Module : Comptabilité générale 2

Chapitre : La régularisation des comptes de charges et produits

La détermination d'un résultant et d'un bilan exacts suppose, au préalable, des régularisations des comptes de situation (amortissements, provisions). Elle suppose également la régularisation des comptes de gestion. En effet, en vertu du principe de **l'indépendance des exercices**, ne sont rattachés à un exercice que les charges et les produits qui le concernent et ceux là seulement. Par conséquent, l'entreprise est tenue de régulariser ses comptes de produits et charges à la fin de chaque exercice, de manière qu'ils comprennent l'ensemble des charges et des produits relatifs à l'exercice, mais non les charges et les produits engagés ou encaissés qui concernent le prochain exercice par exemple.

Section I : Régularisations des comptes de charges

A la fin de l'exercice, on constate que certaines charges se rattachant à l'exercice comptable qui s'achève n'ont pas été comptabilisées, à causes du décalage dans le temps entre le moment où l'entreprise a réalisé l'opération et le moment où la pièce comptable va arriver, faute de pièces justificatives. Il y a lieu de les rattacher à cet exercice. Ces charges sont appelées **charges à payer**. D'autres charges enregistrées durant l'exercice concernent, en totalité ou en partie, l'exercice suivant ; il y a lieu de les soustraire des éléments constitutifs du résultat de cet exercice. Ces charges sont appelées **charges constatées d'avance**.

I- Les charges à payer :

Les charges à payer sont des « **dettes évaluées à l'inventaire, nettement précisées quant à leur existence, leur nature, leur objet, mais dont le montant (le parfait l'échéance) n'est pas encore juridiquement déterminée**».

Il s'agit donc de charges connues avec certitude à la date de clôture de l'exercice, mais non encore comptabilisées car les documents les justifiant ne parviendront à l'entreprise ou ne seront crées qu'au cours de l'exercice suivant.

Il convient donc de **débiter les comptes de charges concernés**, des montants imputables à l'exercice et non encore comptabilisés.

En contrepartie, on **crédite l'un des comptes de régularisation** suivants :

4417 : Fournisseurs-factures non parvenues
4427 : Clients, RRR à accorder-avoirs à établir
4437 : Charges de personnel à payer
4447 : Charges sociales à payer
4457 : Etat, impôts et taxes à payer
4487 : Dettes rattachées aux autres créanciers
4493 : Intérêts courus et non échus à payer

Remarques :

- D'un point de vue fiscal, la TVA concernant les charges à payer n'est pas récupérable, elle ne le sera qu'au moment de la facturation. Elle est donc enregistrée dans le compte 3458 « Etat – autres comptes débiteurs », lorsqu'elle concerne une augmentation de charge ; ou dans le compte 4458 « Etat– autres comptes créditeurs », lorsqu'elle concerne une diminution de produits (RRRA).
- Au début de l'exercice suivant (N+1), les écritures de régularisations sont contre-passées, de façon à enregistrer normalement les documents de base au moment de leur réception.

Application :

A la fin de l'exercice **2003**, le comptable de l'entreprise « **Somamec** » a constaté les faits suivants :

1- Une expédition de matières premières du fournisseur TAZI est arrivée, valeur : **6.000 DH** H.T, mais la facture n'est pas encore parvenue, TVA 20%.
2- Un rabais de 720 DH a été accordé à un client ; la facture d'avoir correspondante n'est pas encore établie, TVA 20%.
3- La note de téléphone du mois de Mars estimée à 850 DH n'est pas encore parvenue ; TVA 20%.
4- Suite à un contrôle fiscal concernant l'impôt des patentes, il faut s'attendre à une notification de 3 200 DH.
5- L'entreprise doit verser à la banque, le 30 juin N+1, les intérêts d'un prêt qui lui a été consenti le 01-07-N. Le montant du prêt s''élève à 30.000 DH, le taux d'intérêt est de 10%, TVA 7%.
6- La quittance d'électricité du mois de mars estimée à 500 DH H.T n'est par encore parvenue, TVA 7%.
7- Des produits finis d'une valeur de 600 DH HT ont été retournés par le client **Chaoui**, mais la facture d'avoir correspondante ne lui a pas été encore envoyée, TVA 20%.
8- Les commissions des vendeurs pour le mois de décembre sont évaluées à 8 000 DH, les charges sociales correspondantes s'élèvent à 960 DH.

Ecriture comptable de régularisation au journal de l'entreprise Somamec :

	31/12/2003		
6121	Achats de matières premières	**6 000**	
3458	Atat-Autres comptes débiteurs	**1 200**	
4417	Fournisseurs, factures non parvenues		**7 200**
	d°		
7129	Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise	**720**	
4458	Etat- autres comptes créditeurs	**144**	
4427	Clients, RRR à accordes-avoirs à établir		**864**
	d°		
6145	Frais postaux et frais de télécommunication	**850**	
3458	Etat-autres comptes débiteurs	**170**	
	Fournisseurs, factures non parvenues		**1 020**
	d°		
6161	Impôt et taxes directs	**3 200**	
4457	Etat, impôts et taxes à payer		**3 200**
	31/12/2003		
6311	Intérêts des emprunts et dettes	**1 500**	
3458	Etat – autres comptes débiteurs	**105**	
4493	Intérêts courus et non échus à payer		**1 605**
	30 000 x 10% x 6/12 = 1 500		
	d°		
61251	Achats de fournitures non stockables	**500**	
3458	Etat- autres comptes débiteurs	**35**	
4417	Fournisseurs, factures non parvenues		**535**
	d°		
7121	Ventes de biens produits au Maroc		
4458	Etat- autres comptes débiteurs		
4427	Clients, RRR à accordes-avoirs à établir		
	d°		
6171	Rémunération du personnel	**8 000**	
44537	Charges de personnel à payer		**8 000**
	d°		
6174	Charges sociales	**960**	
4447	Charges sociales à payer		**960**

Précision : Ces écritures sont à contre-passer au début de l'exercice suivant, on procédera ainsi à l'enregistrement normal s'après le fait générateur de la comptabilisation à savoir la réception des documents.

II. Les charges constatées d'avance :

« Les charges constatées d'avance sont des charges enregistrées au cours de l'exercice, mais qui correspondent à des achats de biens, ou de services ou à des prestations dont la fourniture doit intervenir ultérieurement ».

Ce sont donc des charges qui ont été enregistrées alors qu'elles concernent, en partie ou en totalité, l'exercice suivant. C'est le cas, par exemple, d'une quittance d'assurance annuelle dont l'échéance est le 1er avril de chaque année ; ou d'une facture d'achat qui aurait été enregistrée alors que les marchandises ne sont pas encore réceptionnées.

La charge enregistrée doit être réduite ou annulée, il y a lieu donc de **créditer le compte de charge intéressé hors taxe**. En contrepartie, on **débite un compte de régularisation**: « **3491**. Charges constatées d'avance ».

Remarques :

- D'un point de vue fiscal, la TVA récupérable enregistrée au cours de l'exercice qui s'achève lui est imputable.
- Au début de l'exercice suivant (N+1), les écritures de régularisation sont contre-passées, de façon à faire porter la charge sur l'exercice N+1.

Application :

Au **31/03/2003**, **à la clôture de l'exercice**, nous disposons des informations suivantes :

1. La facture d'achat **S90** d'un montant de **10 440 DH TTC** a été comptabilisée, mais les marchandises n'ont pas encore été reçues.

2. N'ont pas été utilisés :

- des fournitures de bureau non stockées : **2 500 DH**
- des timbres fiscaux……: **600 DH**
- des timbres postaux ……..: **300 DH**

3. La prime d'assurance d'un montant de **4.200 DH** payée le 1er janvier **2003** concerne la période d'un an.

Ecritures comptables de régularisation :

	31/03/2003		
3491	Charges constatées d'avance	**8 700**	
6111	Achats de marchandises		**8 700**
	10 440/1,2 = 8 700		
	d°		
3491	Charges constatées d'avance	**3 400**	
6125	Achats non stockés de matières et fournitures		**2 500**
6167	Impôts, taxes et droits assimilés		**600**
6145	Frais postaux et frais de télécommunication		**300**
	d°		
3491	Charges constatées d'avance	**3 150**	
6134	Primes d'assurance		**3 150**
	4 200 x 9/12 = 3 150 DH[115]		

Précision : Ces écritures sont à contre-passer au début de l'exercice suivant, de façon à opter un **transfert de charge de l'exercice qui prend fin à celui qui suit.**

Section II : Régularisations des comptes de produits :

Comme pour les charges, et conformément au principe de spécialisation des exercices, il est nécessaire d'opérer des régularisations afin de ne prendre en considération que les produits qui intéressent l'exercice qui s'achève.

Ces régularisations doivent intervenir dans deux cas :

- celui où des produits concernant l'exercice n'ont pas été comptabilisés ; ce sont **les produits à recevoir** ;
- celui où des produits ne concernant pas l'exercice en totalité ou en partie et qui ont été comptabilisés ; ce sont **les produits constatés d'avance.**

I- Les produits à recevoir :

« Les produits à recevoir sont des produits acquis à l'entreprise mais dont le montant, non définitivement arrêté, n'a pas été inscrit aux comptes de tiers débiteurs.

Ce sont des créances évaluées à l'inventaire, nettement précisées quant à leur existence, leur nature, leur objet, mais dont le montant (et parfois l'échéance) n'est pas encore juridiquement déterminé ».

Ce sont donc des produits qui concernent l'exercice, mais qui ne sont pas encore enregistrés en l'absence de documents justificatifs.

Le schéma d'écriture sera le suivant :

- **Créditer les comptes de produits acquis à l'entreprise à cette date**, des montants non encore arrêtés définitivement.
- **Débiter** en contrepartie **l'un des comptes de régularisation** suivants :

3417 : Rabais, remises et ristournes à obtenir, avoirs non encore reçues
3427 : Clients, factures à établir et créances sur travaux non encore facturables
3467 : Créances rattachées aux comptes d'associés
3487 : Créances rattachées aux autres débiteurs
3193 : Intérêts courus et non échus à percevoir

Remarques :

- Sur le plan fiscal, la TVA concernant les produits à recevoir n'est pas exigible, elle ne le sera qu'au moment de la facturation. Elle est donc enregistrée dans le compte « 3458. Etat-autres comptes débiteurs » lorsqu'elle concerne une diminution de charge ; ou dans le compte « 4458. Etat-autres comptes créditeurs » lorsqu'elle concerne une augmentation de produits (RRRA).
- Au début de l'exercice suivant (N+1), les écritures de régularisation sont contre-passées, de façon à enregistrer normalement les documents de base à la date de leur établissement.

Application :

A l'inventaire, le **31/12/ 2003**, le comptable de l'entreprise « Gharbfil » a constaté les faits suivants :

1. L'entreprise a envoyé au client « Texfil » les produits finis d'une valeur de **3 600 DH TTC**, mais elle n'a pas encore établi la facture correspondante.

2. Une facture d'avoir relative à une remise sur achat de matières premières dont doit bénéficier l'entreprise n'est pas encore parvenue.

Cette réduction est estimée à **1.200 DH** HT (TVA 20%).

3. Un débiteur doit verser à l'entreprise, le 31 mars 2004, une annuité de prêt qui lui a été consenti ; le montant de l'annuité est de **45 050 DH** dont **2 550 DH** d'intérêts (TVA 7%).

4. L'entreprise s'attend à recevoir une commission s'élevant à **2 400 DH TTC** (TVA 20%) en janvier 2004.

5. L'entreprise retourne à son fournisseur Reda des matières premières d'une valeur de **3 400 DH HT** (TVA 20%).

Ecriture comptable de régularisation:

	31/12/2003		
3427	Client, factures à établir et créances sur travaux non encore facturables	**3 600**	
7121	Ventes de biens produits au Maroc		**3 000**
4458	Etat- autres comptes créditeurs		**600**
	d°		
3417	Rabais, remises et ristournes à obtenir-avoirs non reçus	**1 440**	
6129	RRRO/achats consommés de matières et fournitures		**1 200**
3458	Eta-Autres comptes débiteurs		**240**
	d°		
3493	Intérêts courus et non échus à percevoir	**2 728,5**	
7381	Intérêts et produits assimilés		**2 550**
4458	Eta-Autres comptes créditeurs		**178,5**
	d°		
3487	Créances rattachées aux autres créanciers	**2 400**	
7127	Ventes et produits accessoires		**2 000**
4458	Etat-Autres comptes créditeurs		**400**
	d°		
3417	Rabais, remises et ristournes à obtenir-avoirs non reçus	**4 080**	
6121	Achats de matières premières		**3 400**
3458	Eta-Autres comptes débiteurs		
680			

<u>Précision :</u> Ces écritures sont à contre-passer au début de l'exercice suivant.

II – Les produits constatés d'avance :

Il s'agit de : « produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations et fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies.

A ce titre, l'entreprise devra s'acquitter d'une dette en nature ».

Ce cas est analogue à celui des charges constatées d'avance. Le schéma d'écriture est le suivant :

- On **débite le compte de produits concerné hors taxe** afin d'en réduire le montant ou de l'annuler.
- En contrepartie, on **crédite un compte de régularisation** : « **4491.** Produits constatés d'avance ».

<u>Remarques :</u>

- D'un point de vue fiscal, la TVA facturée enregistrée au cours de l'exercice qui prend fin lui est imputable.
- Au début de l'exercice suivant (N+1), les écritures de régularisation sont contre-passées, de façon à faire porter le produit sur l'exercice N+1.

Application :

Au **31/03/2003**, à l'inventaire, on a constaté les faits suivants :

1. Un loyer trimestriel de **9 000 DH** a été perçu d'avance au début du trimestre. Seul un mois de loyer est imputable à l'exercice.

2. Une facture de vente de marchandises datée du 25 décembre a été comptabilisée, la livraison des marchandises sera effectuée en janvier 2004.

La facture se décompose comme suit :

Facture n° F21	
Montant brut	25 000,00
Remise 3%	- 750,00
Net commercial	24 250,00
Escompte 1%	- 242,50
Net financier	24 007,50
TVA 20%	+ 4 801,50
Net à payer TTC	**28 809,00**

3. Les intérêts, pour u an, sur un prêt de **20 000 DH** ont été payés d'avance le 1er juillet 2003 ; montant : **2 000 DH**.

Ecritures comptables de régularisation :

	31-12-2003		
71271	Locations divers reçues	6 000	
4491	Produits constatés d'avance		6 000
	2 mois de loyer encaissé d'avance : 9 000 x 2/3		
	d°		
7111	Ventes de marchandises	24 250	
3491	Charges constatés d'avance	242,50	
4491	Produits constatés d'avance		24 250
6386	Escomptes accordés		242,50
	Facture F21 comptabilisée, marchandises non encore livrés		
	d°		
73811	Intérêts des prêts	1 000	
	Produits constatés d'avance		1 000
	2 000 x 6/12		

Précision : Ces écritures sont à contre-passer au début de l'exercice suivant.

En conclusion, il faut souligner le caractère **transitoire** des comptes de régularisations qui sont ouverts à la clôture de l'exercice, mais soldés à la réouverture des comptes, au début de l'exercice suivant. L'utilisation de ces comptes a pour objet d'ajuster les charges et les produits dans le temps et de réguler ainsi le résultat de l'entreprise.