

LES ECRITURES DE FIN D'ANNEE

Nous voici de nouveau en fin d'année, ce qui coïncide le plus souvent avec la fin d'un exercice social. Il n'est donc pas inutile, en cette occurrence, de rappeler les diverses étapes de la clôture d'un exercice comptable, ce qui se passe généralement entre le 31 décembre à 23h59 et le 1^{er} janvier à 00h01.

La clôture d'un exercice peut se concevoir de la manière suivante

- 1 - Ecritures de rattachement et de reclassement.
- 2 - Ecritures d'inventaire et mise en concordance des comptes.
- 3 - Ecritures d'amortissement, réduction de valeur et provision.
- 4 - Calcul et enregistrement de l'impôt de l'exercice.
- 5 - Affectation du résultat.
- 6 - Clôture des comptes.

Préalablement aux écritures de fin d'année, il y aura lieu d'établir une « Balance par solde » dont la présentation est schématisée comme suit

Soldes des comptes d'actif	Soldes des comptes de passif
Sous total A	Sous total A'
Soldes des comptes de charges	Soldes des comptes de produits
Sous total B	Sous total B'
Total A + B	Total A' + B'

Les sous totaux A et A', B et B' ne sont pas égaux. Par contre, le total A + B doit être égal au total A' + B'

1. Ecritures de rattachement.

Le détail des opérations se fait également en six étapes

- Enregistrement des « factures à établir » et des « Notes de crédit à établir ».

4004 Factures à établir
à 7000 Chiffre d'affaires

7010 Notes de crédit s/chiffre d'affaires
à 40041 Notes de crédit à établir

Ces opérations sont enregistrées hors TVA.

- Enregistrement des « factures à recevoir » et des « Notes de crédit à recevoir ».

60... Matières, approvisionnements, ...

61... Services et biens divers
à 4440 Factures à recevoir

4441 Notes de crédit à recevoir
à 60... Matières, approvisionnements, ...
61... Services et biens divers

Ces opérations sont également enregistrées hors TVA.

- Transfert vers l'exercice suivant des charges et produits déjà comptabilisés et qui portent sur l'exercice en cours et un ou plusieurs exercices suivants.

4900 Charges à reporter

4930 Produits à reporter

L'article 95 de l'A.R. du 30 janvier 2001 précise ce qu'il faut entendre pour ces postes

« Ce poste comporte

- a. les charges à reporter c'est-à-dire **les prorata** de charges exposées au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur mais qui sont à rattacher à un ou plusieurs exercices ultérieurs

...

- b. les produits à reporter; c'est-à-dire **les prorata** de produits perçus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur; qui sont rattachés à un exercice ultérieur »

4900 Charges à reporter

à 61... Services et biens divers

74... Autres produits d'exploitation

à 4930 Produits à reporter

- Prise en compte des charges et produits qui ne seront comptabilisés que lors d'un exercice ultérieur alors qu'ils incombent à l'exercice à clôturer.

4910 Produits acquis

4920 Charges à imputer

L'article 95 de l'A.R. du 30 janvier 2001 stipule

« Ce poste comprend

...

- b) les produits acquis c'est-à-dire **les prorata** de produits qui n'échoiront qu'au cours d'un exercice ultérieur mais qui sont à rattacher à un exercice écoulé

...

- a) les charges à imputer c'est-à-dire **les prorata** de charges qui n'échoiront qu'au cours d'un exercice ultérieur mais qui sont à rattacher à un exercice écoulé »

4910 Produits acquis

à 75... Produits financiers

61... Services et biens divers

à 4920 Charges à imputer

- Transfert des créances et dettes dont la durée est supérieure à un an lors de l'exercice précédent mais dont l'échéance interviendra au cours de l'exercice prochain.

Les créances et dettes à long terme ont été à l'origine subdivisées en créances et dettes à plus d'un an et en créances et dettes à plus d'un an échéant dans l'année. En fin d'exercice la partie échéant dans l'année doit être nulle. Il faut donc transférer les échéances de l'exercice suivant qui deviennent des créances et des dettes échéant à un an au plus.

17... Dettes à plus d'un an
à 42... Dettes à plus d'un an échéant
dans l'année

- Transfert des comptes dont le solde présente une position anormale par rapport à sa position normale dans les comptes annuels.

Lorsqu'une entreprise a obtenu un crédit de caisse de son banquier, le solde du compte, en fin d'exercice, peut présenter un solde créditeur. Il ne peut donc demeurer dans les comptes d'actif et doit être transféré dans un compte de passif

5500 Banque
à 433. Etablissement de crédit
(Dette en compte-courant)

2. Ecriture d'inventaire et mise en concordance des comptes.

L'article 9 de la loi du 17 juillet 1975 stipule

« §1^{er}. Toute entreprise procède, une fois l'an au moins, avec bonne foi et prudence, aux opérations de relevé, d'examen et d'évaluation nécessaires pour établir à la date choisie un inventaire complet de ses avoirs et droits de toute nature, de ses dettes, obligations et engagements de toute nature relatifs à son activité et des moyens propres qui y sont affectés. Les pièces de l'inventaire sont transcrites dans un livre. Les pièces dont le volume rend la transcription difficile sont résumées dans le livre auquel elles sont annexées.

§2. L'inventaire est ordonné de la même manière que le plan comptable de l'entreprise... »

L'article 10 ajoute

« §1^{er}. Les comptes sont, après mise en concordance avec les données d'inventaire, synthétisée dans un état descriptif constituant les comptes annuels ; ... »

L'Avis 7-4 de la CNC donne la raison d'être de l'inventaire

« L'inventaire a pour objet de vérifier et, au besoin, de corriger les soldes des comptes tels qu'ils résultent de l'enregistrement des opérations de l'entreprise tout au long de l'exercice, avant que ces soldes soient définitivement synthétisés dans les comptes annuels. »

L'inventaire se décompose donc en trois phases

- le relevé des existences, le comptage
 - la valorisation de l'inventaire
 - la mise en concordance des comptes avec les données d'inventaire.
- a. Notamment, pour ce qui concerne les stocks, la mise en concordance de la comptabilité avec l'inventaire se fera en deux étapes

60900 Variations de stocks (début de période)
à 3000 Stocks Matières premières

3000 Stocks Matières premières
à 60901 Variations de stocks
(fin de période)

- b. Pour ce qui concerne les commandes en cours d'exécution, il faudra tenir compte d'une part de l'état des frais et dépenses exposés et d'autre part de l'état d'avancement du chantier.

Si l'état d'avancement fait apparaître que les dépenses engagées sont supérieures à celles qui auraient dû l'être, il faudra enregistrer une réduction de valeur

6320 Réduction de valeur s/commandes
en cours - Dotation
à 3790 Réduction de valeur actée
s/commande en cours

Si l'état d'avancement fait apparaître que les coûts exposés sont inférieurs aux prévisions et pour autant que cette différence présente un caractère raisonnablement certain, il sera possible d'enregistrer un bénéfice en compte.

L'article 71 de l'A.R. du 30 janvier précise

« Les commandes en cours d'exécution sont évaluées à leur coût de revient majoré, compte tenu du degré d'avancement des travaux de fabrication ou des prestations, de l'excédent du prix stipulé au contrat par rapport au coût de revient lorsque cet excédent est devenu raisonnablement certain; une société peut toutefois adopter pour règle de maintenir les commandes en cours d'exécution ou certaines catégories d'entre elles au bilan à leur coût de revient. »

L'enregistrement de ce bénéfice raisonnablement certain se fera comme suit

3710 Commandes en cours/Bénéfice pris en compte
à 7171 Variations s/commandes
en cours / Bénéfice pris en compte

- C. Pour ce qui concerne les avoirs en devises, il existe deux possibilités

1° Enregistrement des écarts de devises en compléments des comptes concernés

496..Ecart de conversion positifs s/devise
à 5500.. Compte bancaire en devise

400..Clients en devise
à 497.. Ecart de conversion négatifs
s/devise

2° Enregistrement de l'écart de conversion via un compte de charge ou de produits

496..Ecart de conversion positifs s/devise
à 755.. Ecart de conversion s/devises

655..Ecart de conversion s/devises
à 497.. Ecart de conversion négatifs
s/devise

3. Ecritures d'amortissement, de réduction de valeur et de provision.

- Amortissements

Les articles 45 al.1, 46 et 47 de l'A.R. du 30 janvier 2001 définit les amortissements et leur mode d'application comme suit

« Par «amortissements» on entend les montants pris en charges par le compte de résultat, relatifs au frais d'établissement et aux immobilisations incorporelles et corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, en vue de répartie soit le montant de ces frais d'établissement et le coût d'acquisition, éventuellement réévalué, de ses immobilisations sur la durée d'utilité ou d'utilisation probable, soit de prendre en charge ces frais et ces coûts au moment où ils sont exposés »

« Les amortissements ... doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi. »

« Ils ... doivent être constitués systématiquement sur base des méthodes arrêtées par la société... Ils ne peuvent dépendre du résultat. »

6300	Dotation aux amortissements s/frais d'établissement
6301	Dotation aux amortissements s/immobilisations incorporelles
6302	Dotation aux amortissements s/immobilisations corporelles
à 20.9	Amortissements actés s/frais d'établissement
21.9	Amortissements actés s/immobilisations incorporelles
22.9 à 27.9	Amortissements actés s/immobilisations corporelles

- Réductions de valeur

L'article 45 al.2 du même A.R. définit comme réduction de valeur

« ... les abattements apportés au prix d'acquisition des éléments de l'actif autres que ceux définis à l'alinéa précédent, et destinés à tenir compte de la dépréciation, définitive ou non de ces derniers, à la date de clôture de l'exercice. »

Et l'article 49 précise

« Les réductions de valeur ne peuvent être maintenues dans la mesure où elles excèdent en fin d'exercice une dépréciation actuelle, selon les critères prévus à l'article 46, des dépréciations en considération desquelles elles ont été constituées. »

Les comptes à débiter seront les suivants

6308	Réduction de valeur s/immobilisations incorporelles
6309	Réduction de valeur s/immobilisations corporelles

6310	Réduction de valeur s/stocks
6320	Réduction de valeur s/commande en cours d'exécution
6330	Réduction de valeur s/créances commerciales à plus d'un an
6340	Réduction de valeur s/créances commerciales à un an au plus
6510	Réduction de valeur s/actifs circulants
6610	Réduction de valeur s/immobilisations financières

Au cas où il y aurait lieu à reprise de la réduction de valeur, le compte sera constitué de la même racine que lors de la constitution de la réduction de valeur suivie de l'indice « 1 ».

- Provisions

Il s'agit des provisions pour risques et charges dont l'article 50 de l'A.R. définit comme telles celles

« ... qui ont pour objet de couvrir des pertes et charges nettement circonscrites quant à leur nature mais qui, à la date de clôture de l'exercice, sont probables ou certaines, mais indéterminées quant à leur montant.

Les provisions pour risques et charges ne peuvent avoir pour effet de corriger la valeur d'éléments postés à l'actif »

Il faut cependant noter que la création de la provision est la survenance de l'événement qui est à son origine. Il ne faut donc pas nécessairement attendre la fin de l'exercice social pour constituer une provision.

Les comptes de charges utilisés sont

6350	Dotation à la provision pour pensions et obligations similaires
6360	Dotation à la provision pour grosses réparations et gros entretiens
6370	Dotation à la provision pour autres risques et charges
6290	Dotation à la provision pour pécule de vacances

Pour chacun de ces éléments, nous retrouverons les mêmes constantes

- le caractère de prudence, sincérité et bonne foi (Article 51)
- l'obligation de les comptabiliser quel que soit le résultat de l'exercice (Article 53)
- leur disparition ou leur réduction s'ils ne se justifient plus (Article 55).

Après ces trois premières opérations, il est d'usage d'établir une balance provisoire dont les caractéristiques seront les mêmes que celles de la « Balance par solde » dont question ci avant. Elle permettra de passer aux opérations suivantes.

Marcel Jean PAQUET

Past Président IPCF