
<b>Net à payer</b>	

66		salaire de base	750 000	
66		prime de rendement	50 000	
66		indemnité de transport	25 000	
	42	rémunération due		825 000
42		rémunération due		
	44	Etat TCS		38 400
	44	Etat IRPP		
	43	CNSS		20 000
42		rémunération due		
	52	banque		

## II- Le personnel extérieur à l'entreprise

Le personnel extérieur exerce une mission dans l'entreprise tout en étant lié à une entreprise extérieure partenaire ou à une entreprise de prestation de services (gardiennage ou location de main-d'œuvre temporaire.)



Le recours à cette forme de salariés est souvent nécessaire pour des remplacements ou des travaux de courte durée.

Le rémunération versées ici sont portées dans les sous-comptes du compte 673 « rémunération du personnel extérieur à l'entreprise » et déversée en fin d'exercice dans les sous-comptes du compte 667 « rémunération transférée du personnel extérieur »

## **Chapitre 9 LES RELATIONS AVEC L'ADMINISTRATION**

Les relations de l'entreprise avec l'administration porte essentiellement sur les opérations liées au règlement des impôts et taxes, aux subventions et autres aides et aux autres opérations courantes (achats et ventes)

L'entreprise est soumise à trois types d'imposition :

- l'imposition sur le bénéfice
- l'imposition sur le chiffre d'affaires ;
- l'imposition des autres éléments de l'activité.

Egalement, l'entreprise peut recevoir de l'administration toutes formes de subventions.

### **I- L'impôt sur le bénéfice**

Au Gabon, nous pouvons distinguer deux types d'impôt sur le bénéfice des entreprises, l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) réservé aux entreprise individuelles et associés de sociétés de personne n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur les sociétés applicable aux sociétés commerciales.

#### **1) Impôt sur les sociétés**

En matière d'impôt sur les sociétés, la taille de l'entreprise n'intervient point. Quel que soit, le chiffre d'affaires, l'impôt sur les sociétés est applicable ; son taux est de 35% du bénéfice fiscal de l'exercice.

Lorsque le résultat fiscal est déficitaire, l'impôt minimum forfaitaire est dû ; il est égal à 1,1% du chiffre d'affaires et ne peut être inférieur à 600.000 francs qui est le minimum de perception.

Au Gabon, l'IS de l'exercice N est payé en trois fois comme suit : deux acomptes calculés sur l'impôt payé en N (relatif à l'exercice N-1) sont versés les 30/11/N et 30/01/N+1 et la liquidation du solde est faite lors du dépôt de la liasse le 30/04/N+1.

#### **2) Impôt sur le revenu des personnes physiques**

En matière d'IRPP, nous avons deux régimes d'imposition, le réel ou la déclaration contrôlée dans le cadre des bénéficiaires non commerciaux et le forfait ou l'évaluation administrative.

Au Gabon, le régime du forfait est applicable aux contribuables dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 80 millions pour les activités de négoce (achats et ventes à emporter ou à consommer sur place) et 30 millions pour les autres contribuables ; au-delà, c'est le régime du réel qui s'applique.

L'IRPP qui est calculé sur le résultat, il est fonction de la situation familiale du contribuable et du niveau de son revenu. Un barème IRPP est établi dans ce sens par la direction des impôts.

Lorsque l'exercice est déficitaire, il est calculé un impôt minimum forfaitaire dans les mêmes conditions que ci-dessus, mais le minimum de perception est fixé ici à 350.000 francs.

Le contribuable soumis à l'IRPP doit également verser des acomptes. Pour les contribuables au forfait, il y a trois acomptes égaux chacun au tiers de l'impôt fixé l'année précédente ; les acomptes sont versés les 15/04, 15/07 et 15/10 de

Pour le contribuable au réel, il y a deux acomptes égaux chacun au quart de l'impôt payé l'année précédente. Ces acomptes sont versés les 15/04 et 15/07 et le solde est enrôlé par rapport au résultat réel par l'administration.

### **3) Application**

Les applications relatives à l'impôt sur le résultat seront traitées plus loin.

## **II- L'impôt sur le chiffre d'affaires**

### **1) Principe**

Le chiffre d'affaires est principalement imposé dans le cadre de la TVA. Il convient de rappeler que la TVA n'est pas en général une charge de l'entreprise qui la collecte, déduit celle payée en amont sur ses achats et reverse la différence à l'Etat.

Contrairement à ce qui se passe dans d'autres pays, le régime de TVA au Gabon ne suit pas celui de l'imposition des résultats.

### **2) La déclaration de TVA**

La déclaration CA3 de TVA doit être remplie et déposée tous les 20 du mois suivant celui des opérations par toute entreprise assujettie.

La déclaration se fait en suivant les étapes suivantes :

- ✓ édition en fin du mois d'une balance partielle regroupant les comptes nécessaires à l'établissement de la déclaration ;
- ✓ calcul extra-comptable de la TVA nette qui peut être soit la TVA à payer (total TVA collectée supérieur au total récupérable), soit le crédit de TVA (total TVA collectée inférieur au total TVA récupérable), soit d'un montant égal à zéro (TVA collectée = TVA récupérable) ;
- ✓ établissement et enregistrement de la déclaration CA3 ;
- ✓ envoi à l'administration de la déclaration accompagnée éventuellement du chèque.

### **Application**

L'extrait de la balance par soldes d'une société assujettie à la TVA se présente comme ci-dessous avant la déclaration du mois de novembre 2004

## Comptes

4431	TVA facturée sur ventes	3.681.936
4452	TVA récupérable sur achats	2.135.110
4451	TVA récupérable sur immobilisations	1.000.420
701	ventes de marchandises	20.455.200

Pour remplir la déclaration jointe du mois de novembre, on procédera comme suit :

### solution

Calcul de la TVA nette=  $3.681.936 - (2.136.110 + 1.000.420) = 546.406$

## Chapitre 10- LES INVESTISSEMENTS ET LEUR FINANCEMENT

Toute décision d'investissement se concrétise par l'acquisition d'immobilisations qui selon le cas, seront incorporelles, corporelles ou financières.

Les dépenses ayant le caractère d'immobilisations se distinguent des dépenses ayant le caractère de charges en fonction de la durée d'utilisation du bien objet de la dépense.

Les immobilisations sont des biens ou services destinés à servir durablement à l'activité de l'entreprise. Par contre, les charges sont des biens ou services, qui dans le cadre de l'exploitation sont destinés à être consommés rapidement.(matières et fournitures consommables) ou transformés (matières premières) ou revendus en l'état (marchandises)

### I- Les immobilisations incorporelles et corporelles

Ce sont des investissements immatériels et matériels.

#### 1) Typologie des immobilisations incorporelles et corporelles

a) Les **immobilisations incorporelles** : elles regroupent :

- ✓ les charges immobilisées qui comprennent les frais d'établissement (compte 201) ; les charges à répartir (compte 202) et les primes de remboursement (compte 206)
- ✓ les immobilisations incorporelles proprement dites qui sont des frais de recherche et de développement (compte 211) ; des brevets, licences et concessions (compte 212) ; les logiciels (compte 213) ; les marques (compte 214) ; le fonds de commerce (compte 215) ; le droit au bail (compte 216) ; les investissements de création (compte 217).

b) Les **immobilisations corporelles** : ce sont :

- ✓ les terrains (compte 21) ;
- ✓ les bâtiments (compte 22) ;
- ✓ les installations techniques et agencements (compte 23) ;
- ✓ le matériel (compte 24)

## 2) Evaluation des immobilisations incorporelles et corporelles

Lors de leur acquisition, les immobilisations sont évaluées comme suit :

- ✓ coût d'acquisition lorsque les immobilisations sont acquises à titre onéreux ;
- ✓ coût de production lorsqu'elles sont fabriquées par l'entreprise pour elle-même ;
- ✓ valeur vénale lorsqu'elles sont acquises à titre gratuit ;
- ✓ valeur vénale de celui des deux lots dont l'estimation est la plus sûre en cas d'échange.

Le **coût d'acquisition** s'entend ici du **prix d'achat hors taxes** augmenté **des frais accessoires hors taxes** (droit de douane à l'importation, frais d'installation, montage, mise en service, frais de transport, honoraires d'architecte pour construction) et augmenté éventuellement de la **TVA non déductible**.

**NB1** : les frais d'essai, droit de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte sont exclus du coût d'acquisition des immobilisations. Mais les nouvelles règles calquées sur les normes internationales recommandent l'intégration des éléments précités dans le coût.

**NB 2** : la TVA sur les véhicules de tourisme n'est pas déductible

## 3) Comptabilisation

### Applications

Une société acquiert une machine-outil dont la facture se présente comme suit :

**Facture n° 04'**  
SOCIETE ELSA

**DOIT**  
SOCIETE PAGA

Machine LAZ	2.200.000
Frais d'installation	+ 800.000
Frais de transport	+ 200.000
<b>Net commercial</b>	<b>3.200.000</b>
TVA 18%	576.000
<b>Net à payer</b>	<b>3.776.000</b>

**Facture n° 0059**  
SOCIETE AUTO GABON

**DOIT**  
SOCIETE AGEKO

Véhicule MX089	22.000.000
Remise 10%	- 2.200.000
<b>Net commercial</b>	<b>19.800.000</b>
TVA 18%	+3.564.000
<b>Net à payer</b>	<b>23.364.000</b>

### **Suite applications**

- 1) Courant octobre 2004, la société AGECO a reçu gratuitement un micro ordinateur d'une valeur vénale de 1.200.000 hors TVA.
  
- 2) Le société AGECO a édifié un hangar pour servir de parking aux véhicules de la société ; le coût de production de ce hangar est de 1.250.400.

### **Corrigés**

## **II- Les immobilisations financières**

### **1) Typologie des immobilisations financières**

Les immobilisations financières peuvent être classées en deux catégories que sont les titres de participation regroupant les action ou parts (droit de propriété) et des obligations (droit de créance) long terme (compte 26 et sous-comptes) et les autres immobilisations financières (compte 27 et sous-comptes) qui se subdivisent en prêts et créances non commerciales (compte 271), prêts au personnel (272), créance sur l'Etat (273), titres immobilisés (274) dépôts et cautionnements (275), intérêts courus (276).

**Remarque :** lorsque les titres sont acquis dans un but spéculatif (intention de réaliser une plus-value en les revendant à brève échéance), ils doivent être comptabilisées comme valeurs mobilières de placement (compte 50 et sous-comptes) et non comme immobilisations.

### **2) Evaluation des immobilisations financières**

les titres sont évalués à leur prix d'achat (tenir compte de NBI ci-dessus) et les autres immobilisations financières à leur valeur nominale.

### 3) Comptabilisation des immobilisations financières

Exemple : le 15 juillet N, la société SAUREL a réalisé l'opération suivante sur le marché boursier de la BVMAC par le biais de sa banque.

<b>BICIG</b>	
<b>Agence centre-ville</b>	
<b>AVIS DE DEBIT</b>	
Compte n° 0970 00050456700/25	SAUREL
<b>Votre ordre d'achat</b>	
200 actions SEEG à 25.000 l'unité	5.000.000
100 actions BGFI à 150.000 l'unité	15.000.000
50 obligation de l'Etat Tchadien à 10.000	500.000
	<hr/>
	20.500.000
Commissions 2%	410.000
TVA 18%	73.800
	<hr/>
<b>Net au débit de votre compte</b>	<b>20.983.800</b>

NB : les actions et obligations sont à conserver longtemps par SAUREL

#### **Solution**

### **III- Le financement des investissements**

Les investissements sont destinés à rester de façon durable dans l'entreprise, ils doivent être financés par des ressources relativement stables, à savoir : les fonds propres (autofinancement, apports de capitaux nouveaux par des actionnaires), les dettes financières

(emprunt obligataire et emprunt indivis) et les subventions d'investissement (aide obtenue auprès de l'Etat ou collectivité publique en vue de financement des investissements).

Le crédit-bail est également un moyen de financement des investissements (le crédit-bail est une technique qui consiste à prendre un bien d'investissement en location au lieu de l'acheter directement avec une option d'achat à la fin de la durée du bail).

#### **IV- Les opération de désinvestissement**

Désinvestir consiste à se séparer d'un bien pour différentes raisons :

- ✓ renouveler l'appareil productif ;
- ✓ moderniser l'outil de production ;
- ✓ restructurer ses placements à long terme ;
- ✓ faire face à une nécessité de trésorerie en l'absence d'une autre alternative ;
- ✓ cesser ses activités.

Normalement, le désinvestissement est une opération HAO, mais pour certaines entreprises et compte tenu de la fréquence de telles opérations (entreprise de crédit-bail, entreprises de transport ou de location de véhicules), le désinvestissement devient une opération courante.

Quel que soit le motif, au niveau comptable le désinvestissement revient à céder une immobilisation corporelle, incorporelle ou financière

**Le traitement comptable de ces opérations sera vu plus loin.**

### **Chapitre 11 LES OPERATIONS DE TRESORERIE**

La trésorerie de l'entreprise est l'ensemble des liquidités qu'elle possède sur ses comptes en banque et au CCP ainsi qu'en caisse.

Le niveau de trésorerie résulte des différents flux (encaissements et décaissements) inhérents au financement du cycle d'exploitation et du cycle d'investissement.

Les encaissements et les décaissements se font par différents moyens de règlement tels que les espèces, les chèques, les virements, la carte bancaire, les effets de commerce.

Au regard de la multiplicité des opérations d'encaissement et de décaissements, des contrôles périodiques sont nécessaires ; à cet effet, l'entreprise utilise la technique du rapprochement bancaire.

#### **I- Les Règlements en espèces**

Ce sont des règlements par caisse qui en principe concernent les dépenses de faible montant. Les entrées et sorties de caisse peuvent être contrôlées par l'établissement d'une pièce de caisse. La caisse doit faire l'objet de contrôle régulier afin de rapprocher les disponibilités au solde théorique qui ressort de la comptabilité.

En cas de différence entre le solde disponible et le montant théorique une régularisation est nécessaire par l'intermédiaire du compte 83 charges HAO ou 84 produits HAO.

## II- Les Règlements par chèques

**Le chèque** est un document par lequel **le tireur** (émetteur) donne l'ordre à son banquier (**le tiré**) de payer à vue une somme à un bénéficiaire qui peut être le tireur lui-même ou une tierce personne.

Les règlements effectués par chèques sont portés au crédit du compte **521.banque ou 531 chèques postaux** dès l'émission et ce pour deux raisons :

1. le chèque n'est pas un instrument de crédit ;
2. la provision attachée au chèque n'est plus disponible.

Les règlements reçus par chèque sont portés soit directement au débit du compte 512..., soit dans un compte intermédiaire **512 chèques à encaisser** au moment de la réception du titre de paiement puis 521 ou 531 au moment de la remise à l'encaissement.

## III- Les Règlements par virements

Le virement réunit deux acteurs, le donneur d'ordre et le bénéficiaire.

Le virement reçu s'enregistre au débit du compte banque ou chèque postal ; quant au virement émis, il est porté au crédit des comptes banque et chèque postal.

## IV- Les Règlements par la carte bancaire

Il s'agit ici de la monnaie électronique et le commerçant doit disposer d'un terminal de paiement électronique relié par ligne spécialisée et sécurisée au centre de traitement des cartes bancaires. L'entreprise supporte une commission sur tous les paiements qu'elle reçoit par carte ; en échange sa banque ou son centre de chèques postaux lui garantit dans certaine limite le paiement de la créance.

## V- Les Règlements par effets de commerce

Les effets de commerce sont à la fois des instruments de paiement et de crédit. Sous le vocable effets ou traites, on distingue, la lettre de change et le billet à ordre.

**La lettre de change** est un document par lequel le tireur donne l'ordre à une personne appelée tiré de payer une certaine somme à une certaine date à un bénéficiaire qui peut être le tireur, lui-même ou une tierce personne.

Dans les pays développés, on distingue la **lettre de change circulante (LCC)** payable au domicile du tiré et qui tend à disparaître et la **lettre de change relevé (LCR)** qui peut être sur papier ou sur support magnétique et qui est traitée par les banques.

**Le billet à ordre** est un document par lequel le débiteur ou souscripteur s'engage à payer une certaine somme à une certaine date au profit d'un bénéficiaire.

### 1) L'entreprise et les effets

Tout effet est du point de vue comptable, **un effet à recevoir** (412) pour le bénéficiaire et **un effet à payer** (402) pour le tiré ou le souscripteur.



Le bénéficiaire d'un effet peut l'utiliser de différentes manières :

- ✓ avant l'échéance, soit par transmission à un autre créancier (on dit qu'il endosse l'effet), soit par remise à une banque (on dit qu'il escompte l'effet) qui lui verse de façon anticipée des fonds sous déduction des intérêts appelés escomptes ;
- ✓ à l'échéance, par encaissement direct au domicile du tiré ou du souscripteur, ou par remise à l'encaissement ; dans ce dernier cas, le bénéficiaire charge son banquier de lui encaisser les effets en sa possession (seules les commissions bancaires sont payées ici).

## 2) La comptabilisation des effets

Les effets sont des instruments de mobilisation de créances ; la créance du fournisseur sur le client subsiste, mais elle est remplacée par un autre support .

Lors de leur création, les effets sont enregistrés dans les comptes 402 ou 412 selon que l'on est chez le fournisseur ou le client ; ensuite, ils circulent par endossements comptabilisés chez le bénéficiaire et l'endossataire. Le bénéficiaire peut endosser l'effet au profit d'un tiers ou au profit d'une banque.

Avec un tiers, son compte est débité par le crédit de l'effet ; s'il s'agit d'une banque, le compte 415 (client effet escompté) est débité par le crédit de 412. A la réception, de l'avis de crédit, le compte 52 (banque) est débité par le crédit de 565 (banque effet escompté). A l'échéance et au règlement de l'effet, le compte 565 est soldé par le crédit de 415.

## 3) Les difficultés de recouvrement des effets

Il peut arriver qu'à l'échéance, le débiteur éprouve quelques difficultés à régler l'effet, il y a alors incident de paiement. On peut distinguer deux types d'incidents :

- ✓ le tiré prévoit l'incident et demande l'annulation de l'effet initial et son remplacement par un nouvel effet à échéance plus lointaine et d'un montant majoré éventuellement des intérêts de retard, on dit qu'il y a renouvellement d'effet ;
- ✓ le tiré, sans prévenir n'honore pas l'effet qui est présenté soit par le bénéficiaire, soit par le banquier, soit par l'endossataire. Dans chacun des cas, la solution est différente :
  - 1- dans le premier cas, le compte effet à recevoir chez le fournisseur et le compte effet à payer chez le client sont virés respectivement dans les comptes client et fournisseur ;
  - 2- dans le second cas, la banque se retourne contre celui qui lui a présenté l'effet à l'escompte en débitant son compte du montant de l'effet et des frais d'impayé ;
  - 3- dans le dernier cas, c'est à dire si le bénéficiaire a endossé l'effet au profit d'un de ses créanciers, ce dernier débite à nouveau la créance matérialisée par l'effet impayé, il en est de même des endosseurs successifs.

**Exemple** : le fournisseur ALLOGO envoie à son client BINTALI la facture n°98 à la date du 15/10/N

Marchandises	1 000 000
Remise 10%	100 000
	<hr/>
Net commercial	900 000
TVA 18%	162 000
	<hr/>
Net à payer	1 062 000

Le 18/10, ALLOGO envoie à son client BINTALI 2 lettres de change d'égal montant que ce dernier lui retourne après acceptation. ALLOGO escompte le premier effet dont l'échéance est fixée 30/11 à la BICIG qui lui renvoie à la date du 22/10 l'avis de crédit libellé comme suit :

**BICIG GENCE OLOUMI  
AVIS DE CREDIT**

<b>Compte n° :</b>	<b>Société ALLOGO</b>
Montant brut de votre effet	531 000
Intérêts	-12 250
Commissions	- 5 000
TVA	-3 105
	<hr style="width: 100%;"/>
<b>Net à votre crédit</b>	<b>510.645</b>

A l'échéance, l'effet revient impayé, l'avis de débit envoyé par la BICIG porte entre autres informations, montant à votre débit 545 160 dont 14 160 de frais d'impayé TTC. L'effet est annulé et BINTALI donne en contrepartie un chèque de 545.160.

Le second effet dont l'échéance est fixée au 15/12 est remis à l'encaissement le 13/12 par la société ALLOGO à BGFIBANK Le 17/12, la banque lui envoie un avis de crédit comprenant les éléments suivants :

**BGFIBANK**

**AVIS DE CREDIT**

<b>Société ALLOGO</b>	<b>Compte n°:</b>
Montant de votre effet	531.000
Commissions	- 5.000
TVA sur commission	- 900
<b>Net à votre crédit</b>	<b>525.100</b>

**Travail à faire :** Enregistrer ces opérations chez ALLOGO et chez BINTALI

<b>Société ALLOGO</b> 10 avenue de COINTE BP 4444 Libreville		Contre cette <b>lettre de change</b> stipulée <b>sans frais</b> , veuillez payer la somme indiquée ci-dessous à l'ordre de la société ALLOGO	
<b>A Libreville</b> Montant : 531.000	<b>le :</b> <b>date de création</b> 18/10/N	<b>Echéance</b> 30/11/N	<b>Montant</b> 531.000 F CFA
<b>NIF du Tiré</b> 726 454 G	<b>Nom et Adresse du tiré</b> Entreprise BINTALI BP : 22 Libreville	<b>Domiciliation</b> BICIG agence OLOUMI signature du tireur	
Acceptation ou aval			
<b>Βινταλψ</b>			<b>Αλλογο</b>

## VI L'état de rapprochement bancaire

L'état de rapprochement est un document extra comptable permettant de vérifier la concordance des comptes banque ou chèque postal.

Les comptes de trésorerie tenus par l'entreprise trouvent leurs réciproques dans la comptabilité des organismes financiers.

La vérification hebdomadaire ou mensuelle permet de relever les enregistrements non réciproques et de procéder aux corrections nécessaires, la simultanéité des enregistrements n'étant jamais parfaite.

### 1) Principe

Le compte « 521 banque » tenu par l'entreprise retrace les mêmes opérations que le compte de l'entreprise tenu par le banquier, mais en sens inverse car il s'agit de comptabilités réciproques.

Dans la pratique, les soldes de ces comptes réciproques sont rarement égaux car les opérations ne peuvent pas être enregistrées simultanément dans chaque comptabilité pour diverses raisons :

- les chèques émis par l'entreprise ne sont pas comptabilisés par le banquier qu'après encaissement par le bénéficiaire ;
- le banquier enregistre des virements au bénéfice de l'entreprise et informe celle-ci après ;
- le banquier procède au paiement de fournisseurs par prélèvement automatique sur le compte de l'entreprise et informe celle-ci dans un deuxième temps ;
- des erreurs sur les sommes peuvent être commises par l'entreprise ou par le banquier.

La technique de rapprochement bancaire permet de justifier les différences de soldes.

### 2) Méthode

La construction d'un état de rapprochement se fait en plusieurs étapes :

1. placer côte à côte une édition du compte « 521 banque » tenu par l'entreprise et l'extrait de compte adressé par le banquier ;
2. pointer les soldes de départ. En cas de différence, rechercher et ou pointer les sommes qui équilibrent les soldes de départ ;
3. pointer les sommes identiques en procédant par croisement ;
4. construire le document « état de rapprochement » qui va récapituler les sommes non pointées ou pointées avec réserve et rapprocher les soldes de fin de période ;
5. enregistrer les régularisations nécessaires dans la comptabilité de l'entreprise.

## Application

La société vous communique les documents suivants :

Le compte 52101 BICIG (annexe 1)

Le compte de l'entreprise tenu par la BICIG (annexe 2)

En outre l'information complémentaire suivante est portée à votre connaissance :

les sommes figurant sur le relevé bancaire sont considérées exactes

**Travail demandé :** présenter l'état de rapprochement bancaire et passer les écritures nécessaires.

### ANNEXE 1

Date	Libellés	Débit	Crédit	soldes
1/12	Solde débiteur	85 045		85 045
10/12	Remise espèces	100 000		185045
13/12	Virement TOM	76 500		261 545
15/12	Domiciliation effet échu		185 000	76 545
16/12	Chèque 874 de PESCADOU	143 600		220 145
20/12	Escompte effet T112	384 000		604 145
20/12	Chèque 0328		34.200	569 945
22/12	Chèque 412 de BOMACI	87 600		657.545
23/12	Achat titres SFG		219 875	437.670
26/12	Chèque 0329 à OSON		249 700	187 970
31/12	Chèque 0330 à GARAGE AC		47 160	140 810
	<b>TOTAUX</b>	<b>876.745</b>	<b>735.935</b>	

### ANNEXE 2

DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
1/12	Solde créditeur		85 045
10/12	Remise espèces		100 000
12/12	Virement TOM		76 500
15/12	Domiciliation échue	185 000	
17/12	Virement		176 000
22/12	Négociation effet T 112		362 804
22/12	Encaissement coupons		12 400
23/12	Achat actions SFG	219 875	
24/12	Chèque 0328	32 400	
27/12	Prélèvement SEEG	47 840	
29/12	Remise chèques		231 200
31/12	Frais de tenue de compte	1 250	
	Solde créditeur	<b>457.584</b>	
	<b>TOTAUX</b>	<b>1 043.949</b>	<b>1 043.949</b>

## **SERIE III : LES TRAVAUX D'INVENTAIRE**

### **Chapitre 12 : LES OPERATIONS D'INVENTAIRE**

La gestion d'une entreprise conduit à rassembler une masse de moyens et à essayer de les utiliser au mieux afin de dégager un résultat bénéficiaire.

Tout au long de la période, le résultat n'apparaît dans aucun compte, les produits et les charges sont enregistrés dans les comptes de gestion.

#### **I- Les objectifs de l'inventaire**

Le chef d'entreprise doit, de temps en temps, faire le point, en réalisant les travaux dits d'inventaire qui consistent :

- ❑ à la vérification des soldes des comptes par rapport à la réalité ;
- ❑ à l'évaluation des résultats obtenus en faisant la synthèse des charges et des produits ;
- ❑ à l'élaboration des états financiers de la période écoulée, pour porter un jugement sur la gestion et la situation patrimoine et tirer des conséquences pour l'avenir ;
- ❑ à répondre aux obligations fiscales.

La notion d'inventaire regroupe tous les travaux extracomptables de vérification et de correction auxquels les Dirigeants de société doivent procéder avant l'élaboration des états de synthèse.

#### **II- Les différentes phases de l'inventaire**

Les phases de l'inventaire sont au nombre de quatre :

- 1) la mise en œuvre d'un inventaire extracomptable ou inventaire physique pour dénombrer et évaluer les différents éléments du patrimoine : immobilisations, titres, stocks, créances, dettes.
- 2) Enregistrements comptables d'ajustements rendus nécessaires par l'inventaire extracomptable : amortissements, provisions, régularisations des charges et produits, régularisations de cessions d'actifs immobilisés.
- 3) Ecritures de regroupement des charges et produits en vue de l'établissement des comptes annuels (bilan, tafire, compte de résultat, état annexé).
- 4) Etablissement des comptes annuels dans le respect des principes comptables et clôture de l'exercice comptable.

##### **1) L'inventaire physique**

Au cours de cette opération, tous les éléments du patrimoine doivent être estimés à leur valeur d'inventaire, laquelle est comparée à leur valeur d'entrée.

La comparaison entre les deux valeurs peut donner lieu à la constatation d'un amoindrissement de valeur (moins-value) ou d'une augmentation de valeur (plus-value).

**NB : pour respecter le principe de prudence, la moins-value seule est comptabilisée.**

##### **2) Les écritures d'inventaire**

Sur le plan organisationnel, les écritures d'inventaire s'enchaînent comme suit :

- Etablissement de la balance avant inventaire ;
- Enregistrement des écritures d'inventaire et calcul de l'impôt ;
- Etablissement de la balance après inventaire ;
- Etablissement des documents de synthèse.

## **Chapitre 13 : LES AMORTISSEMENTS**

La plupart des immobilisations se déprécient avec le temps et l'usage ou pour des raisons naturelles et irréversibles. La constatation de cette dépréciation normale se fait au moyen de l'amortissement.

### **I- Définition**

Selon le système comptable OHADA, l'amortissement se définit comme étant, l'amointrissement de la valeur d'un élément d'actif immobilisé, qui se déprécie de façon certaine et irréversible avec l'usage, le temps, ou en raison du changement de techniques, de l'évolution de marchés ou de toute autre cause.

De cette définition découlent deux conséquences :

- ❑ La dépréciation momentanée due à des événements exceptionnels ne se constate pas par voie d'amortissement mais la provision ;
- ❑ Certains biens ne subissent pas habituellement des dépréciations dues à l'usage et au temps, ils ne font donc pas l'objet d'amortissement ; il en est ainsi pour les immobilisations financières, les terrains et le droit au bail.

### **II- Terminologie**

Certains termes sont d'usage courant, en matière d'amortissement. Nous avons :

- ❑ La valeur d'origine ( $V_0$ ) qui est le prix d'acquisition du bien amortissable ; elle constitue la base d'amortissement ;
- ❑ L'annuité d'amortissement qui correspond au montant de l'amortissement pratiqué annuellement (il est à différentier de l'amortissement du capital et de l'amortissement d'un emprunt qui ne sont que des remboursements) ;
- ❑ Le taux d'amortissement, c'est celui qui appliqué à la valeur d'origine donne l'annuité ;
- ❑ La valeur comptable nette (VNC), elle correspond à la différence entre la valeur d'origine et la somme des annuités d'amortissements pratiqués à une date donnée.

### **III- Rôle économique et financier des amortissements**

L'amortissement constitue une charge normale d'exploitation, il doit être enregistré bien que ne correspondant pas à une sortie de fonds.

Le montant global des amortissements pratiqués chaque année constitue pour l'entreprise une source de financement des immobilisations nouvelles. Ces ressources générées par les amortissements augmentées des résultats de l'exercice forment la capacité d'autofinancement de l'entreprise.

Il apparaît que la pratique de l'amortissement maintient intact le capital économique de l'entreprise, car il refinance par les fonds retenus sur le résultat sous forme d'amortissement, de nouvelles immobilisations.

### **IV- Calcul des amortissements**

## 1) principe

Le calcul des amortissements est fonction de divers éléments dont certains sont propres à l'entreprise (rythme d'utilisation, nature de l'activité) et d'autres externes à celle-ci (évolution de la technologie).

L'amortissement conduit à l'évaluation de la dépréciation future de chaque bien immobilisé, sous forme d'un plan prévisionnel appelé tableau d'amortissement. Le modèle du tableau d'amortissement est le suivant :

PERIODE	VAL. D'ORIGINE	ANNUITE D'AMORT	VAL NETTE CPTBLE

Le calcul de l'amortissement est forfaitaire et repose sur les principes suivants :

Pour chaque bien, une durée normale d'utilisation est déterminée ;

Pour chaque bien, la valeur résiduelle, à la fin de la durée de vie, doit être nulle.

## 2) Systèmes d'amortissement

Au Gabon, nous pouvons distinguer trois systèmes d'amortissement.

a) **le système linéaire ou constant** : il consiste à fixer une durée d'utilisation  $n$  et la valeur résiduelle est nulle à l'issue de cette durée.

Si  $A$  est l'annuité d'amortissement et  $t$  le taux d'amortissement

$$t = 100/n \text{ donc } A = V_0/n$$

L'amortissement linéaire est calculé « prorata temporis » à partir du premier jour du mois de mise en service.

$$A = V_0 * t$$

b) **le système accéléré** : ce mode d'amortissement est institué par la loi 15/89. Il consiste à doubler le montant de la première annuité calculée suivant la durée normale d'utilisation, réduisant ainsi d'un an la période d'amortissement. L'adoption de ce régime d'amortissement est soumise aux conditions suivantes :

- le bien doit être neuf et acquis à compter de janvier 1990 ;
- la valeur doit être au moins égale à 10.000.000 FCFA
- il doit servir à des opérations industrielles de fabrication, de manipulation, de transport, d'exploitation agricole et forestière ;
- la durée d'utilisation doit être de 3 années au moins.

c) **système d'amortissement dégressif** : il a été institué par la loi des finances N° 008/1998 et concerne exclusivement les entreprises admises à la charte des investissements. Les biens pouvant bénéficier de ce système sont ceux nécessaires à la production, la transformation.

L'instruction N° 127/98 donne le mode de calcul du taux  $t$  des amortissements qui consiste à appliquer au taux linéaire obtenu suivant la durée probable d'utilisation, un coefficient, également fonction de la durée probable d'utilisation.

La législation fiscale gabonaise n'a pas encore fixé les coefficients applicables. Dans nos applications, nous allons emprunter les coefficients applicables en France, qui sont :

De 3 à 4 ans le coefficient est 1,25

De 5 à 6 ans le coefficient est 1,75

Supérieur à 6 le coefficient est 2,25

## V- Comptabilisation des amortissements

La comptabilisation est faite en débitant le compte 68 par le crédit de 28 pour l'amortissement économique et le débit du compte 85 dotation HAO par le crédit du compte 151 amortissement dérogatoire ou l'amortissement fiscal (fraction d'amortissement comptable ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement et comptabilisé en application de textes particuliers, le plus souvent d'origine fiscale).

### Applications

Une société reçoit une facture d'acquisition de machine-outil libellée comme suit

Société MAO

le 17/05/N

Doit :  
Société BAL

Machine MW	15.750.000
Remise 10%	1.575.000
Net commercial	<b>14.175.000</b>
Frais d'installation	1.125.000
Base TVA	<b>15.300.000</b>
TVA 18%	2.754.000
<b>Montant TTC</b>	<b>18.054.000</b>

#### Travail à faire :

- Enregistrer l'acquisition de la machine chez BAL
- Présenter les tableaux d'amortissements selon les trois systèmes
- Passer l'écriture de dotation au



## **Chapitre 14 : LES PROVISIONS**

Elles correspondent à des charges probables comportant quelques incertitudes quant à leur montant et parfois quant à leur existence même.

Les provisions ont pour but la couverture d'un risque ou d'une perte probable et éventuelle que pourrait subir un élément d'actif circulant en particulier.

### **I- Principe de la provision**

Lors de l'inventaire, si la valeur de négociation d'un élément d'actif est inférieure à la valeur de cet élément inscrit au bilan, la constitution d'une provision est nécessaire ; dans le cas contraire, aucune régularisation n'est opérée.

Du point de vue comptable, les principes essentiels de constitution de provision sont les suivants :

Une provision pour dépréciation doit être constituée en raison du principe de prudence, dès qu'une moins-value est constatée ou est probable sur un élément d'actif ;

La provision doit être constituée même en l'absence ou en cas d'insuffisance du résultat ;

La provision doit être constituée même si elle n'est pas déductible fiscalement.

### **II- Conditions de déductibilité d'une provision**

Pour qu'elle soit déductible fiscalement, la provision doit remplir les conditions suivantes :

**Sur le fond**, la provision doit être destinée à faire face à une charge ou une perte déductible, l'objet de la provision doit être nettement précisé, la perte ou la charge doit être probable et avoir son origine dans l'exercice ;

**Sur la forme**, la provision doit être effectivement constatée dans les écritures de l'exercice et figurer au relevé des provisions prévu dans la liasse fiscale.

### **III- Rôle économique et financier des provisions**

La constitution de provision permet de régulariser le bilan en faisant apparaître le montant des dépréciations et des dettes probables liées aux risques divers.

Inspirée par le souci de prudence, le mécanisme de provision opère un transfert dans le temps des charges ou des pertes.

En réduisant le bénéfice par la dotation, on maintient dans l'entreprise des capitaux qui auraient pu être distribués. Ces capitaux compensent les dépréciations constatées et permettent de faire face aux charges liées à la provision au cours des exercices ultérieures.

Aussi, comme les amortissements, les provisions sont des ressources propres de l'entreprise, elles contribuent à l'autofinancement.

### **IV- Différents types de provisions**

Il est d'usage de distinguer trois types de provision :

- les provisions pour dépréciation ;
- les provisions pour risque et charge ;
- les provisions réglementées (non traitées dans le présent document).

#### **1) Les provisions pour dépréciation**

La provision pour dépréciation se définit comme étant la constatation d'un amoindrissement de la valeur d'actif résultant des causes dont les effets sont jugés réversibles.

Comme éléments d'actif susceptibles de faire l'objet d'une provision pour dépréciation, nous avons :

- Les immobilisations non amortissables (terrains, titres de participation) ;
- Les valeurs mobilières de placement ;
- Les valeurs d'exploitation (différents stocks) ;
- Les créances.

A chaque poste d'actif circulant correspond une provision pour dépréciation. Mais le plan comptable OHADA a réservé un compte pour les éléments d'actif circulant (659 et 679 charges provisionnées d'exploitation et charges provisionnées financières) et un autre pour les actifs immobilisés (691 et 697 dotation aux provisions d'exploitation et dotation aux provisions financières).

## **a) La dépréciation des éléments d'actif circulant**

### **a1) Provision pour dépréciation des stocks**

Elle correspond à la perte probable découlant de la comparaison entre le coût d'achat ou de production et la valeur de négociation (cours du jour ou valeur probable de négociation).

L'enregistrement comptable est le suivant : le compte 6593 charges provisionnées d'exploitation sur stocks est débité par le crédit du compte 39 dépréciation de stocks.

La provision ainsi constituée doit être révisée à la fin de chaque exercice ; cette révision consiste à annuler la provision sur le stock initial et créer éventuellement une nouvelle provision sur le stock final.

### **Application**

La société DEGALI est spécialisée dans la fabrication de biscuits. A la clôture de l'exercice N, l'inventaire du stock de matières premières et des produits finis donne :

10 cartons de sucres au coût d'achat unitaire de 45.000

50 cartons de laits au coût unitaire de 12.500

30 sacs de blé à 25.000 francs le sac

50 cartons de biscuits, coût de production unitaire 77.600.

Sur ce stock, nous avons relevé 4 cartons de sucres détériorés à 50% et 10 cartons de biscuits défraîchis dont le prix de vente probable est 25% du coût de production.

Les stocks en début d'exercice sont

### **Passer les écritures nécessaires**

### **a2) Provision pour dépréciation sur créances**

A la fin de chaque exercice, l'entreprise doit présenter un état à jour de l'ensemble de ses clients et isoler les créances très anciennes non réalisées, d'où la notion de créances douteuses et les créances litigieuses.

L'écriture suivante est passée après ce classement : 416 débité et 411 crédité.

Sur les créances dites douteuses ou litigieuses et en fonction leur ancienneté ou de leur situation actuelle, l'entreprise évalue la fraction qui reste incertaine quant au recouvrement ; cette fraction qui est calculée sur le montant hors TVA, constitue la perte probable donc la provision et enregistrée comme suit :

6594 débité par le crédit de 491 (dépréciation des comptes clients).

Les provisions ainsi constituées font l'objet, à la clôture des exercices suivants d'une régularisation. Trois cas de régularisation sont possibles :

- le client règle l'intégralité de sa dette : il y a annulation de la créance et de l'intégralité de la provision. Les écritures suivantes sont passées :
  - 52/57 débité par le crédit de 416
  - 491 débité par le crédit de 759 (reprise de charges provisionnées d'exploitation)
- le client règle partiellement la créance soit pour solde, soit avec espoir de recevoir de lui, plus tard, un autre règlement.
 

Dans le premier cas, les créance et provision sont annulées comme ci-dessus, avec la différence que la partie de la créance non réglée constitue une perte 651 pertes sur créances clients et autres débiteurs (après récupération de la TVA).

Dans le second cas, le règlement est constaté et la provision ajustée (augmentation ou diminution) en fonction de la nouvelle situation du client.
- le client ne règle pas du tout : toute la créance est perdue et la TVA initialement versée est récupérée (compte 651 débité du montant HTVA).

### Application

A la clôture de l'exercice N, la situation des créances douteuses de la société BELGO se présente comme suit :

Nom du client	Créance TTC en Janvier N	Provision au 31/12/N-1	Règlement courant N	Observations
SOBIDO	236 000	100 000	0	Prov. à porter à 100%
GACILI	885 000	Provisionné à 25%	250 000	Prov. Portée à 50% du solde
NZIKOU	502 090	170 200	200 000	Pour solde (sté. liquidée)
TCHIAO	1 440 072	732 240	0	Prov. ramenée à 30%

Le client GULUNI qui nous doit 767 000 est en situation difficile à la clôture de l'exercice N, sur cette créance, la société espère recouvre les 60%.

**Travail à faire** : passer les écritures nécessaires au 31/12/N

### **a3) Provision pour dépréciation des titres à court terme**

A la clôture de chaque exercice, les titres font l'objet d'une régularisation sur la base de la comparaison entre valeur d'achat et la valeur boursière ou valeur probable de négociation.

Une provision est constituée lorsque la valeur boursière ou la valeur de négociation devient inférieure au prix d'achat. Cette provision est révisée à la clôture des exercices suivants (dotation ou reprise).

Pour les titres de placement, donc à court terme, le compte 679 est utilisé par le crédit de 590

La reprise est imputée au compte « 779 reprise des charges provisionnées financières ».

### **Applications**

Lors de l'inventaire au 31/12/N, la situation des titres détenus par la société ALGO se présente comme suivants :

Titres	Nature	Date achat	Nombre	Prix d'achat	Valeur inventaire N	Valeur inventaire N-1
AXA	502	10/N-3	50	22 500	20 100	22 000
SEEG	26	09/N-4	100	15 000	13 000	11 000
SNBG	26	02/N-5	30	12 000	9 000	11 000

**Travail à faire : Passer les écritures nécessaires au 31/12/N**

## **b) La dépréciation des éléments d'actif immobilisé**

En dehors des immobilisations financières qui peuvent, de façon normale faire l'objet de dépréciation, les autres immobilisations corporelles et incorporelles, amortissables ou non, peuvent, de façon exceptionnelle, faire l'objet de dépréciation.

Si tel est le cas, les comptes 6913 et 6914 dotation aux provisions pour dépréciations, respectivement des immobilisations incorporelles et immobilisations corporelles sont débités par le crédit du comptes 29 provision pour dépréciation. Le compte 791 est utilisé pour la reprise des provisions.

Pour les immobilisations financières, les comptes 6972 et 296 sont utilisés avec 797 pour la reprise des provisions.

## **Applications**

La société ADERO a acheté un terrain au prix de 25.000.000 francs, il y a cinq ans. A la clôture de l'exercice N, la société est informée qu'une autoroute passera devant le terrain. Elle décide de constituer une provision de 25% de la valeur d'entrée.

Aussi, la société dispose d'un magasin dans la ZI OLOUMI dont le coût de construction s'est élevé à 77.885.000 francs. Compte tenu de l'inondation récurrente de la zone et de difficultés pour trouver un locataire, la société décide à la clôture de l'exercice N de constituer une provision de 30% du coût de construction en plus de l'amortissement de la période.

## 2) Les Provisions pour risques et charges

Elle correspond à des charges ou pertes que les évènements en cours rendent probables. Elle a pour objet de régulariser le passif du bilan en y inscrivant les dettes probables qui peuvent devenir des dettes réelles si l'événement qui a fondé sa constitution se réalise.

La provision pour risque regroupe les garanties données aux clients, les amendes et pénalités, les litiges avec des tiers et les pertes de change.

La provision pour charge concerne les dépenses qui, compte tenu de leur importance ne peuvent être supportées par le seul exercice de leur engagement.

### a) La constitution de la provision

Elle est assurée par une dotation « 69 Dotation aux provisions » débité par le crédit du compte « 19 provision pour risques et charges ».

### b) La révision des provisions

La révision des provisions tient à la réalisation ou non de l'évènement qui leur ont donné naissance.

Si l'évènement se réalise, la charge est enregistrée et la provision annulée par le crédit de 79.

Si l'évènement ne se réalise pas, une simple reprise de la provision sera opérée en créditant le compte 79 par le débit de 19.

## Application

1) La société RIGOLO a un litige avec l'un de ses salariés. A la clôture de l'exercice N, la société a prévu lui verser une indemnité de 4 500 000 francs.

Courant N+1, suite à la réconciliation faite par l'inspection du travail, la société lui a versé une somme de 6 000 0000 de francs.

2) La société garantit les articles vendus pour une durée d'un an. Elle estime, conformément à la règle en vigueur dans la profession, la garantie de l'exercice N à 4% de son chiffre d'affaires qui est de 755.500.400 francs.

3) Courant N, la société a fait l'objet d'un contrôle fiscal ; jusqu'à la clôture de l'exercice, l'inspecteur vérificateur n'a pas envoyé son rapport. La société décide de constituer une provision pour amendes et pénalités de 7.000.000 de francs.

**Travail demandé :** passer les écritures nécessaires au 31/12/N

## **Chapitre 15- LA CESSION DES IMMOBILISATIONS**

Pour des raisons diverses (voir § précédent), une entreprise peut céder différents éléments de son patrimoine. Dans ce cas, elle procède aux régularisations suivantes :

- Constatation de la vente ;
- Sortie du bien cédé du patrimoine avec les amortissements correspondants ;
- Régularisation éventuelle de la TVA.

### **I- La cession de biens non amortissables**

La cession est constatée par les comptes 81 et 82 (valeurs comptables des cessions d'immobilisations débitées et produits des cessions d'immobilisations créditées).

Pour les immobilisations ayant fait l'objet de provision, le résultat de cession est indépendant des provisions constituées.

### **II- La cession des immobilisations ayant fait l'objet d'amortissement**

Le résultat de cession correspond à la différence entre le prix de cession et la valeur nette comptable. En effet, lors de la cession, on constate :

- la vente en débitant un compte de trésorerie ou de tiers (48) par le crédit du compte 82 ;
- la sortie du bien en annulant la valeur d'origine et les amortissements par le compte 81.

### **III- La remise en cause de la TVA**

Pour les biens ayant fait l'objet de déduction de TVA au titre des immobilisations, lors de la sortie avant la fin de la troisième année suivant celle de l'acquisition, une régularisation de la TVA est opérée, augmentant la valeur nette comptable du bien. Le compte « 44 TVA à régulariser » est crédité par le dédit du compte de la classe 2 « immobilisations corporelles ».

#### **Application**

Courant avril N, la société BAL cède un micro-ordinateur acquis début mars N-2 au prix TTC de 1.475.000. Cet ordinateur qui est amorti sur 3 ans est au prix de 300.000 réglé par chèque bancaire.

**Travail à faire** : passer les écritures de régularisation nécessaires

## **Chapitre 16 : LES AUTRES REGULARISATIONS**

Outre les charges calculées et la cession des immobilisations, les opérations d'inventaire portent également sur les ajustements des comptes de charges et de produits.

En effet, les règles de l'organisation comptable prévoit l'enregistrement des opération dans les comptes au vu d'une pièce de base. Aussi, selon le principe de séparation des exercices, le résultat ne doit prendre en compte que des charges et produits de l'exercice en cours. Cependant, en cas de décalage dans le temps, des ajustements permettant la prise en compte exclusive des charges et produits de l'exercice en cours doivent s'opérer.

### **I- Les charges et produits connus avec certitude à l'inventaire :**

La pièce de base ne sera enregistrée qu'au cours de l'exercice suivant Ce décalage concerne les charges à payer et les produits à recevoir.

#### **1) Pour les charges à payer**

Le principe consiste à faire supporter à l'exercice N les charges qui seront enregistrées en N+1. A la fin de l'exercice N, la charge à imputer à l'exercice est constatée en débitant un compte de la classe 6 par le crédit du compte « 408 fournisseurs factures non parvenues ».

Au cours de l'exercice suivant, l'écriture précédente est contre-passée, ce qui permet de réduire d'autant la charge supportée par N+1.

#### **2) Pour les produits à recevoir**

Le principe conduit à inclure dans N les produits qui ne seront enregistrés qu'en N+1. A la clôture de N, le produit concernant est enregistré en débitant « 418 clients produits à recevoir » par le crédit d'un compte de produit. A l'ouverture de N+1, l'écriture ci-dessus est contre-passée.

### **II- Les produits et charges constatés d'avance**

Il arrive parfois qu'une pièce de base soit enregistrée avant que le bien ne soit livré ou que le service ne soit rendu. Cette éventualité qui est beaucoup plus rare que la précédente conduit, lorsqu'elle survient, à un ajustement des charges comptabilisées d'avance ou des produits perçus d'avance.

#### **1) Les charges comptabilisées d'avance**

La pièce de base concernant une livraison ou une prestation devant intervenir au cours de N+1 est enregistrée à la clôture de l'exercice N. l'ajustement conduit à créditer le compte de charge correspondant par le débit du compte 476 charges constatées d'avance.

#### **2) Les produits constatés d'avance :**

La solution est analogue à la précédente mais de sens opposé. Le compte de produit est débité par le crédit du compte « 477 produits constatés d'avance ou comptabilisés d'avance ».



## Applications

- ❖ Une facture de pièces détachées destinées à la vente, reçue courant décembre N d'un fournisseur étranger a été enregistrée, mais les marchandises correspondantes ne sont pas arrivées. Le montant de la facture est de 2 104 300.
- ❖ La société a souscrit à un contrat d'assurance dont la prime annuelle est de 3 111 600. En Avril N, la société a payé la prime annuelle couvrant la période du 1<sup>er</sup> avril N au 31 Mars N+1.
- ❖ La société a loué sa façade à une agence de publicité, celle-ci lui a versé, courant octobre N, une somme de 3.600.000 au titre de loyer, couvrant la période du 01/10/N au 31/03/N+1 ;
- ❖ les frais d'assurance payés début Août N pour 1.824.300 francs couvrent la période du 1<sup>er</sup> Juin N au 31 Mai N+1 ;
- ❖ la facture relative aux frais de téléphone des mois de novembre et décembre N ne sont pas parvenues à la société au moment de l'arrêté des comptes, la consommation des deux mois est estimée à 1.298.236 TTC

**Travail à faire** : Passer les écritures nécessaires au 31/12/N

## **Bibliographie**

Bernard Dansou GOVOEI : Précis de comptabilité générale

Editions : Etudis Abidjan Cotonou

D GOUADAIN & EL-Bachir WADE : comptabilité générale, système comptable OHADA

Edition ESTEM 2002