



COMPTABILITE APPROFONDIE S7

SUPPORT DE COURS

MME KAISS SARRA

Année universitaire 2024-2025 |

CHAPITRE 1 : Les sources du droit comptable et cadre comptable général

Introduction générale :

La comptabilité constitue un système d'information permettant : de classer, saisir et traiter des informations en vue de prendre des décisions. Elle est destinée, en outre, à représenter et traduire en terme de valeurs «monnaie» l'activité de l'entreprise.

En outre, elle représente une technique qui permet d'enregistrer toutes les opérations réalisées par l'entreprise et d'établir après traitement des états financiers à la fois utiles pour les dirigeants de l'entreprise et pour les tiers.

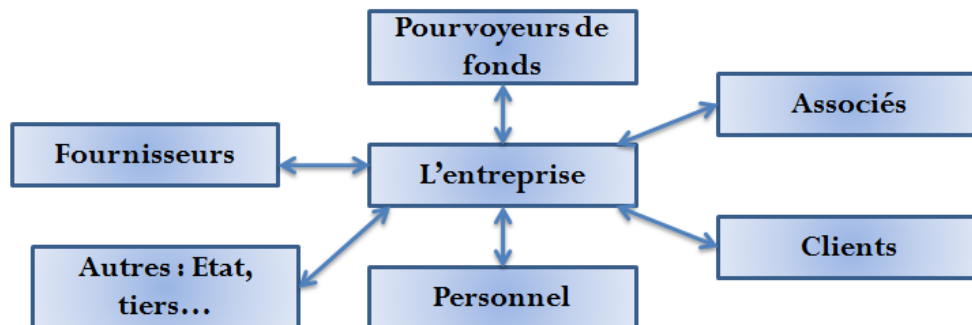
La comptabilité présente donc une grande utilité pour le chef d'entreprise:

- ➔ Elle lui permet de connaître ses résultats. Outil financier qui retrace les différentes opérations de l'entreprise, en vue d'établir le CPC qui dégage le résultat.
- ➔ Elle lui permet d'acquitter ses obligations administratives ou autres : Moyen de preuve.
- ➔ Elle lui permet de mieux gérer son entreprise : Instrument de gestion.
- ➔ Elle lui permet d'orienter ses choix : Instrument de prise de décisions.
- ➔ Elle lui permet de faire des projections : Instrument de prévision.

I. Le cadre conceptuel comptable

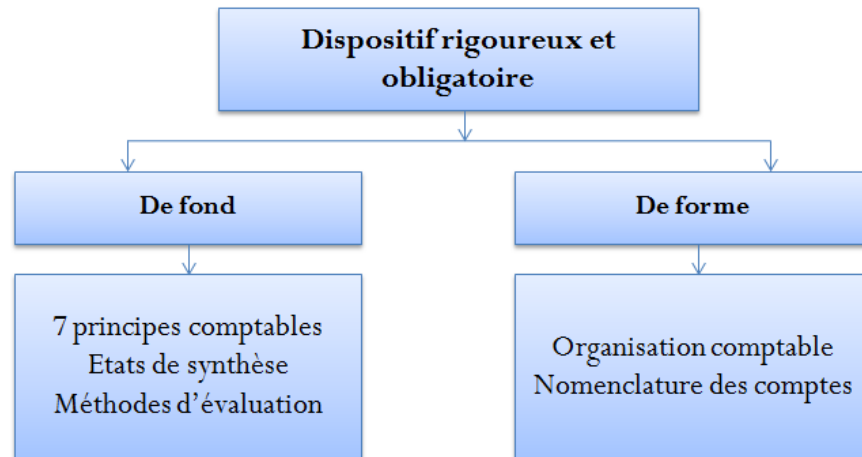
Le système d'organisation de l'information financière s'impose dans toute entreprise. A cet effet, la comptabilité est la base des communications de l'entreprise avec son environnement (Fournisseurs, clients, administration, associés , le public...).

Cette obligation d'information explique la normalisation pour assurer une bonne compréhension des informations comptables de l'entreprise par tous les destinataires.



A cet effet, un cadre conceptuel constitue un ensemble de principes généraux formulés par une organisation normative en vue de fournir une base commune permettant l'élaboration de règles cohérentes. Il doit

préciser les objectifs des états financiers, en définir les éléments essentiels ainsi que les principes qui doivent présider à leur établissement.



II. Les sources du droit comptable

Le droit comptable puise ses sources dans les traités internationaux lorsque ceux-ci sont ratifiés par le Maroc. Le code de commerce et le plan comptable constituent les sources législatives et réglementaires auxquelles se reportent toutes les entreprises. Enfin, divers organismes, par leur avis ou propositions, permettent de se référer à la doctrine comptable, il s'agit en l'occurrence de :

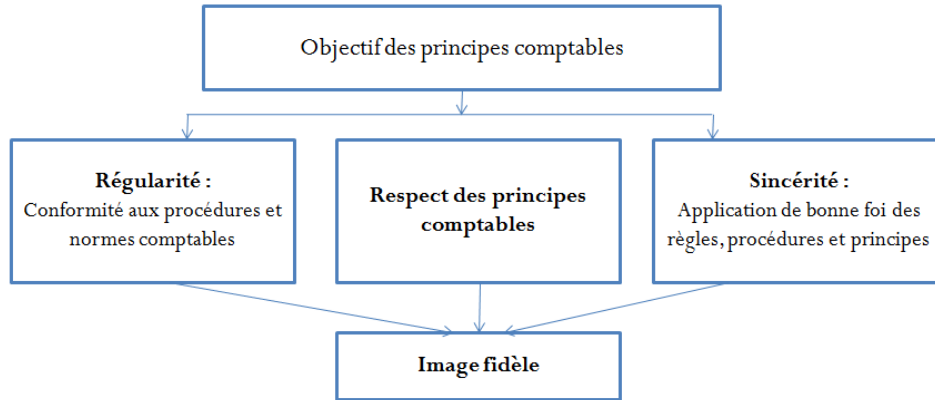
- **Les traités internationaux** : les directives du conseil des communautés européennes;
- **Les sources législatives et réglementaires** : le code de commerce, le code de travail, le code général des impôts, la loi sur les sociétés.
- **Les sources jurisprudentielles et doctrinales** : la jurisprudence et les avis, notes et recommandations du conseil national de la comptabilité, ordre des experts comptable...

Les principes comptables :

Les entreprises sont tenues d'établir des états de synthèse à la fin de chaque exercice comptable capables de refléter l'image fidèle de leur patrimoine, de leurs résultats et de leur situation financière. L'image fidèle se base sur un langage commun traduit par les principes comptables fondamentaux.

Les états de synthèse sont censés donner une image fidèle du patrimoine, du résultats et de la situation financière à travers le respect des principes comptables et des prescriptions du CGNC "Code Général de Normalisation Comptable". Néanmoins, lorsque l'application des principes comptables et de ces prescriptions ne suffit pas à atteindre l'image fidèle, l'entreprise doit compléter les informations reportées au niveau de l'ETIC "Etat des Informations Complémentaires".

Par ailleurs, il convient de noter que l'objectif de l'image fidèle ne constitue pas un principe comptable à proprement parlé mais une certaine convergence des 7 principes comptables :



Sept principes comptables sont retenus par le Code Général de Normalisation Comptable (C.G.N.C.). L'objectif visé étant l'amélioration de l'information comptable au niveau interne et au niveau externe. Ces principes sont les suivants :

- Continuité d'exploitation
- Permanence des méthodes
- Coût historique
- Prudence
- Spécialisation des exercices
- Importance significative
- Clarté

PRINCIPE DE CONTINUITÉ D'EXPLOITATION : L'entité doit continuer son activité dans un avenir proche (en général l'exercice suivant) sans avoir l'intention ni l'obligation de cesser son exploitation ou de déposer son bilan.

PRINCIPE DE PERMANENCE DES MÉTHODES : Les méthodes comptables d'évaluation et de présentation des comptes doivent être les mêmes d'un exercice comptable sur l'autre.

PRINCIPE DES COÛTS HISTORIQUES : A leur date d'entrée dans l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition, cette valeur est en principe définitive.

PRINCIPE DE PRUDENCE : Un produit n'est constaté que lorsqu'il est certain, une charge doit être comptabilisée dès lors qu'elle est probable.

PRINCIPE DE SPECIALISATION DES EXERCICES De ce principe découle l'obligation de procéder aux différentes régularisations et ajustements connus sous le nom d'inventaire (ajustements des charges et des produits, amortissements, provisions...).

IMPORTANTANCE SIGNIFICATIVE L'importance relative d'une information est constatée lorsque son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs des états financiers.

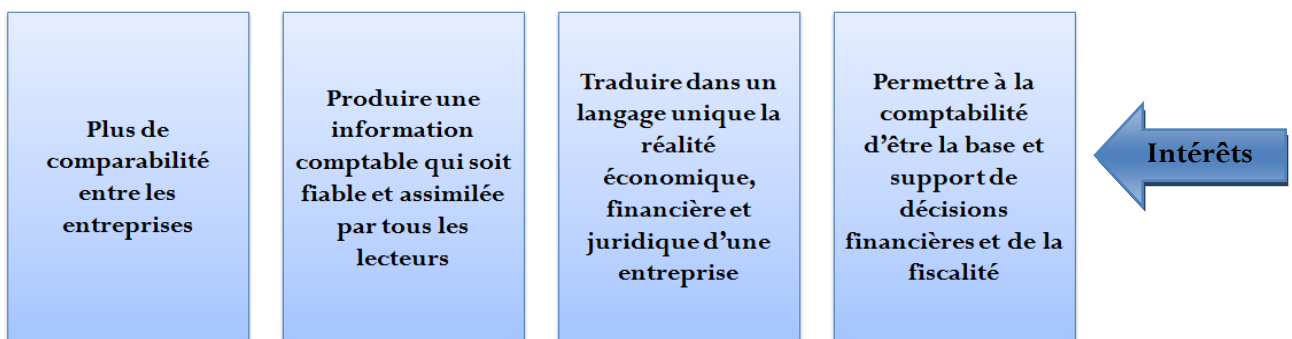
CLARTE La compensation des postes d'actif et de passif, de charges et de produits est interdite.

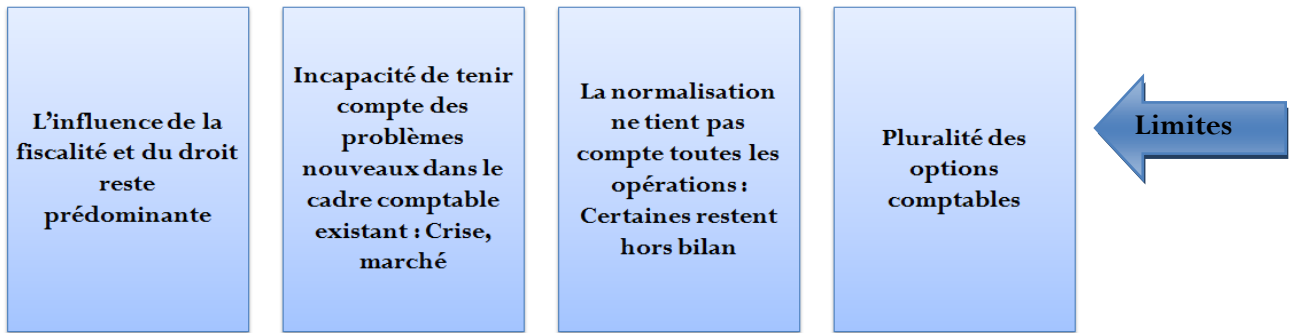
APPLICATIONS :

1. Une voiture acquise , il y a cinq ans, figure pour sa valeur d'acquisition à l'actif du bilan,
2. Evaluation du stock à la sortie selon FIFO alors qu'au cours de l'exercice précédent cette évaluation avait été effectuée au coût moyen pondéré.
3. L'entreprise a acquis des matières premières à un fournisseur et en échange lui adresse un lot de produits finis
4. Factures de loyer sont envoyées à l'entreprise tous les trimestres : La dernière facture établie le 15/10 concerne le loyer du 01/11 au 31/01.
5. L'inventaire des espèces de caisse laisse apparaître une différence de 100 dhs
6. L'entreprise n'a atteint au cours de l'exercice N que 75% de sa capacité normale de production
7. L'entreprise se demande si elle peut chaque année faire varier ses amortissements en fonction des résultats
8. L'entreprise met en place des méthodes comptables tel que recommandé par le comptable de l'entreprise. Ce dernier avance que ces méthodes ne sont plus autorisés.
9. L'entreprise a acquis en crédit-bail un matériel, la redevance est payable trimestriellement.
10. Certaines créances en monnaies étrangères laissent apparaître un profit de change potentiel alors que d'autres laissent apparaître une perte de change potentielle.

Réglementation comptable : Intérêts et limites :

Les schémas ci-après illustrent les intérêts et limites de la réglementation :

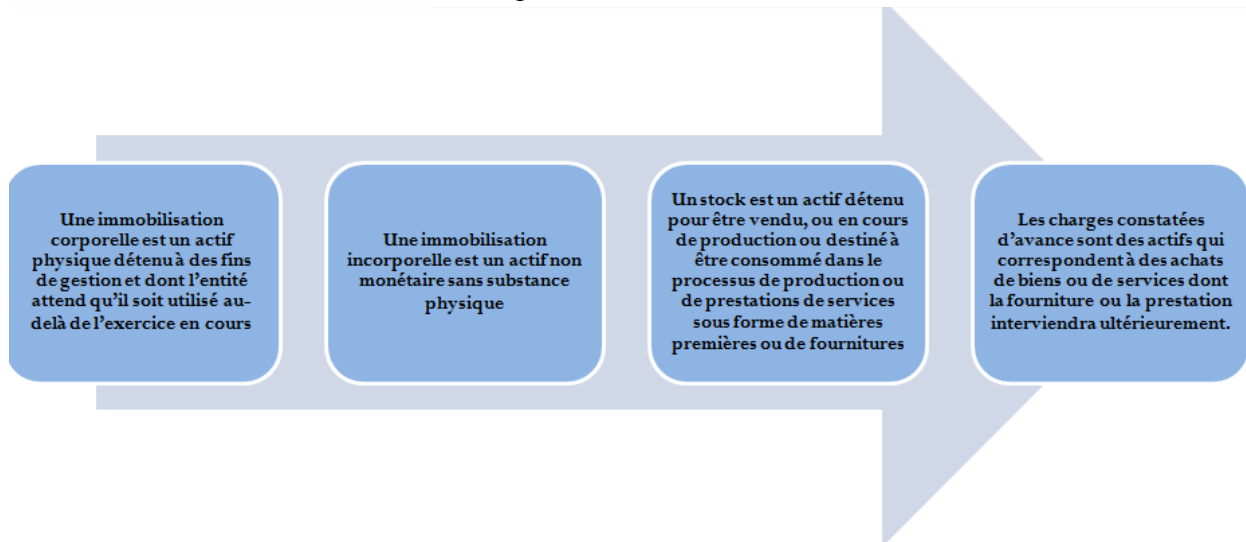




CHAPITRE 2 : Evaluation des immobilisations à l'entrée :

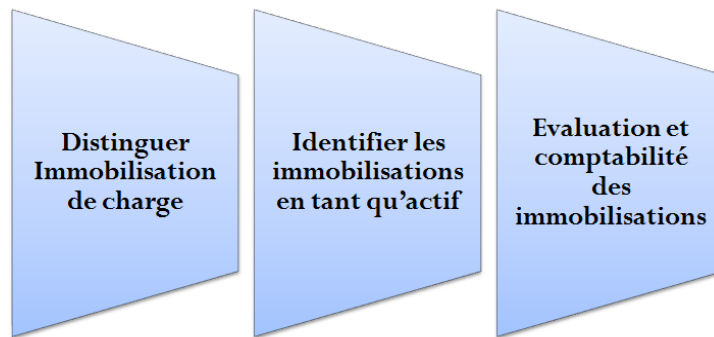
Définition d'un actif :

- ➔ Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait des événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

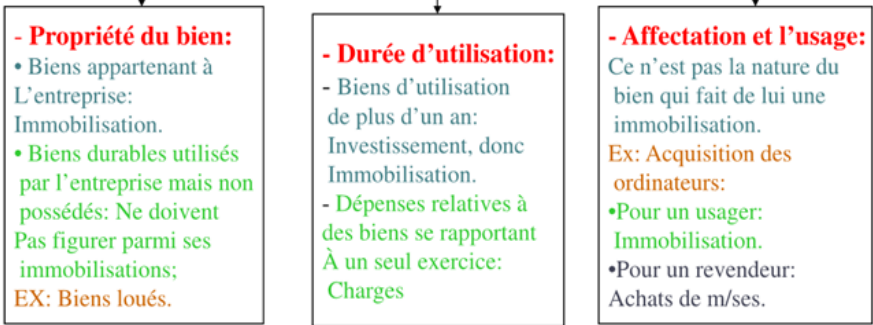


Définition d'un passif :

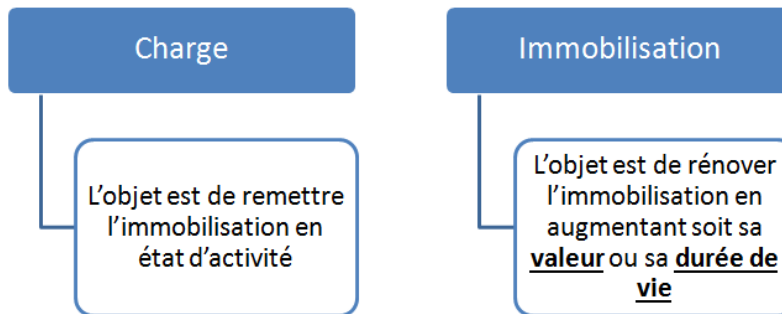
- ➔ Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie des ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.



Critères à observer pour une immobilisation



1. Durabilité : le cas de la dépense



Exemple :

I/ L'entreprise A a engagé des dépenses pour réparer une panne dans le portail de l'atelier

Fourniture et pièces	9 000,00
Main d'œuvre	3 000,00
Total HT	12 000,00
TVA 20%	2 400,00
TTC	14 400,00

La réparation permettra de remettre l'immobilisation en état de travailler → Il s'agit d'une charge

6133	Entretiens et réparations	12 000,00	
3455	Etat TVA récupérable sur les charges	2 400,00	
4411	Fournisseur Libellé		14 400,00

II/ L'entreprise A a engagé des dépenses pour installer un portail de l'atelier :

Fourniture et pièces	9 000,00
Main d'œuvre	3 000,00
Total HT	12 000,00
TVA 20%	2 400,00
TTC	14 400,00

La dépense doit être immobilisée → Agencements et aménagements des bâtiments

6133	Agencements et aménagements des bâtiments	12 000,00	
3455	Etat TVA récupérable	2 400,00	
4481	Dettes sur acquisition d'immobilisation Libellé		14 400,00

2. Usage et destination :

Exemple : Achat de matériel informatique :

Prix d'achat HT	200 000,00
Remise 10%	20 000,00
Net commercial	180 000,00
TVA 20%	36 000,00
Net A Payer	216 000,00

- a) Comptabiliser l'achat du matériel au profit des employés
- b) Comptabiliser chez l'acheteur qui souhaite revendre le matériel.

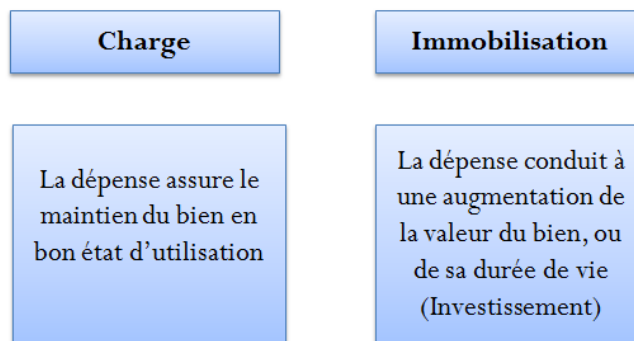
a/ Utilisation du matériel par les employés → Immobilisation

2355	Matériel informatique	180 000,00	
3455	Etat TVA récupérable	36 000,00	
4481	Dettes sur acquisition d'immobilisation Libellé		216 000,00

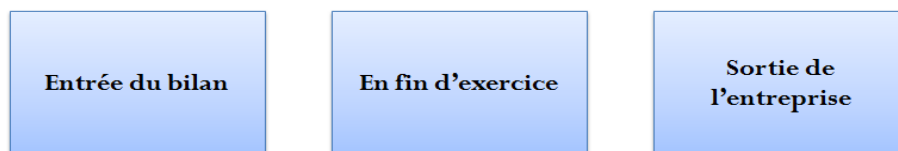
b/ Achat pour la revente → Marchandise

6111	Achat de marchandises	180 000,00	
3455	Etat TVA récupérable	36 000,00	
4411	Fournisseur Libellé		216 000,00

En définitive, une dépense peut être un investissement (Immobilisation) à utiliser durablement au sein de l'entreprise ou une charge régularisée par des variations de stocks ce qui fera un stock ou finalement être une charge : Dépense enregistrée en frais généraux selon la nature.



Les règles d'évaluation des éléments de l'actif immobilisé se fait généralement à trois temps :



Dans ce premier chapitre, il sera question de présenter les règles d'évaluation des immobilisations (Immobilisations en non valeur, immobilisations corporelles et incorporelles) à l'entrée du bilan.

a. Immobilisations en non valeur :

➔ Selon le CGNC, il s'agit d'une immobilisation regroupant à la clôture de l'exercice, des charges qui ont concouru à l'établissement ou au développement de l'entreprise et qui doivent profiter normalement aux exercices futurs mais qui n'ont aucune valeur de revente à des tiers.

i. Postes concernés :

- 211. Frais préliminaires
- 212. Charges à répartir sur plusieurs exercices
- 213. Primes de remboursement des obligations

ii. Valeur d'entrée :

La valeur à intégrer constitue la somme des charges à étaler sur plusieurs exercices selon :

- leur caractère propre (frais préliminaires) ;
- une décision exceptionnelle de gestion (charges à répartir)
- Le montant total des primes de remboursement des obligations (différence entre le montant à rembourser "prix de remboursement" hors intérêts et le montant versé par le prêteur "prix d'émission").

iii. Amortissement :

Représente l'étalement sur plusieurs exercices d'une charge déjà consommée (sur un maximum de 5 exercices, y compris le 1er) sans règle de prorata.

➔ Des modalités exceptionnelles concernent l'amortissement des primes de remboursement des obligations : au prorata des intérêts ou sur la durée d'emprunt.

iv. Cas particulier : Frais préalables au démarrage

➔ **Principe** : les frais à constater dans les comptes des immobilisations en non-valeur.

➔ **Exception** : Les frais préalables au démarrage sont inscrits dans les charges et repris par les comptes de "transferts de charges" pour être débités au compte "frais préalables au démarrage" (*Il s'agit de frais antérieurs au démarrage effectif des moyens de production ou la première opération du cycle d'exploitation "1ère opération d'approvisionnement"*).

Exemple 1:

Une entreprise est constituée le 10/04/2020. A cet effet, elle a engagé des dépenses suivantes (contrepartie: Banque):

- Honoraires du notaire (statuts): 5000 DH (TVA 10%)
- Frais de publicité : 3000 DH (TVA 20%)
- Droits d'enregistrement: 4000 DH

Aussi, l'entreprise a payé avant le démarrage de son activité un loyer du local commercial d'une valeur de 5000 DH (TVA 20%)

TAF : Procéder aux écritures comptables nécessaires (Activation des charges)

Exemple 2:

L'entreprise TAC a engagé au cours de l'exercice N un ensemble de charges :

- ◇ Frais d'acquisition d'un terrain 70 000 DH
- ◇ Frais d'émission d'un emprunt obligataire 20 000DH
- ◇ Frais de peinture et de réaménagement 80 000 DH

➔ Sachant que la direction décide de répartir ces charges sur plusieurs exercices, passer les écritures comptables de transfert de ces charges au 31/12/N

		31/12/N	
2121	Frais d'acquisition d'immobilisation	70 000,00	
7197	Transfert de charges d'exploitation Libellé		70 000,00
2125	Frais d'émission d'emprunt	20 000,00	
7397	Transfert de charges financières Libellé		20 000,00
2128	Autres charges à répartir	80 000,00	
7597	Transfert de charges non courantes Libellé		80 000,00

b. Immobilisations corporelles:

- ➔ Selon le CGNC, il s'agit des immobilisations portant sur des biens physiques détenus pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens et services, ou pour être loués à des tiers, ou à des fins de gestion interne.

A la date d'entrée dans le patrimoine, la valeur des actifs est déterminée dans les conditions suivantes :

Biens	Valeurs
Biens acquis à titre onéreux	Coût d'acquisition
Biens produits par l'entreprise	Coût de production
Biens acquis à titre gratuit	Valeur vénale
Biens acquis par voie d'échange	Valeur vénale du bien dont l'estimation est la plus sûre
Biens acquis à titre d'apport en nature	Valeur figurant dans le traité d'apport

i. Biens acquis à titre onéreux

- ◇ Le **coût d'acquisition** est égal au prix d'achat du bien, majoré des frais accessoires
- ◇ **Frais accessoires** se constituent des charges directement liées à l'acquisition ou à la mise en état d'utilisation du bien

$$\text{Coût d'acquisition} = \text{Prix d'acquisition} + \text{Frais accessoires d'acquisition}$$

Coût d'acquisition des immobilisations : (Frais accessoires)

*** Éléments à inclure**

- Les droits de douane et autres impôts et taxes non récupérables
- Charges accessoires d'achat (transports - frais de transit - frais de réception - assurances - transport ...)
- Charges d'installation qui sont nécessaires pour mettre le bien, en état d'utilisation (hors frais d'essai et de mise au point)
- Dans le cas exceptionnel d'un délai d'acquisition > un an, les frais financiers **spécifiques de préfinancement** se rapportant à cette période (jusqu'à la mise en état de fonctionnement du bien) peuvent être inclus dans le coût d'acquisition des immobilisations (mention expresse dans l'ETIC)

*** Éléments à exclure :**

- Frais généraux, administratifs (interdiction de la quote - part) et charges financières engagés pour l'acquisition d'immobilisation
- Frais d'essais et de mise au point (charges de l'exercice ou charge à réparer)
- Droits de mutation (enregistrement), honoraires et commissions et frais d'actes (à enregistrer dans les frais d'acquisition des immobilisations)

Éléments	Retenu		Remarque
	Oui	Non	
Prix d'achat	X		En Hors Taxe
Rabais Remise Ristourne	X		A déduire
Droits de douane	X		A ajouter
Taxe sur la valeur ajoutée		X	Comptabilisé séparément
Autres taxes non récupérables	X		A ajouter
Droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes		X	Il s'agit des charges à réparer sur plusieurs exercices
Immobilisations de sécurité ou pièces de rechange indispensables	X		
Coût d'emprunt			Les frais financiers de préfinancement relatifs à cette période peuvent être inclus exceptionnellement dans le coût d'acquisition
Frais de transport, d'installation de montage nécessaires à la mise en marche du bien	X		
Frais de déplacement du bien après sa mise en utilisation		X	
Frais d'amélioration du bien nécessaires à la mise en utilisation	X		
Dépenses prévisionnelles de gros entretiens ou de grande révision	X		Option pour la constatation d'une provision
Coût de formation du personnel à l'utilisation du bien		X	
Coûts d'entretien et maintenance		X	
Coûts administratifs et autres frais généraux		X	
Estimation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site	X		Ce coût est un coût estimé car il s'agit d'une dépense non effectuée

Application 1 :

L'entreprise ABC a acquis le 05/11/N un matériel industriel aux conditions suivantes :

- Facture n°43 Prix HT = 160 000DH, remise 5%, Escompte 2%, TVA :20%
- Les frais de livraison et d'installation assurés par le fournisseur de la machine s'élèvent à 40 000DH HT, TVA 20%
- L'entreprise a payé aussi des honoraires à un ingénieur qui a été consulté pour cet investissement : Montant HT : 15 000 DH , TVA 20%
- L'achat de l'immobilisation est effectué à crédit sur 15 mois.
- On suppose que le matériel a une durée de vie de 10 ans.

➔ **TAF** : Procéder aux écritures comptables nécessaires (Méthode indirecte)

1/ Calcul du coût d'acquisition

Facture	
Prix HT	160 000,00
Remise 5%	8 000,00
Net commercial	152 000,00
Escompte 2%	3 040,00
Net financier	148 960,00
TVA 20%	29 792,00
Net à payer	178 752,00

Frais de livraison HT	40 000,00
TVA 20%	8 000,00
Net à payer	48 000,00

Honoraires HT	15 000,00
TVA 20%	3 000,00
Net à payer	18 000,00

Coût d'acquisition	192 000,00
Prix d'achat (NC)	152 000,00
Frais de livraison	40 000,00

2/ Ecriture comptable :

6136 34552 4411	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires Etat TVA récupérable sur charges <div style="text-align: right; margin-right: 20px;">Fournisseur</div> <div style="text-align: center; margin-top: 10px;">Libellé</div>	15 000,00 3 000,00	18 000,00
2332 34551 1486 7386	Matériel et outillage Etat TVA récupérable sur immob <div style="text-align: right; margin-right: 20px;">Fournisseur d'immob Escompte obtenu</div> <div style="text-align: center; margin-top: 10px;">Libellé</div>	192 000,00 37 792,00	226 752,00 3 040,00

		31/12/N	
2121	Frais d'acquisition d'immobilisation	15 000,00	
7197	Transfert de charges d'exploitation		15 000,00
	Transfert des charges		
		31/12/N	
6191	DEA des immobilisations en NV	3 000,00	
28121	Amortissements des frais d'acquisition des immob		3 000,00
	Amortissements des frais d'acquisition des immob		
		31/12/N	
6193	DEA des immobilisations corporelles	3 200,00	
2833	Amortissements des ITMO		3 200,00
	Amortissements des ITMO		

Application 2 :

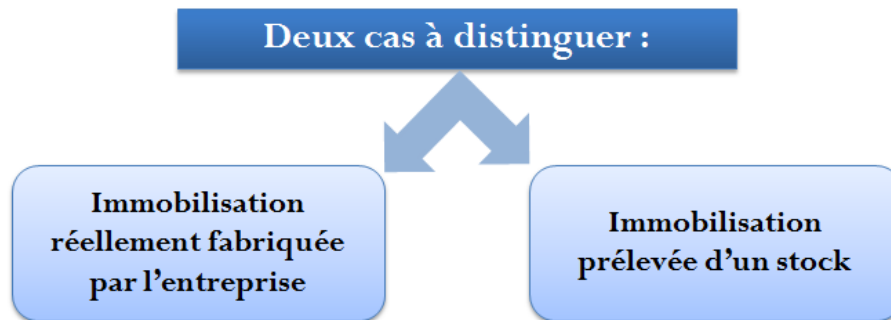
L'entreprise Lilas a réalisé les opérations suivantes :

- 08/10 : Versement d'une somme de 20 000DH par chèque lors de la commande d'un ordinateur
- 12/11 : Réception de la facture suivante. Cet achat est réglé par chèque

Ordinateur	25 000,00
Imprimante	5 000,00
Remise 20%	6 000,00
Frais d'installation	1 000,00
Net commercial	25 000,00
TVA 20%	5 000,00
TTC	30 000,00
Acompte versé	20 000,00
Net à payer	10 000,00

➔ **TAF :** Procéder aux écritures comptables relatives à l'acquisition

2397	Avances et acomptes versés sur commande d'IC	20 000,00	
5141	Banque		20 000,00
	Libellé		
2121	Matériel informatique	25 000,00	
7197	Etat TVA récupérable sur immob	5 000,00	
2397	Avances et acomptes versés sur commande d'IC		20 000,00
5141	Banque		10 000,00
	Libellé		

ii. Biens produits par l'entreprise

Le coût d'une immobilisation produite par l'entreprise pour elle-même est défini en se basant sur les mêmes principes que pour une immobilisation acquise.

- Si l'entreprise produit des biens similaires pour la vente, il est déterminé par référence au coût de production des stocks
- Si l'entreprise produit l'immobilisation pour ses besoins internes, le coût de production d'une immobilisation corporelle sera égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des charges directes et indirectes de production qui peuvent être rattachées à la production du bien ou du service.

Le coût de production est formé de :

Coût de production =

- coût d'acquisition des matières et fournitures utilisées pour la production de l'élément
- les charges directes de production tels les charges de personnel, les services extérieurs..
- des charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production de l'immobilisation.

Le coût de production peut comprendre le montant des intérêts relatifs aux dettes contractées pour le financement de cette production depuis le préfinancement jusqu'à la date normale d'achèvement de l'immobilisation ou sa mise en service.

Cette inclusion de la charge financière doit être mentionnée dans l'ETIC.

- Les charges directes sont des charges qu'il est possible d'affecter, sans avoir à faire des calculs intermédiaires, au coût d'un bien ou d'un service déterminé.

- Le coût d'une immobilisation corporelle peut inclure une quote-part d'amortissement. La quote-part de charges correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production.

D'un point de vue fiscal, la production d'immobilisation par l'entreprise constitue une livraison à soi-même passible de la TVA mais dans la mesure où elle peut être récupérée par l'entreprise. Elle devient de ce fait une opération blanche sans incidence fiscale pour l'entreprise.

Exceptions : Le coût de production ne comprend pas :

- ◇ Les frais d'administration générale de l'entreprise
- ◇ Les frais de stockage
- ◇ Les frais de recherche et développement
- ◇ Les charges financières

Les dérogations suivant des conditions spécifiques de l'activité sont à justifier dans l'ETIC.

Eléments	Retenu		Remarque
	Oui	Non	
Coût d'acquisition des matières premières	X		
Charges directes de production	X		
Charges indirectes variables de production	X		
Charges indirectes fixes de production	X		A l'exception de la quote-part des charges correspondant à la sous-activité
Immobilisations de sécurité ou pièces de rechange indispensable	X		
Coût d'emprunt	X		Les frais financiers de préfinancement relatifs à cette période peuvent être inclus exceptionnellement dans le coût de production.
Frais de transport, d'installation de montage nécessaires à la mise en utilisation du bien	X		
Frais de déplacement du bien après sa mise en utilisation		X	
Dépenses prévisionnelles de gros entretiens ou de grande révision	X		Option pour la constatation d'une provision
Coût de maintenance et entretien		X	
Coût de formation du personnel à l'utilisation du bien		X	
Coûts administratifs et autres frais généraux		X	
Estimation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site	X		Ce coût est un coût estimé car il s'agit d'une dépense non effectuée.

Application1 :

L'entreprise ALPHA a engagé les dépenses suivantes pour la production d'un matériel :

- Matières consommées : 50 000 DH
- Charges directes de production : 25 000 DH
- Quote part des charges indirectes de production : 8 000 DH

D'autre part, pour financer cette production, l'entreprise a contracté un emprunt d'une valeur de 60 000 DH au taux de 5% (TVA 10%). La fabrication a duré un an.

TAF : Déterminer le coût de production de cette immobilisation et passer au journal l'écriture comptable correspondante.

Corrigé 1 :

Le coût d'emprunt : L'entreprise peut inclure ce coût dans le coût d'acquisition lorsqu'ils concernent la période de production de l'actif jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive.

	Date d'acquisition		
2332	Matériel et outillage	86 000,00	
34551	Etat TVA récupérable sur immob	16 900,00	
7143	Immobilisation corporelle produite		83 000,00
7397	Transfert de charges financières		3 000,00
4455	Etat TVA Facturée		16 900,00
	<i>Acquisition du matériel</i>		

Application 2 :

L'entreprise SIGMA a engagé au cours de l'année 2019 des charges pour la construction d'un magasin d'une valeur de 300 000 DH HT (Facture du 30/06/2019 N° 453A Payé par chèque).

Le 15 Juillet 2020, la construction a été achevée et a engagé des travaux supplémentaires de 200 000 DHHT, réglé par chèque.

TAF : Passer au journal les écritures comptables nécessaires à l'acquisition de l'immobilisation. (TVA 20%)

Corrigé 2 :

	2019		
6126	Achat des travaux	300 000,00	
34552	Etat TVA récupérable sur charges	60 000,00	
5141	Banque		360 000,00
	2019		
2392	Immob corp en cours de terrains et constructions	300 000,00	
7143	Immob corp produites par l'e/se pour elle-même		300 000,00
	Libellé		

		15/07/2020			
6126	Achat des travaux		200 000,00		
34552	Etat TVA récupérable sur charges		40 000,00		
5141		Banque		240 000,00	
		15/07/2020			
232	Constructions		500 000,00		
34552	Etat TVA récupérable sur immobilisations		100 000,00		
2392		Immob corp en cours de terrains et constructions		300 000,00	
7143		Immob corp produites par l'e/se pour elle-même		200 000,00	
4455			Etat TVA facturée	100 000,00	
		Libellé			

Traitement du coût de la sous-activité :

Ce traitement concerne le calcul du coût de production (Stocks et immobilisations).

Dans le cas de sous-activité, la quote part des charges fixes de production correspondant à la sous-activité doit demeurer dans les charges de l'exercice concerné → Elle ne doit pas être incorporée dans la valeur de l'immobilisation en question.

La sous-activité est évaluée en fonction de l'activité normale de production des installations de production. Elle correspond au niveau de la production moyenne qu'on prévoit réaliser dans les conditions normales. Le calcul de la sous-activité fait référence aux techniques d'imputation rationnelle des charges fixes appliquées en comptabilité analytique :

$$\text{Coefficient d'imputation rationnelle (CIR)} = \frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité normale}} \times 100$$

$$\text{Charges fixes à incorporer au coût de production} = \text{Charges fixes supportées} \times \text{CIR}$$

▪ Exemple :

La société IKA est spécialisée dans la construction de bâtiments en 2019 et 2020 les services de la société ont procédé à l'édification du nouveau siège social de l'entreprise. Le coût des travaux engagés se présente comme suit (Montant HT):

Eléments	2019	2020
Composants consommés	520 000	430 000
Main d'œuvre de production	314 000	265 000
Charges fixes et de structure à imputer au coût de production	150 000	110 000

Les travaux ont commencé le 20/01/2019 et se sont achevés à la date de mise en service : le 01/07/2020

Les dirigeants de la société indiquent que l'activité réelle en 2019 et 2020 était de 12 000 et que l'activité normale pour la même période est de 16 000 unités

TAF

1. Déterminer la valeur de la construction au 31/12/2019 et au 01/07/2020
2. Passer les écritures comptables correspondantes

- Corrigé :

$$\text{CIR} = \frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité norma}} = 75\%$$

2392	Immob corp en cours de terrains et constructions	946 500,00	
7143	Immob corp produites par l'e/se pour elle-même		946 500,00
	Libellé		
232	Constructions	1 724 000,00	
34552	Etat TVA récupérable sur immobilisations	344 800,00	
2392	Immob corp en cours de terrains et constructions		946 500,00
7143	Immob corp produites par l'e/se pour elle-même		777 500,00
4455	Etat TVA facturée		344 800,00
	Libellé		

- iii. Biens acquis par échange :

L'échange constitue une opération pas trop fréquente mais envisageable. Il s'agit d'une double opération : D'abord, il y a lieu de constater l'acquisition d'un nouveau bien et la cession d'un ancien bien et ce en respectant le principe de clarté qui interdit la compensation entre les opérations d'acquisition et de cession.

Par ailleurs, la comptabilisation des immobilisations se fait à la valeur actuelle du bien cédé qui est, en principe, égale à la valeur du bien acquis. Toutefois, lorsque la valeur actuelle du bien est difficilement déterminable, on a recours à la valeur actuelle dont l'estimation est la plus sûre.

Application :

Un matériel industriel acquis le 05/01/2019 pour 320 000DH ayant une durée de vie de 10 ans. Le 01/07/2022, ce bien a été échangé pour acquérir un matériel industriel neuf ayant une valeur de 300 000 DHHT (TVA 20%) avec un amortissement linéaire au taux de 10%.

En outre, une soultte a été versée par chèque bancaire d'une valeur de 150 000 DH, Facture n°3217.

Corrigé :

01/07/2022			
2332	Matériel et outillage	300 000,00	
3455	Etat TVA récupérable sur les immobilisations	60 000,00	
5141	Banque		150 000,00
7513	PC des immobilisations corporelles		210 000,00
<i>Achat du matériel par voie d'échange Facture n°3217</i>			
31/12/2022			
6193	DEA des immobilisations corp	16 000,00	
2833	Amortissement du matériel et outillage		16 000,00
<i>Amortissement complémentaire de l'ancien matériel</i>			
31/12/2022			
6513	VNA des immobilisations cédées	208 000,00	
2833	Amortissement du matériel et outillage	112 000,00	
2332	Matériel et outillage		320 000,00
<i>Sortie de l'ancien matériel du patrimoine de l'entreprise</i>			
31/12/2022			
6193	DEA des immobilisations corp	15 000,00	
2833	Amortissement du matériel et outillage		15 000,00
<i>Amortissement du matériel acquis</i>			

iv. Biens acquis à titre gratuit:

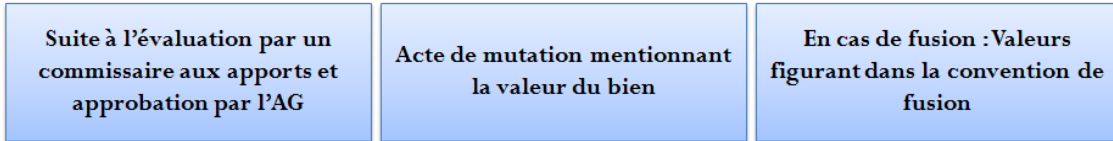
La valeur d'entrée est égale à la valeur actuelle du bien acquis : Il s'agit de la valeur estimée à la date d'entrée en fonction du marché et de l'utilité économique du bien pour l'entreprise

Valeur de l'immobilisation = Valeur qui figure sur l'acte ou valeur vénale du marché ou par approximation

v. Biens acquis à titre d'apport:

A l'occasion d'une nouvelle constitution d'entreprise, d'augmentation du capital, de fusion, des apports en nature peuvent avoir lieu dont certains font l'objet d'une inscription en tant qu'immobilisation

Valeur de l'immobilisation = Valeur qui figure sur l'acte



vi. Biens acquis au moyen de subvention d'investissement

Les subventions d'investissement constituent des contributions ou aides dont bénéficient les entreprises afin d'acquérir des valeurs immobilières ou de financer des activités à long terme. Les subventions sont imposables sur plusieurs exercices

Les immobilisations acquies au moyen de subvention sont à comptabiliser à leur coût d'acquisition ou de production sans aucune déduction de la valeur de subvention (inscrite dans le passif du bilan : Rubrique des capitaux propres assimilés).

L'administration fiscale autorise la comptabilisation des charges d'amortissement liées à une immobilisation acquise par voie de subvention (sans avoir à utiliser ses propres ressources)

Par contre, les subventions d'investissement doivent **être réintégrées** dans les produits à hauteur de l'amortissement des biens que les subventions ont permis de financer.

La subvention doit être enregistrée dans le passif du bilan dans le compte **1311 : Subventions d'investissement reçus** en débitant en contrepartie du compte **34511 subventions d'investissement à recevoir**

Le profit qu'elle représente est rapporté au résultat d'un certain nombre d'exercices afin de permettre une compensation des charges consécutives à l'amortissement du bien qu'elle a permis de financer.

34511	Subvention d'investissement à recevoir	X	
1311	Subvention d'investissement reçue		X
	Libellé		
5141	Banque	X	
34511	Subvention d'investissement à recevoir		X
	Libellé		

A la reprise de la subvention, on constate le rattachement d'une partie de la subvention à l'aide de l'écriture suivante :

1319	Subvention d'investissement inscrite au CPC	X	
7577	Reprise sur subvention d'investissement reçu		X
	Libellé		

Au passif du bilan, on inscrit la différence entre le solde créditeur du compte 1311 et le solde débiteur du compte 1319

Application :

- ➔ Le 31/12/N, la société Sigma reçoit un avis d'un accord de subvention d'investissement de 2.910.000,00 DH. Cette aide est destinée à financer l'acquisition d'un nouveau matériel nécessaire à la production pour l'entreprise, durée de vie du matériel est de 10 ans.
- ➔ Le 02/01/N+1, la Société reçoit un avis d'un crédit bancaire du montant de la dite subvention.
- ➔ Le 03/01/N+1, L'entreprise acquiert le matériel de production d'une valeur de 2.500.000,00DH, remise de 3%, TVA 20%, Règlement par chèque bancaire, Facture N° 1311

Corrigé :

Montant brut	2 500 000,00
Remise 3%	75 000,00
Net commercial	2 425 000,00
TVA	485 000,00
Net à payer	2 910 000,00

		31/12/N			
34511	Subventions d'investissement à recevoir	2 910 000,00			
1311	Subventions d'investissement reçue			2 910 000,00	
	Promesse de subvention				
		02/01/N+1			
5141	Banque	2 910 000,00			
34511	Subventions d'investissement à recevoir			2 910 000,00	
	Mise à disposition de la subvention				
		03/01/N+1			
2332	Matériel et outillage	2 425 000,00			
34551	Etat TVA récupérable sur immobilisations	485 000,00			
5141	Banque			2 910 000,00	
	Facture N° 1311				
		31/12/N+1			
6193	DEA des immobilisations corporelles	242 500,00			
2833	Amortissements des ITMO			242 500,00	
	Amortissements des ITMO				
		31/12/N+1			
1319	Subvention d'investissement inscrite au CPC	291 000,00			
7577	Reprise sur subvention d'investissement			291 000,00	
	Virement au CPC d'une fraction de la subvention				

Au 31/12/N+10 :

6193	DEA des immobilisations corporelles	242 500,00	
2833	Amortissements des ITMO		242 500,00
	Amortissements des ITMO		
1319	Subvention d'investissement inscrite au CPC	291 000,00	
7577	Reprise sur subvention d'investissement		291 000,00
	Virement au CPC d'une fraction de la subvention		
1311	Subventions d'investissement reçue	2 910 000,00	
1319	Subvention d'investissement inscrite au CPC		2 910 000,00
	Solde des comptes de bilan de la subvention		

vii. Cas particuliers : Acquisition par crédit bail

Le contrat de crédit-bail représente une location assortie d'une promesse de vente du bien au locataire à l'expiration de la période de location.

- ◇ Au départ du contrat de crédit-bail, une garantie du locataire est généralement exigée;
- ◇ A la fin de chaque terme, le locataire paie une redevance leasing, taxée de 20% ;
- ◇ A la levée d'option d'achat, le prix généralement faible constitue la valeur d'origine du bien et se récupère par des amortissements.

Ces biens n'entrant pas dans le patrimoine de l'entreprise ne peuvent figurer à l'actif de son bilan aussi longtemps que l'option d'achat n'est pas levée

En cas de levée de cette option, le bien est inscrit en « immobilisations » pour le prix résiduel fixé dans le contrat en suivant ce schéma des écritures :

⇒ Lors de la signature du contrat de crédit-bail :

2486	Dépôt et cautionnement versé	X	
5141	Banque		X
	Versement de la garantie		

⇒ Paiement de la redevance de crédit-bail :

6132	Redevance de crédit bail	A	
34552	Etat TVA récupérables/charges	B	
5141	Banques		A+B
	Versement de la redevance crédit-bail		

⇒ Levée d'option d'achat

2...	Immobilisation		X+Y	
2486		Dépôt et cautionnement versé		X
5141		Banque		Y
		Levée d'option d'achat		

L'amortissement des biens d'occasion et de leasing :

Les biens en leasing et d'occasion doivent, en principe, être amortis sur la durée de vie restante. Pour les biens d'occasion totalement amortis, une durée de vie est estimée par l'entreprise.

Application :

- ⇒ Le 01 Juillet N , la société BETA a acquis un matériel de transport financé par crédit-bail.
- ⇒ Le 05/07/N, l'entreprise verse une garantie de 8000 DH et une première redevance semestrielle de 5000 DH (TVA 20%)
- ⇒ Le 05/07/N+5, l'entreprise lève l'option d'achat pour un montant de 25 000DH

TAF : Passer les écritures comptables nécessaires à ces opérations.

Corrigé :

05/07/N				
2486	Dépôt et cautionnement versé		8 000,00	
5141		Banque		8 000,00
		Versement de la garantie		
05/07/N				
6132	Redevance de crédit bail		5 000,00	
34552	Etat TVA récupérables/charges		1 000,00	
5141		Banques		6 000,00
		Versement de la redevance crédit-bail		
05/07/N+5				
2340	Matériel de transport		33 000,00	
2486		Dépôt et cautionnement versé		8 000,00
5141		Banque		25 000,00
		Levée d'option d'achat		

viii. Règle fiscale à observer : Un assujetti partiel

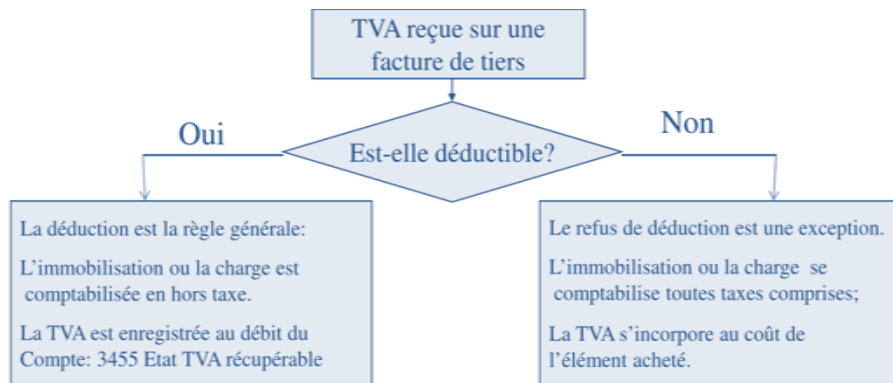
Acquisition d’immobilisation et problèmes de la TVA

➔ Principe général :

La TVA afférente aux biens et services es déductible lorsque ceux-ci sont destinés à la réalisation d’opérations situées dans le champ d’application de la TVA.

➔ Exception :

La loi exclut cependant du droit à déduction, la TVA ayant frappé certains éléments

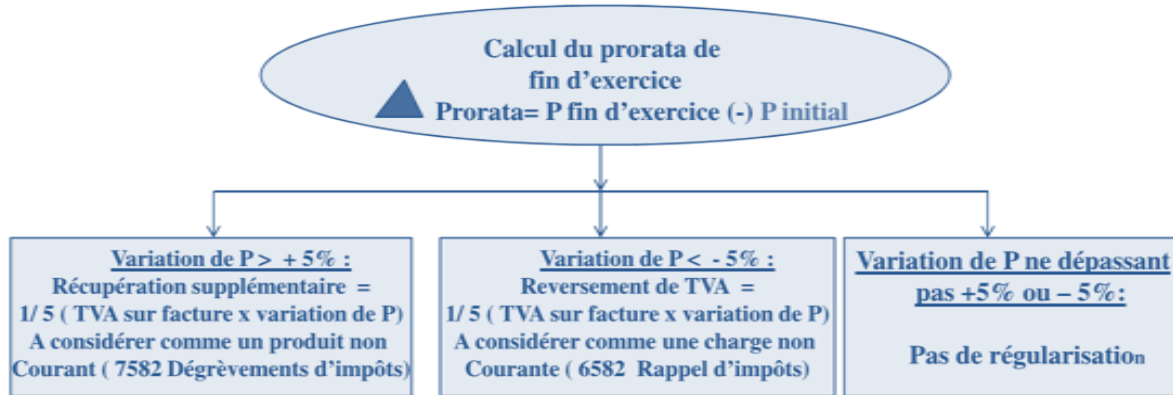


Une entreprise a une activité mixte (Une partie soumise à la TVA et une partie non soumise à la TVA) elle peut récupérer la TVA sur ses immobilisations qu’en fonction d’un prorata représentant la quote part de son chiffre d’affaires soumis à la TVA sur son chiffre d’acquisition total

Dans le cas d’un assujetti partiel, la TVA qui grèvera des biens affectés concurremment à des opérations taxables et d’autres en dehors du champ d’application de la TVA, ne sera déductible qu’en proportion d’un pourcentage de récupération appelée : Prorata de déduction.

$$\text{Prorata} = \frac{\text{CA taxable TTC} + \text{CA exonéré TTC (art 92)} + \text{CA exonéré TTC (art 94)}}{\text{Numérateur} + \text{CA exonéré (art 91)} + \text{CA hors champ de TVA}}$$

L’assujetti partiel a droit à 5 régularisations de la TVA : A la fin de l’exercice de l’immobilisation frappée de prorata et la fin des 4 exercices consécutifs suivants :



Les écritures comptables correspondant se présentent comme suit :

1/ Cas de récupération supplémentaire de la TVA:

34551	Etat TVA récupérable sur l'immobilisation sur variation de prorata	X	
7582	Dégrèvement d'impôt		X
	<i>Récupération supplémentaire de la TVA</i>		

2/ Cas de reversement supplémentaire de la TVA :

6582	Rappels d'impôt	X	
44557	Etat TVA à reverser sur variation de prorata		X
	<i>Reversement supplémentaire de la TVA</i>		

Exemple :

La société BURO a acquis le 01/07/N une machine d'une valeur HT de 250 000DH. Facture n°455 (Chèque n° C6250). Le chiffre d'affaires total de N-1 est réparti comme suit :

- CA soumis à la TVA = 800 000DH HT
- CA en suspension de taxe = 200 000 DH HT
- CA exonéré avec droit à déduction = 150 000 DH HT
- CA exonéré sans droit à déduction = 210 000 DH HT
- CA hors champ d'application de la TVA = 130 000 DH HT

Les proratas de déduction varient de la manière suivante :

- | | |
|----------------|-----------------|
| ⇒ En N+1 : 86% | ⇒ En N+2 : 60% |
| ⇒ En N+3 : 78% | ⇒ En N+4 : 92% |
| ⇒ En N+5 : 84% | ⇒ En N+6 : 100% |

Travail à faire :

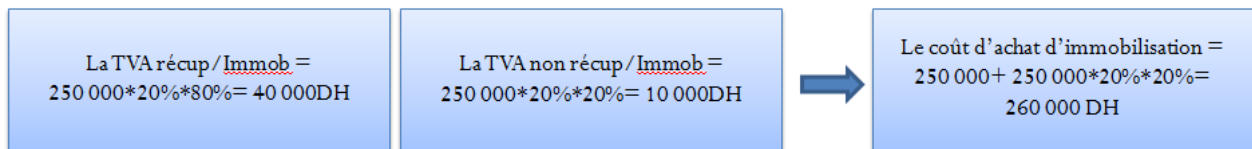
1. Calculer le prorata de TVA applicable en N (TVA à 20%)
2. Enregistrer l'acquisition de la machine
3. Procéder aux régularisations suite aux variations du prorata
4. Passer les écritures comptables des régularisations

Corrigé :

1/ Calcul du prorata :

$$\text{Prorata} = \frac{800\,000 \times 1,2 + 200\,000 \times 1,2 + 150\,000 \times 1,2}{1\,380\,000 + 210\,000 + 130\,000} = \frac{1\,380\,000,00}{1\,720\,000,00} = 80\%$$

Le prorata de la TVA applicable sur les achats de N est de 80%.



2/ L'acquisition de la machine :

		01/07/N		
2332	Matériel et outillage	260 000,00		
34551	Etat TVA récupérable sur immobilisations	40 000,00		
5141	Banque			300 000,00
<i>Facture N° 455 (Chèque n° C6250)</i>				

3/ régularisations et écritures comptables suite aux variations du prorata :

		31/12/N+1		
34551	Etat TVA récupérable sur l'immobilisation sur variation de prorata	600,00		
7582	Dégrèvement d'impôt			600,00
<i>Récupération supplémentaire de la TVA</i>				

		31/12/N+2		
6582	Rappels d'impôt	2 000,00		
44557	Etat TVA à reverser sur variation de prorata			2 000,00
<i>Reversement supplémentaire de la TVA</i>				

		31/12/N+4		
34551	Etat TVA récupérable sur l'immobilisation sur variation de prorata	1 200,00		
7582	Dégrèvement d'impôt			1 200,00
<i>Récupération supplémentaire de la TVA</i>				

c. Immobilisations incorporelles:

- ➔ Selon le CGNC, ils représentent des actifs non monétaires sans substance physique. Cette notion recouvre en partie celle d'investissement immatériel (Fond commercial, brevet, logiciels...)
- ➔ Il s'agit des immobilisations regroupant des dépenses constitutives de moyens d'activité générateurs de revenus futurs et susceptibles d'avoir une valeur de revente à des tiers en tant que tels.

Postes concernés :

- 221 Immobilisation en recherche et développement
- 222 Brevets, marques, droits et valeurs similaires
- 223 Fonds commercial
- 228 Autres immobilisations incorporelles

Cas particuliers: Amortissement

- ➔ **Règle** : L' immobilisation incorporelle doit être normalement amortie sur un maximum de cinq exercices.
- ➔ **Exception** : La durée d'amortissement peut être supérieur à 5 ans mais dans la limite de la durée d'utilité de ces actifs. Dérogation à mentionner dans l'ETIC
- ➔ **En cas d'échec du projet** de recherche & développement, la valeur nette d'amortissements doit immédiatement être ramenée à zéro.

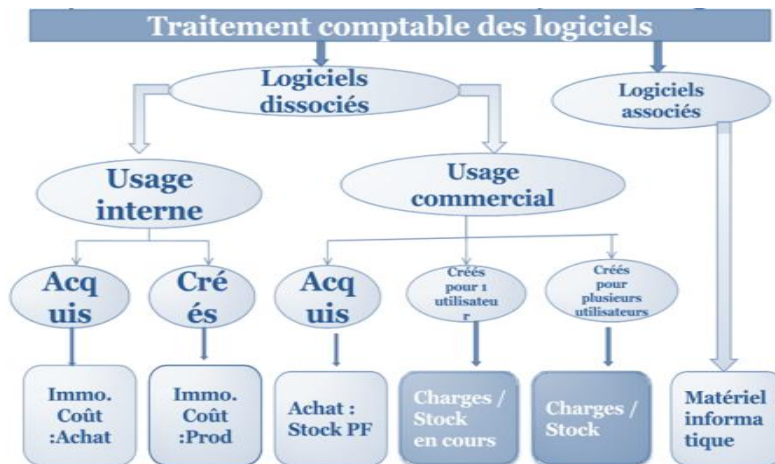
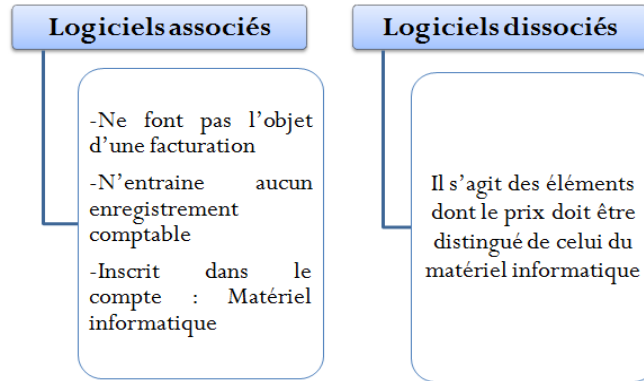
Cas particuliers : Frais de recherche et développement

Les frais de recherche et développement d'un projet effectué par l'entreprise pour son propre compte peuvent l'être s'ils remplissent certaines conditions :

- Faisabilité technique du projet
- Intention de le mener à bien avec des ressources disponibles
- Présence probable d'avantages économiques futurs
- Evaluation fiable des dépenses

Cas particuliers : Logiciels

Les logiciels font l'objet d'une protection juridique (droits d'auteurs) donnant lieu à une inscription à l'actif du patrimoine. 2220 : Brevet, marque, droits et valeurs similaires. Le traitement comptable de ces logiciels dépend de leur nature : associé ou dissocié :



Coût de production d'un logiciel :

Le processus de production de logiciel exige trois conditions afin qu'on puisse les comptabiliser en tant qu'immobilisations incorporelles :

- Fortes chances de réussite technique du projet
- Intention de produire & utilisation durable
- Suivi analytique de la production (Par phase, étape..)

En général, la production d'un logiciel doit respecter les phases suivantes :

1. **Phase conceptuelle**
 - Etude préalable
 - Analyse fonctionnelle
 - Analyse organique
2. **Phase de production**
 - Programmation
 - Test et essais

3. **Mise à disposition de l'utilisateur et suivi**

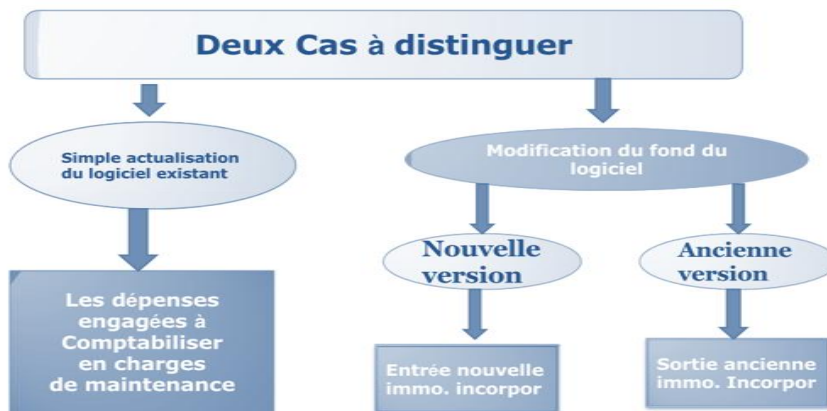
- Documentation
- Formation de l'utilisateur et suivi du logiciel

A cet effet, il convient de déterminer parmi ces étapes celles qui sont admises dans le coût de production :

Étapes de développement		Inclus dans le coût de production
Phase conceptuelle	1/ Étude préalable	Non
	2/ Analyse fonctionnelle (Conception générale)	Non
	3/ Analyse organique (Conception détaillée)	Oui
Phase de production	4/ Programmation (codification)	Oui
	5/ Tests et jeux d'essais	Oui
Phase de mise à la disposition de l'utilisateur et phase de suivi	6/ Documentation technique (à usage interne et externe)	Oui
	7/ Formation de l'utilisateur	Non
	8/ Suivi (maintenance)	Non

En outre, toutes les dépenses liées au logiciel sont de deux natures :

- Des dépenses qui font l'objet d'une simple modification du logiciel existant, à cet effet, les dépenses y afférentes sont à comptabiliser en tant que charges.
- Des dépenses qui permettront de modifier le fond du logiciel, à cet effet, il y a lieu de constater l'acquisition de la nouvelle version du logiciel et la sortie de l'ancienne version du patrimoine:



Cas particulier : Sites internet

Le mode de traitement comptable et les règles d'évaluation des créations des sites internet sont similaires à ceux des logiciels. Les coûts de création des sites internet peuvent être inscrits à l'actif s'ils remplissent les conditions générales et spécifiques.

Cependant, les dépenses de création des sites internet « Passifs » (Sites de présentation) doivent être comptabilisées en charges (Ces sites ne génèrent pas d'avantages économiques futurs).

Concernant les sites internet « actifs »(Comme site d'enregistrement des commandes, paiement en ligne...)

Application :

L'entreprise ABC a réalisé pour elle-même un logiciel de facturation qui est inachevé en fin N. Les charges engagées pour ce logiciel qui a de fortes chances d'aboutir se présentent comme suit :

- Frais d'études préalables : 24 000 DH
- Frais de conception générale (Analyse fonctionnelle) : 12 000 DH
- Frais d'analyse détaillée (Analyse organique) : 20 000 DH
- Frais de programmation : 34 000 DH
- Tests et jeux d'essais : 13 000 DH
- Coûts de la mise en place de la documentation : 10 000 DH
- Coût de formation du personnel : 15 000 DH

TAF : Passer les écritures comptables nécessaires en N.

Corrigé :

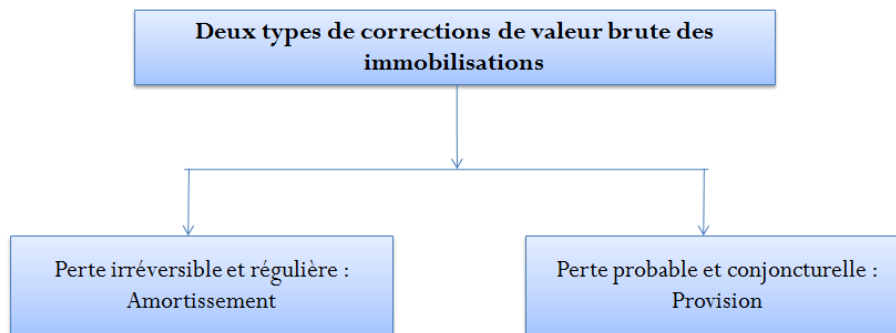
Les dépenses admises en immobilisation du logiciel ne tiennent pas compte des frais d'étude préalable, de conception générale et de formation de l'utilisateur qui seront enregistrées dans les comptes de charges correspondant en date de facture.

Le logiciel étant inachevé, il ne fait pas l'objet d'amortissement.

	31/12/N		
2285	Immobilisations incorporelles en cours	77 000,00	
7142	Immob incorp produites par l'e/se pour elle-même		77 000,00

CHAPITRE 3 : Evaluation des immobilisations à l'inventaire

A la date d'inventaire, l'entreprise est appelée à procéder aux écritures d'inventaire permettant de corriger les valeurs brutes des immobilisations.



Evaluation en Fin d'exercice : Amortissement

Rappel :

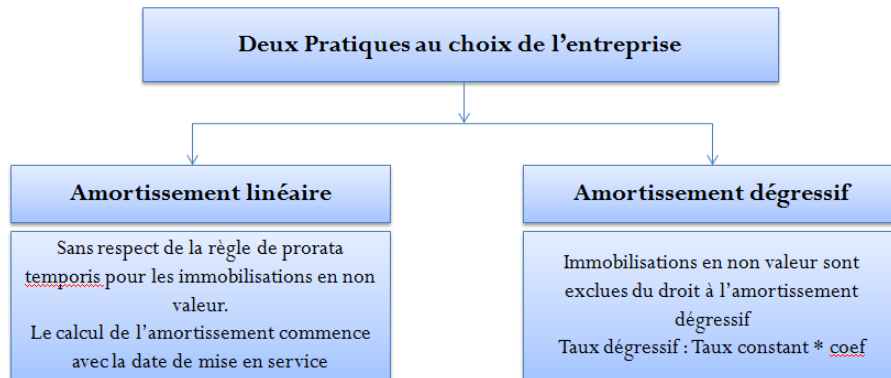
L'amortissement est la constatation comptable d'une dépréciation comptable (irréversible) de la valeur d'une immobilisation.

La dépréciation annuelle appelée annuité d'amortissement est causée par :

- L'usure de l'immobilisation suite à son utilisation ou au temps
- L'obsolescence de l'immobilisation suite au progrès technique

L'amortissement permet de laisser apparaître les immobilisations avec leur valeur réelle, de répartir le coût d'une immobilisation sur sa durée d'utilisation (Répartir une charge sur une certaine période) et donc d'assurer le renouvellement des immobilisations suite au prélèvement de la valeur des bénéfices.

Les pratiques d'amortissement sont soit un mode linéaire ou dégressif.



Amortissement dégressif :

L'amortissement dégressif constitue une pratique fiscale, son inscription en charge d'exploitation et en dépréciation de l'immobilisation affecte d'une manière significative l'image fidèle des comptes.

A cet effet, il est recommandé de partager l'amortissement autorisé fiscalement et la dotation qui traduit la dépréciation réelle de l'immobilisation.

D'un point de vue comptable, l'entreprise peut considérer l'amortissement linéaire comme la perte réelle de l'immobilisation et le reste comme étant un amortissement dérogoire à caractère fiscal.

619x	Dot d 'exp aux amorts de....	Amort Linéaire	
28xxx	Amts de ...		Amort Linéaire
6594	D.N.C aux provisions réglementées	Fraction dépassant la dotation constante	
1351	Provisions réglementées pour Amts dérogoire		Fraction dépassant la dotation constante

Une fois la dotation constatée devient inférieure à la dotation linéaire. La différence est reportée dans un compte de reprise non courante sur provisions réglementées.

619x	Dot d 'exp aux amort de....	Amort Linéaire	
28xxx	Amts de ...		Amort Linéaire
1351	Provisions réglementées pour Amts dérogatoire	Fraction en dessous de la dotation constante	
7594	Reprises non courantes sur provisions réglementées		Fraction en dessous de la dotation constante

Application:

Soit un matériel informatique acquis le 01/04/N au prix HT de 500 000 DH. La durée de vie probable de ce matériel est de 5 ans.

TAF :

1. Présenter le plan d'amortissement dégressif du matériel informatique.
2. Enregistrer les écritures comptables relatives au 31/12/N et au 31/12/N+5.

Corrigé :

1/ Le plan d'amortissement :

Année	Base d'amortissement	Dotation de l'année	Cumul amortissemen	Valeur Nette d'Amortissemen
N(9 mois)	500 000,00	150 000,00	150 000,00	350 000,00
N+1	350 000,00	140 000,00	290 000,00	210 000,00
N+2	210 000,00	84 000,00	374 000,00	126 000,00
N+3	126 000,00	50 400,00	424 400,00	75 600,00
N+4	75 600,00	60 480,00	484 880,00	15 120,00
N+5(3 mois)	15 120,00	15 120,00	500 000,00	-

2/ Les écritures comptables d'amortissement au 31/12/N et 31/12/N+5:

		31/12/N		
6193	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	75 000,00		
28332	Amortissements du matériel et outillage 500 000*0,2*(9/12)		75 000,00	
		31/12/N		
65941	DNC pour amortissement dérogatoire	75 000,00		
1351	Provisions pour amortissement dérogatoire 150 000-75 000		75 000,00	
		31/12/N+5		
6193	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	25 000,00		
28332	Amortissements du matériel et outillage 500 000*0,2*(3/12)		25 000,00	
		31/12/N+5		
1351	Provisions pour amortissement dérogatoire	9 880,00		
75941	Reprise sur amortissement dérogatoire 25 000-15 120		9 880,00	