Numéro spécial Prix : 20.000 FCFA 15 février 2017

Journal Officiel

ORGANISATION POUR L'HARMONISATION EN AFRIQUE DU DROIT DES AFFAIRES

Secrétariat Permanent de l'OHADA : B.P. : 10071 (Yaoundé) Cameroun - Tel. (237) 222 21 09 05 / Fax 222 21 67 45

ACTE UNIFORME RELATIF AU DROIT COMPTABLE ET A L'INFORMATION FINANCIERE & SYSTEME COMPTABLE OHADA (SYSCOHADA)

Décision fixant le tarif des actes du greffe de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage

ACTE UNIFORME RELATIF AU DROIT COMPTABLE ET A L'INFORMATION FINANCIERE ET SYSTEME COMPTABLE OHADA (SYSCOHADA)

SOMMAIRE

Liste des principaux sigles utilisés..... 10

ACTE UNIFORME RELATIF AU DROIT COMPTABLE ET A L'INFORMATION FINANCIERE

TITRE I : DES COMPTES PERSONNELS DES ENTITES (PERSONNES PHYSIQUES ET PERSONNES MORALES)..... 13

CHAPITRE 1 : **Dispositions générales** 13

CHAPITRE 2 : **Organisation comptable** 17

CHAPITRE 3 : **Jeu complet d'états financiers annuels**..... 22

CHAPITRE 4 : **Règles d'évaluation et de détermination du résultat** 24

CHAPITRE 5 : **Valeur probante des documents, contrôle des comptes, collecte et publicité des informations comptables**..... 36

TITRE II : DES COMPTES CONSOLIDES ET DES COMPTES COMBINES..... 38

CHAPITRE 1 : **Comptes consolidés**..... 38

CHAPITRE 2 : **Comptes combinés**..... 47

TITRE III : DES DISPOSITIONS PENALES..... 49

TITRE IV : DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET FINALES..... 50

SYSTEME COMPTABLE OHADA (SYSCOHADA)

PREMIERE PARTIE : PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA (PCGO)

TITRE V : CADRE CONCEPTUEL..... 55

CHAPITRE 1 : **Définition et principaux utilisateurs des états financiers**..... 57

CHAPITRE 2 : **Structure et champ d'application du cadre conceptuel**..... 63

CHAPITRE 3 : **Objectifs et principes de base des états financiers**..... 69

CHAPITRE 4 : **Définitions et structure des états financiers**..... 91

CHAPITRE 5 : Règles d'évaluation et de comptabilisation des éléments des états financiers..... 107

TITRE VI : DEFINITIONS DES TERMES..... 131

CHAPITRE 1 : Liste des termes..... 133

CHAPITRE 2 : Définitions..... 147

TITRE VII : STRUCTURE, CONTENU ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES..... 207

CHAPITRE 1 : Cadre comptable du Système Comptable OHADA..... 209

CHAPITRE 2 : Structure du plan de comptes..... 211

CHAPITRE 3 : Contenu et fonctionnement des comptes..... 271

TITRE VIII : OPERATIONS ET PROBLEMES SPECIFIQUES..... 537

CHAPITRE 1 : Frais de recherche et de développement 541

CHAPITRE 2 : Brevets, licences, marques, logiciels, sites internet 551

CHAPITRE 3 : Frais de prospection et d'exploitation des ressources minérales 577

CHAPITRE 4 : Approche par composants 591

CHAPITRE 5 : Frais d'inspections ou de révisions majeures, dépenses de sécurité et de mise en conformité 601

CHAPITRE 6 : Coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site 607

CHAPITRE 7 : Coût d'emprunts 617

CHAPITRE 8 : Contrat de location 623

CHAPITRE 9 : Réserve de propriété 643

CHAPITRE 10 : Immeubles de placement 647

CHAPITRE 11 : Constructions sur sol d'autrui et contrat de rentes viagères..... 657

CHAPITRE 12 : Dépréciation des immobilisations 665

CHAPITRE 13 : Portefeuille titres..... 677

CHAPITRE 14 : Stocks et en-cours de production..... 689

CHAPITRE 15 : Abandons de créances, opérations d'affacturage et titrisation..... 703

CHAPITRE 16 : Capitaux propres et autres fonds propres 711

CHAPITRE 17 : Subventions et aides publiques 721

CHAPITRE 18 : Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels..... 733

CHAPITRE 19 : Attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants de la société 751

CHAPITRE 20 : Emprunt obligataire 757

CHAPITRE 21 : Engagements de retraite et autres avantages assimilés 771

CHAPITRE 22 : Opérations en devises et contrats de couverture sur marchés financiers..... 791

CHAPITRE 23 : Contrats pluri-exercices 805

CHAPITRE 24 : Abonnement des charges et produits 819

CHAPITRE 25 : Contrat de concessions de service public 823

CHAPITRE 26 : Groupement d'intérêt économique 835

CHAPITRE 27 : Personnel intérimaire 839

CHAPITRE 28 : Réévaluation des bilans 843

CHAPITRE 29 : Inventaire permanent en comptabilité financière..... 861

CHAPITRE 30 : Engagements financiers et passifs éventuels 867

CHAPITRE 31 : Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice 875

CHAPITRE 32 : Opérations faites pour le compte de tiers 883

CHAPITRE 33 : Opérations faites en commun 889

CHAPITRE 34 : Comptabilité autonome par établissement 899

CHAPITRE 35 : Contrat de franchise 905

CHAPITRE 36 : Comptabilité pluri monétaire 909

CHAPITRE 37 : Opérations spécifiques des entités agricoles 913

CHAPITRE 38 : Fusions et opérations assimilées 929

CHAPITRE 39 : Comptes intermédiaires 949

CHAPITRE 40 : Liquidation 957

CHAPITRE 41 : Première application du SYSCOHADA révisé..... 965

TITRE IX : PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS ANNUELS DU SYSTEME NORMAL..... 977

CHAPITRE 1 : Dispositions générales relatives à la présentation des états financiers..... 979

CHAPITRE 2 : Informations générales sur l'entité..... 983

CHAPITRE 3 : Bilan du Système Normal..... 991

CHAPITRE 4 : Compte de résultat du Système Normal..... 1001

CHAPITRE 5 : Tableau des flux de trésorerie du Système Normal..... 1005

CHAPITRE 6 : Notes annexes du Système Normal..... 1017

CHAPITRE 7 : Tableau de correspondance Postes/Comptes du Système Normal.... 1067

TITRE X : PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS ANNUELS DU SYSTEME MINIMAL DE TRESORERIE (SMT)..... 1071

CHAPITRE 1 : Dispositions spécifiques relatives à la présentation des états financiers du Système Minimal de Trésorerie..... 1073

CHAPITRE 2 : Bilan et compte de résultat du Système Minimal de trésorerie..... 1077

CHAPITRE 3 : Notes annexes du Système Minimal de Trésorerie..... 1079

TITRE XI : NOMENCLATURES..... 1087

DEUXIEME PARTIE : DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES (D4C)

INTRODUCTION..... 1131

TITRE XII : COMPTES CONSOLIDES..... 1135

CHAPITRE 1 : Dispositions générales relatives aux comptes consolidés 1137

CHAPITRE 2 : Périmètre et méthodes de consolidation..... 1141

CHAPITRE 3 : Retraitements des comptes individuels 1149

CHAPITRE 4 : Conversion des états financiers des entités étrangères..... 1159

CHAPITRE 5 : Opérations et techniques de consolidation..... 1165

CHAPITRE 6 : Entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation 1181

CHAPITRE 7 : Variations du périmètre ou des pourcentages d'intérêts..... 1189

CHAPITRE 8 : Documents de synthèse consolidés..... 1195

CHAPITRE 9 : Première application du dispositif comptable relatif aux Comptes consolidés..... 1217

TITRE XIII : COMPTES COMBINES..... 1221

CHAPITRE 1 : Définition et objectif des comptes combinés..... 1223

CHAPITRE 2 : Champ d'application et entités concernées..... 1225

CHAPITRE 3 : Périmètre de combinaison..... 1227

CHAPITRE 4 : Règles et méthodes de combinaison..... 1231

CHAPITRE 5 : Présentation et contrôle des comptes combinés..... 1235

DÉCISION N° 05 DU 26 JANVIER 2016 FIXANT LES TARIFS DES ACTES DU GREFFE DE LA COUR COMMUNE DE JUSTICE ET D'ARBITRAGE DE L'OHADA 1239

LISTE DES SIGLES UTILISES

A.F. : Autofinancement

B.F.: Besoin de financement

B.F.E. : Besoin de Financement d'Exploitation

B.F.G.: Besoin de Financement Global

C.A.F.G.: Capacité d'Autofinancement Globale

C.D.D.: Contrat à Durée Déterminée

C.D.I.: Contrat à Durée Indéterminée

CEMAC: Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale

C.F.A.: Communauté Financière d'Afrique (UEMOA) ou Coopération Financière en Afrique (CEMAC)

C.I.M.A.: Conférence Interafricaine des Marchés d'Assurance

C.M.P.: Coût Moyen Pondéré

CNC-OHADA : Commission de Normalisation Comptable de l'OHADA

D4C: Dispositif Comptable relatif aux Comptes Consolidés et Combinés

E.B.E.:Excédent Brut d'Exploitation

E.T.E.: Excédent de Trésorerie d'Exploitation

F.A.S.B. : Financial Accounting Standards Board

F.C.P.: Fonds commun de Placement

F.IF.O.: First in; First Out

G.I.E.: Groupement d'Intérêt Economique

H.A.O.: Hors Activités Ordinaires

I.A.S.: International Accounting Standards

I.F.R.S.: International Financial Reporting Standards

M.C.: Marge Commerciale

O.B.S.A.: Obligation avec Bons de Souscription d'Actions

O.B.S.O.: Obligation avec Bons de Souscription d'Obligations

O.H.A.D.A.: Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires

O.P.C.V.M.: Organisme de Placement Collectif en Valeurs Mobilières

O.R.A.: Obligations Remboursables en Actions

P.C.G.O.: Plan Comptable Général OHADA

P.E.P.S.: Premier Entré, Premier Sorti

R.A.O.: Résultat des Activités Ordianires

R.D.: Recherche et développement

R.E.: Résultat d'Exploitation

R.F.: Résultat Financier

R.H.A.O.: Résultat Hors Activités Ordinaires

R.P.: Réserve de Propriété

S.P.: Société en Participation

SYSCOAHADA: Système Comptable OHADA

T.I.A.P.: Titres Immobilisés de l'Activité de Portefeuille

T.S.D.I.: Titres Subordonnés à Durée Indéterminée

T.V.A.: Taxe sur Valeur Ajoutée

UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

V.A.: Valeur Ajoutée

V.N.C.: Valeur Nette Comptable

Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière

SOMMAIRE

TITRE I : DES COMPTES PERSONNELS DES ENTITES (PERSONNES PHYSIQUES ET PERSONNES MORALES) **13**

CHAPITRE 1 : Dispositions générales **13**

CHAPITRE 2 : Organisation comptable **17**

CHAPITRE 3 : Jeu complet d'états financiers annuels..... **22**

CHAPITRE 4 : Règles d'évaluation et de détermination du résultat **24**

CHAPITRE 5 : Valeur probante des documents, contrôle des comptes, collecte et publicité des informations comptables..... **36**

TITRE II : DES COMPTES CONSOLIDES ET DES COMPTES COMBINES..... **38**

CHAPITRE 1 : Comptes consolidés..... **38**

CHAPITRE 2 : Comptes combinés..... **47**

TITRE III : DES DISPOSITIONS PENALES..... **49**

TITRE IV : DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET FINALES..... **50**

ACTE UNIFORME RELATIF AU DROIT COMPTABLE ET A L'INFORMATION FINANCIERE

Le Conseil des Ministres de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA),

Vu le Traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique, signé à Port-Louis le 17 octobre 1993, tel que révisé à Québec le 17 octobre 2008, notamment en ses articles 2, 5 à 10 et 12 ;

Vu le Rapport du Secrétariat Permanent et les observations des Etats Parties ;

Vu l'Avis n° 003/2106 en date du 20 décembre 2016 de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage ;

Après en avoir délibéré, adopte à l'unanimité des Etats Parties présents et votants, l'Acte uniforme dont la teneur suit :

TITRE I :
DES COMPTES PERSONNELS DES ENTITÉS (PERSONNES PHYSIQUES ET PERSONNES MORALES)

CHAPITRE I - DISPOSITIONS GÉNÉRALES

Article 1er

Toute entité au sens de l'article 2 ci-dessous est soumise aux dispositions du présent Acte uniforme et doit mettre en place, pour l'information externe et pour son propre usage, une comptabilité générale conformément audit Acte uniforme.

A cet effet :

- elle classe, saisit, enregistre dans sa comptabilité les événements qui sont constatés et toutes opérations, entraînant des mouvements de valeur, qui sont traitées avec des tiers ou qui sont constatées ou effectuées dans le cadre de sa gestion interne ;
- elle fournit, après traitement approprié de ces opérations, les redditions de comptes auxquelles elle est assujettie légalement ou de par ses statuts, ainsi que les informations nécessaires aux besoins des divers utilisateurs.

Article 2

Sont astreintes à la mise en place d'une comptabilité, dite comptabilité financière, les entités soumises aux dispositions de l'Acte uniforme portant sur le droit commercial général, de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique et de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés coopératives, les entités publiques, parapubliques, d'économie mixte et, plus généralement, les entités produisant des biens et des services marchands ou non marchands, dans la mesure où elles exercent, dans un but lucratif ou non, des activités économiques à titre principal ou accessoire qui se fondent sur des actes répétitifs, à l'exception de celles soumises aux règles de la comptabilité publique.

Article 3

La comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la convention de prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle a traitées.

Article 4

Pour garantir la fiabilité, la compréhension et la comparabilité des informations, la comptabilité de chaque entité implique :

- le respect d'une terminologie et de principes directeurs communs à l'ensemble des entités concernées des Etats parties au Traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique ;
- la mise en œuvre de postulats, de conventions, de méthodes et de procédures normalisées éventuellement par secteurs professionnels ;
- une organisation répondant à tout moment aux exigences de collecte, de tenue, de contrôle, de présentation et de communication des informations comptables se rapportant aux opérations de l'entité visées à l'article premier.

Article 5

Il est institué un système comptable unique, commun à tous les Etats parties composé, du Plan comptable général OHADA et du Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés, dénommé Système comptable OHADA en abrégé SYSCOHADA et annexé au présent Acte uniforme.

Le SYSCOHADA a pour objet la collecte, la tenue, le contrôle, la présentation et la communication par les entités, d'informations financières établies dans les mêmes conditions de fiabilité, de compréhension et de comparabilité.

Toutefois, les établissements de crédit, les établissements de microfinance, les acteurs du marché financier, les sociétés d'assurance et de réassurance, les organismes de sécurité et prévoyance sociales et les entités à but non lucratif ne sont pas assujettis au SYSCOHADA.

Il est procédé régulièrement, par voie de décision, à la mise à jour du Plan comptable général OHADA et du Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés, sur avis ou recommandation de la Commission de normalisation comptable de l'OHADA conformément

au Règlement n°002/2009 portant création, organisation et fonctionnement de ladite Commission.

Article 6

L'application du Système comptable OHADA implique que :

- la convention de prudence soit en tous cas observée, à partir d'une appréciation raisonnable des événements et des opérations à enregistrer au titre de l'exercice;
- l'entité se conforme aux règles et procédures en vigueur en les appliquant de bonne foi;
- les responsables des comptes mettent en place et en œuvre des procédures de contrôle interne indispensables à la connaissance qu'ils doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des événements, opérations et situations liés à l'activité de l'entité ;
- les informations soient présentées et communiquées clairement sans intention de dissimuler la réalité derrière l'apparence.

Article 7

Les états financiers de synthèse regroupent les informations financières au moins une fois par an sur une période de douze mois, appelée exercice ; ils sont dénommés états financiers annuels.

L'exercice coïncide avec l'année civile.

La durée de l'exercice est exceptionnellement inférieure à douze mois pour le premier exercice débutant au cours du premier semestre de l'année civile. Cette durée peut être supérieure à douze mois pour le premier exercice commencé au cours du deuxième semestre de l'année.

En cas de cessation d'activité, pour quelque cause que ce soit, la durée des opérations de liquidation est comptée pour un seul exercice, sous réserve de l'établissement de situations annuelles provisoires.

Article 8

Un jeu complet d'états financiers annuels comprend le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau des flux de trésorerie ainsi que les Notes annexes.

Les états financiers forment un tout indissociable et décrivent de façon régulière et sincère les événements, opérations et situations de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité.

Les états financiers sont établis et présentés conformément aux dispositions des articles 25 à 34 ci-dessous, de façon à permettre leur comparaison dans le temps, exercice par exercice, et leur comparaison avec les états financiers annuels des autres entités, dressés dans les mêmes conditions de régularité, de fidélité et de comparabilité.

Les entités dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs et celles qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne, doivent établir et présenter les états financiers annuels selon les normes internationales d'informations financières, appelées normes IFRS, en sus des états financiers visés aux alinéas précédents.

Les états financiers annuels établis selon les normes IFRS sont destinés exclusivement aux marchés financiers. Ils ne peuvent servir de support de base pour la détermination du bénéfice distribuable visé par l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.

Article 9

La régularité et la sincérité des informations regroupées dans les états financiers annuels de l'entité résultent d'une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des événements, opérations et situations se rapportant à l'exercice.

La comparabilité des états financiers annuels au cours des exercices successifs nécessite la permanence dans la terminologie et dans les méthodes utilisées pour retracer les événements, opérations et situations présentés dans ces états.

Article 10

Toute entité qui applique correctement le Système comptable OHADA est réputée donner, dans ses états financiers une image fidèle, de sa situation et de ses opérations, exigée en application de l'article 8 ci-dessus.

Lorsque l'application d'une prescription comptable se révèle insuffisante ou inadaptée pour donner l'image fidèle, des informations complémentaires ou des justifications nécessaires sont obligatoirement fournies dans les Notes annexes.

Article 11

Les états financiers annuels visés à l'article 8 sont rendus obligatoires, en tout ou en partie, en fonction de la taille des entités appréciée selon des critères relatifs au chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice.

Les présentations des états financiers annuels et de tenue de comptes admises par le présent Acte uniforme sont le Système normal et le Système minimal de trésorerie.

Toute entité est, sauf exception liée à sa taille, soumise au Système normal de présentation des états financiers et de tenue des comptes.

Article 12 abrogé

Article 13

Les petites entités sont assujetties, sauf option, au Système minimal de trésorerie en abrégé SMT.

Sont éligibles au Système minimal de trésorerie, les entités dont le chiffre d'affaires hors taxes annuel est inférieur aux seuils suivants :

- soixante (60) millions de F CFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie, pour les entités de négoce ;
- quarante (40) millions de F CFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie, pour les entités artisanales et assimilées ;
- trente (30) millions de F CFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie, pour les entités de services.

CHAPITRE II - ORGANISATION COMPTABLE

Article 14

L'organisation comptable mise en place dans l'entité doit satisfaire aux exigences de régularité et de sécurité pour assurer l'authenticité des écritures de façon à ce que la comptabilité puisse servir à la fois d'instrument de mesure des droits et obligations des partenaires de l'entité, d'instrument de preuve, d'information des tiers et de gestion.

Article 15

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.

Article 16

Pour maintenir la continuité dans le temps de l'accès à l'information, toute entité établit un manuel décrivant les procédures et l'organisation comptables.

Ce manuel, mis à jour périodiquement est destiné à garantir le caractère définitif de l'enregistrement des mouvements. Il est conservé aussi longtemps qu'est exigée la présentation des états financiers successifs auxquels il se rapporte.

Les mouvements affectant le patrimoine de l'entité sont enregistrés en comptabilité, opération par opération, dans l'ordre de leur date de valeur comptable. Cette date est celle de l'émission par l'entité de la pièce justificative de l'opération, ou celle de la réception des pièces d'origine externe. Les opérations de même nature réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique.

Les mouvements sont récapitulés par période préalablement déterminée qui ne peut excéder un mois.

L'entité procède à l'opération d'inventaire par le relevé physique de tous les éléments de son patrimoine avec la mention de la nature, de la quantité et de la valeur de chacun d'eux à la date de l'inventaire.

Les données d'inventaire sont organisées et conservées de manière à justifier le contenu de chacun des éléments recensés du patrimoine.

Article 17

L'organisation comptable doit au moins respecter les conditions de régularité et de sécurité suivantes :

1°) la tenue de la comptabilité dans la langue officielle et dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie ;

2°) l'emploi de la technique de la partie double, qui se traduit par une écriture affectant au moins deux comptes, l'un étant débité et l'autre crédité. Lorsqu'une opération est enregistrée, le total des sommes inscrites au débit des comptes doit être égal au total des sommes inscrites au crédit d'autres comptes ;

3°) la justification des écritures par des pièces datées, conservées, classées dans un ordre défini dans le manuel décrivant les procédures et l'organisation comptables, susceptibles de servir comme moyen de preuve et portant les références de leur enregistrement en comptabilité ;

4°) le respect de l'enregistrement chronologique des opérations tel qu'il est prévu par les alinéas 3, 4 et 5 de l'article 16 ci-dessus ;

5°) l'identification de chacun de ces enregistrements précisant l'indication de son origine et de son imputation, le contenu de l'opération à laquelle il se rapporte ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie ;

6°) le contrôle par inventaire de l'existence et de la valeur des biens, créances et dettes de l'entité conformément aux alinéas 6 et 7 de l'article 16 ci-dessus ;

7°) le recours, pour la tenue de la comptabilité de l'entité, à un plan de comptes normalisé dont la liste figure dans le Système comptable OHADA ;

8°) la tenue obligatoire de livres ou autres supports autorisés ainsi que la mise en œuvre de procédures de traitement agréées, permettant d'établir les états financiers annuels visés à l'article 8 ci-dessus.

Article 18

Les comptes du Système comptable OHADA sont regroupés par catégories homogènes appelées classes.

Pour la comptabilité financière, les classes comprennent :

- des classes de comptes de situation ;
- des classes de comptes de gestion.

Chaque classe est subdivisée en comptes identifiés par des numéros à deux chiffres ou plus, selon leur degré de dépendance vis-à-vis des comptes de niveaux supérieurs, dans le cadre d'une codification décimale.

Le plan de comptes de chaque entité doit être suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement des opérations.

Lorsque les comptes prévus par le Système comptable OHADA ne suffisent pas à l'entité pour enregistrer distinctement toutes ses opérations, elle peut ouvrir toutes subdivisions nécessaires.

Inversement, si des comptes prévus par le Système comptable OHADA sont trop détaillés par rapport aux besoins de l'entité, elle peut les regrouper dans un compte global de même niveau, plus contracté, conformément aux possibilités offertes par le Système comptable OHADA et à condition que le regroupement ainsi opéré puisse au moins permettre l'établissement des états financiers annuels dans les conditions prescrites.

Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont les intitulés correspondent à leur nature.

Article 19

Les livres comptables et autres supports dont la tenue est obligatoire sont :

- le livre-journal, dans lequel sont inscrits les mouvements de l'exercice, enregistrés en comptabilité, dans les conditions exposées au paragraphe 4 de l'article 17 ci-dessus ;
- le grand-livre, constitué par l'ensemble des comptes de l'entité, où sont reportés ou inscrits simultanément au journal, compte par compte, les différents mouvements de l'exercice ;
- la balance générale des comptes, état récapitulatif faisant apparaître, à la clôture de l'exercice, pour chaque compte :
    - le solde débiteur ou le solde créditeur, à l'ouverture de l'exercice ;
    - le cumul depuis l'ouverture de l'exercice des mouvements débiteurs et le cumul des mouvements créditeurs ;
    - le solde débiteur ou le solde créditeur, à la date considérée ;

- le livre d'inventaire, sur lequel sont transcrits le Bilan, le Compte de résultat et le Tableau des flux de trésorerie de chaque exercice, ainsi que le résumé de l'opération d'inventaire.

L'établissement du livre-journal et du grand-livre peut être facilité par la tenue de journaux et livres auxiliaires, ou supports en tenant lieu, en fonction de l'importance et des besoins de l'entité. Dans ce cas, les totaux de ces supports sont périodiquement et au moins une fois par mois respectivement centralisés dans le livre-journal et dans le grand-livre.

Article 20

Les livres comptables et autres supports doivent être tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte.

Toute correction d'erreur, commise et découverte sur l'exercice en cours, s'effectue exclusivement par inscription en négatif des éléments erronés ; l'enregistrement exact est ensuite opéré.

La correction d'une erreur significative commise au cours d'un exercice antérieur doit être opérée par ajustement du compte report à nouveau.

Toute correction d'erreur découverte sur l'exercice en cours et commise sur les exercices antérieurs doit faire l'objet d'une information dans les Notes annexes.

Article 21

Les petites entités visées à l'article 13 ci-dessus qui relèvent du Système minimal de trésorerie tiennent une comptabilité de trésorerie dans les conditions fixées par le Système comptable OHADA.

Article 22

Lorsqu'elle repose sur un traitement informatique, l'organisation comptable doit recourir à des procédures qui permettent de satisfaire aux exigences de régularité et de sécurité requises en la matière de telle sorte que :

1°) les données relatives à toute opération donnant lieu à enregistrement comptable comprennent, lors de leur entrée dans le système de traitement comptable, l'indication de l'origine, du contenu et de l'imputation de ladite opération et puissent être restituées sur papier ou sous une forme directement intelligible ;

2°) l'irréversibilité des traitements effectués interdise toute suppression, addition ou modification ultérieure d'enregistrement. Toute donnée entrée doit faire l'objet d'une validation, afin de garantir le caractère définitif de l'enregistrement comptable correspondant. Cette procédure de validation doit être mise en œuvre au terme de chaque période qui ne peut excéder un mois ;

3°) la chronologie des opérations écarte toute possibilité d'insertion intercalaire ou d'addition ultérieure. Pour figer cette chronologie le système de traitement comptable doit prévoir une procédure périodique dite « clôture informatique » au moins trimestrielle et mise en œuvre au plus tard à la fin du trimestre qui suit la fin de chaque période considérée ;

4°) les enregistrements comptables d'une période clôturée soient classés dans l'ordre chronologique de la date de valeur comptable des opérations auxquelles ils se rapportent. Toutefois, lorsque la date de valeur comptable correspond à une période déjà clôturée, l'opération concernée est enregistrée au premier jour de la période non encore clôturée. Dans ce cas, la date de valeur comptable de l'opération est mentionnée distinctement ;

5°) l'intégrité des données enregistrées offre des conditions de garantie et de conservation conformes à la réglementation en vigueur. Est notamment réputée intègre toute transcription indélébile des données qui entraîne une modification irréversible du support ;

6°) l'organisation comptable garantisse toutes les possibilités d'un contrôle éventuel en permettant la reconstitution ou la restitution du chemin de révision et en donnant droit d'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et aux procédures des traitements, en vue notamment de procéder aux tests nécessaires à l'exécution d'un tel contrôle ;

7°) les états périodiques fournis par le système de traitement soient numérotés et datés. Chaque enregistrement doit s'appuyer sur une pièce justificative établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution en clair de son contenu pendant les délais requis.

Chaque donnée, entrée dans le système de traitement par transmission d'un autre système de traitement, doit être appuyée d'une pièce justificative probante.

Article 23

Les états financiers annuels sont arrêtés au plus tard dans les quatre mois qui suivent la date de clôture de l'exercice. La date d'arrêté doit être mentionnée dans toute transmission des états financiers.

Article 24

Les livres comptables ou les documents qui en tiennent lieu, ainsi que les pièces justificatives sont conservées pendant dix ans.

CHAPITRE III – JEU COMPLET D'ÉTATS FINANCIERS ANNUELS

Article 25
A l'exception des Notes annexes les états financiers annuels visés à l'article 8 ci-dessus sont présentés conformément à des modèles dont les éléments composants sont classés en rubriques successives, elles-mêmes subdivisées en postes.

Ces modèles sont établis en fonction des systèmes comptables prévus aux articles 11 et 13 ci-dessus et présentés conformément à des tracés figurant dans le Système comptable OHADA.

Article 26
Le Système normal comporte l'établissement du Bilan, du Compte de résultat de l'exercice, du Tableau des flux de trésorerie ainsi que des Notes annexes dont les dispositions principales sont fixées dans le Système comptable OHADA.

Article 27 abrogé

Article 28
Le Système minimal de trésorerie visé à l'article 13 ci-dessus repose sur l'établissement d'un Bilan, d'un Compte de résultat et de Notes annexes dressés à partir de la comptabilité de trésorerie que doivent tenir les entités conformément aux modèles du Système comptable OHADA.

La conception du Système minimal de trésorerie permet de tenir compte, dans le calcul du résultat et dans l'établissement du Bilan, les éléments suivants, lorsqu'ils sont significatifs :

- variation des stocks ;
- variation des créances ;
- variation des dettes.

Article 29
Le Bilan décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif constituant le patrimoine de l'entité. Il fait apparaître de façon distincte les capitaux propres.

Le Compte de résultat récapitule en liste, les produits et les charges qui font apparaître par cascade les résultats intermédiaires et, in fine, le bénéfice net ou la perte nette de l'exercice.

Le Tableau des flux de trésorerie retrace les mouvements « entrée » ou « sortie » de liquidités de l'exercice.

Les Notes annexes complètent et précisent, l'information donnée par les autres états financiers annuels.

Article 30

Le Bilan de l'exercice fait apparaître de façon distincte :

- à l'actif : l'actif immobilisé, l'actif circulant, la trésorerie-actif et l'écart de conversion-actif ;
- au passif : les ressources stables, le passif circulant, la trésorerie-passif et l'écart de conversion-passif.

Article 31

Le Compte de résultat de l'exercice fait apparaître les produits et les charges, distingués selon qu'ils concernent les opérations d'exploitation et les opérations financières attachées aux activités ordinaires et les opérations hors activités ordinaires.

Le classement des produits et des charges en liste doit permettre d'établir des soldes intermédiaires de gestion en cascade dans les conditions définies par le Système comptable OHADA.

Article 32

Le Tableau des flux de trésorerie de l'exercice fait apparaître la trésorerie nette en début d'exercice, les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, les flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement, les flux de trésorerie provenant des capitaux propres, les flux de trésorerie provenant des capitaux étrangers et la trésorerie nette en fin d'exercice.

Article 33

Les états financiers annuels, précédemment décrits aux articles 30 à 32 ci-dessus, sont accompagnés de Notes annexes, organisées par une référence croisée avec l'information liée.

Les Notes annexes contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans le Bilan, le Compte de résultat et le Tableau des flux de trésorerie. Les Notes annexes fournissent des descriptions narratives ou des décompositions d'éléments présentées dans les autres états financiers, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans les autres états financiers.

Les Notes annexes comportent tous les éléments de caractère significatif qui ne sont pas mis en évidence dans les autres états financiers et sont susceptibles d'influencer le jugement que les utilisateurs des documents peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité. Il en est ainsi notamment pour le montant des engagements donnés et reçus dont le suivi doit être assuré par l'entité dans le cadre de son organisation comptable.

Toute modification dans la présentation des états financiers annuels ou dans les méthodes d'évaluation doit être signalée dans les Notes annexes.

Article 34

Les états financiers annuels de chaque entité respectent les dispositions ci-dessous:

- le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent ;
- toute compensation, non juridiquement fondée, entre postes d'actif et postes de passif dans le Bilan et entre postes de charges et postes de produits dans le Compte de résultat est interdite ;
- la présentation des états financiers est identique d'un exercice à l'autre ;
- chacun des postes des états financiers comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent.

Lorsque l'un des postes chiffrés d'un état financier n'est pas comparable à celui de l'exercice précédent, c'est ce dernier qui doit être adapté. L'absence de comparabilité ou l'adaptation des chiffres est signalée dans les Notes annexes.

CHAPITRE IV
RÈGLES D'ÉVALUATION ET DE DÉTERMINATION DU RÉSULTAT

Article 35

La méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur les conventions du coût historique, de prudence et l'hypothèse de base de continuité d'exploitation. Cependant, l'entité peut procéder à la réévaluation des immobilisations corporelles et financières dans le respect des dispositions des articles 62 à 65 ci-dessous.

La décision de réévaluation libre est prise par les organes de gestion de l'entité qui indiquent : la méthode utilisée, la liste des postes des états financiers concernés et les montants correspondants, le traitement fiscal de l'écart de réévaluation.

Les autorités compétentes de chaque Etat partie peuvent instaurer un dispositif de réévaluation des éléments de l'actif des entités. Cette réévaluation dite légale peut déroger aux dispositions des articles 62 à 65 ci-dessous.

Article 36

Le coût historique des biens inscrits à l'actif du bilan est constitué par :

- le coût réel d'acquisition pour ceux achetés à des tiers, la valeur d'apport pour ceux apportés par les actionnaires, les associés ou les membres, la valeur actuelle pour ceux acquis à titre gratuit ou, en cas d'échange, par la valeur actuelle de celui des deux éléments dont l'estimation est la plus sûre ;
- le coût réel de production pour ceux produits par l'entité pour elle-même.

La subvention obtenue, le cas échéant, pour l'acquisition ou la production d'un bien n'a pas d'influence sur le calcul du coût du bien acquis ou produit.

Article 37

Le coût réel d'acquisition d'une immobilisation est formé :

- du prix d'achat définitif net de remises et de rabais commerciaux, d'escompte de règlement et de taxes récupérables;
- des charges accessoires rattachables directement à l'opération d'achat ;
- des frais d'acquisition notamment les droits d'enregistrement, les honoraires, les commissions, les frais d'actes, après déductions des taxes récupérables;
- des charges d'installation qui sont nécessaires pour mettre le bien en état d'utilisation ;
- de l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement, à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, si cette obligation incombe à l'entité, soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période. Ces coûts comptabilisés comme un composant de l'immobilisation, font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que pour le mode.

Le coût réel d'acquisition d'une marchandise, d'une matière première ou d'un service est formé :

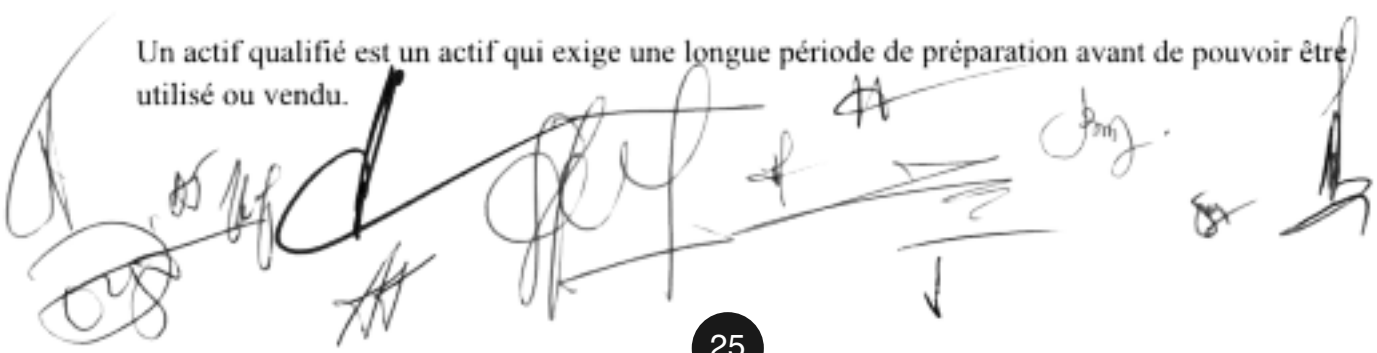
- du prix d'achat net de remises, rabais, ristournes et de taxes récupérables. Les escomptes de règlement sont des produits financiers qui ne viennent pas en déduction du prix d'achat ;
- des frais accessoires rattachables directement à l'opération d'achat.

Le coût réel de production d'une immobilisation ou d'un service est formé :

- du coût d'acquisition des matières et fournitures utilisées pour cette production ;
- des charges directes de production ;
- des charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ;
- de l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site dans les conditions visées à l'alinéa 1 cinquième tiret ci-dessus.

Les coûts d'emprunt nécessaires au financement de l'acquisition ou de la production d'un actif qualifié, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, font partie du coût du bien lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou la date de réception définitive.

Un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.



Tous les frais accessoires encourus sont inclus dans le coût d'acquisition ou de production du bien jusqu'à son lieu d'exploitation et sa mise en état de fonctionner.

Article 38

Lorsque des biens différents sont acquis conjointement ou sont produits de façon indissociable pour un coût global d'acquisition ou de production, le coût d'entrée de chacun des biens considérés est déterminé dans les conditions suivantes :

- si les biens sont individualisés par la suite, le coût initial global est ventilé proportionnellement à la valeur attribuable à chacun d'eux, après définition de la méthode de valorisation ;
- dans le cas où tous les biens ne peuvent être individuellement valorisés, par référence à un prix de marché, ou de façon forfaitaire s'il n'existe pas de prix de marché, ceux des biens qui n'auront pu être ainsi directement valorisés le seront par différence entre le coût initial global et la valorisation du ou des autres biens.

Mention doit être faite dans les Notes annexes des modalités d'évaluation retenues.

Article 38-1

L'entité ventile le montant d'une immobilisation corporelle en ses parties significatives dès lors que :

- les éléments d'actif sont dissociables ;
- les éléments d'actif ont une utilisation différente ;
- la durée d'utilité de chaque élément est différente ;
- le coût de chaque élément peut être évalué de façon fiable et qu'il est significatif par rapport au coût total de l'immobilisation.

Chaque élément de l'immobilisation visée à l'alinéa précédent doit être comptabilisé séparément dès son acquisition ou son remplacement.

La décomposition de ces immobilisations n'est autorisée que pour les bâtiments et autres ouvrages, les avions, les bateaux, les camions, les autocars, les bus, les véhicules blindés de transport de fonds, certains matériels et outillages des entités industrielles, minières, agricoles, hospitalières et pétrolières, dès lors que l'entité dispose de statistiques et autres informations lui permettant de bien appréhender la durée d'utilité de chaque élément.

Article 38-2

La poursuite de l'exploitation d'une immobilisation corporelle peut être subordonnée à la réalisation régulière de révisions ou d'inspections majeures destinées à identifier d'éventuelles défaillances, avec ou sans remplacement de pièces. Lorsqu'une inspection ou une révision majeure est réalisée, son coût est comptabilisé dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle comme un composant à titre de remplacement, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. Toute valeur comptable résiduelle du coût de la précédente révision est décomptabilisée.

Article 39

Pour tenir compte de l'hypothèse de continuité de l'exploitation, l'entité est normalement considérée comme étant en activité, c'est-à-dire comme devant continuer à fonctionner dans un avenir raisonnablement prévisible. Lorsqu'elle a manifesté l'intention ou quand elle se trouve dans l'obligation de se mettre en liquidation ou de réduire sensiblement l'étendue de ses activités, sa continuité n'est plus assurée et l'évaluation de ses biens doit être reconsidérée.

Il en est de même quand il s'agit d'un bien ou d'un ensemble de biens autonome dont la continuité d'utilisation est compromise en raison notamment de l'évolution irréversible des marchés ou de la technique.

Article 40

La cohérence des évaluations au cours des exercices successifs implique la permanence dans l'application des règles et des procédures les concernant.

Article 41

Toute exception à la permanence visée à l'article 40 ci-dessus doit être justifiée par la recherche d'une meilleure information ou par des circonstances impératives.

Il en est ainsi :

- en cas de changement exceptionnel intervenu aussi bien dans la situation de l'entité que du fait de l'environnement juridique, économique ou financier dans lequel elle évolue ;
- à la suite de modifications ou de compléments apportés à la réglementation comptable.

Dès lors que les exceptions visées ci-dessus sont décidées par les autorités compétentes en matière de normalisation comptable, leurs conséquences comptables sur la situation de l'entité doivent être imputées, en tout ou en partie, sur les capitaux propres du bilan d'ouverture de l'exercice au cours duquel elles sont constatées.

Toutes informations nécessaires à la compréhension et à l'appréciation des changements intervenus sont données dans les Notes annexes conformément aux dispositions de l'article 33 ci-dessus.

Article 42

A la clôture de chaque exercice, l'entité doit procéder au recensement et à l'évaluation de ses biens, créances et dettes à leur valeur effective du moment, dite valeur actuelle.

La valeur actuelle est une valeur d'estimation du moment qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité de l'élément pour l'entité.

L'utilité de l'élément pour l'entité est à déterminer dans le cadre de la continuité de l'exploitation ou d'utilisation, telle que définie à l'article 39 ci-dessus, ou, le cas échéant, dans l'hypothèse de non-continuité.

Article 43

La valeur d'inventaire est la valeur actuelle à la date de clôture de l'exercice.

Cette valeur d'inventaire est comparée à la valeur d'entrée figurant au bilan. Si la valeur d'inventaire est supérieure à la valeur d'entrée, cette dernière est maintenue dans les comptes, sauf cas expressément prévus par la législation. Si la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur d'entrée, l'amoindrissement est constaté de façon distincte sous la forme d'un amortissement ou d'une dépréciation selon que cette perte de valeur est jugée définitive ou non.

Article 44

Les stocks et les productions en cours sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie.

L'unité d'inventaire est la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.

A la sortie du stock ou à l'inventaire :

- les biens matériellement identifiés et individualisés ainsi que ceux qui ne sont pas interchangeables, sont évalués article par article à leur coût d'entrée ;
- les biens interchangeables non identifiables après leur entrée en stock sont évalués, soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti, méthode dite P.E.P.S., soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production, méthode dite C.M.P.

L'entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaire pour l'entité.

Pour des stocks de nature ou d'usage différents, des méthodes différentes peuvent être utilisées.

Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût réel du stock.

Article 45

L'amortissement consiste pour l'entité à répartir le montant amortissable du bien sur sa durée d'utilité selon un plan prédéfini.

Le montant amortissable du bien s'entend de la différence entre le coût d'entrée d'un actif et sa valeur résiduelle prévisionnelle.

La valeur résiduelle prévisionnelle d'un actif est le montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.

La durée d'utilité est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entité. Tous les facteurs suivants sont pris en considération pour déterminer la durée d'utilité d'un actif :

- l'usage attendu de cet actif par l'entité, évalué par référence à la capacité ou à la production physique attendue de cet actif ;
- l'usure physique attendue dépendant notamment des cadences de production et de la maintenance ;
- l'obsolescence technique ou commerciale découlant de changements ou d'améliorations dans la production ou d'une évolution de la demande du marché pour le produit ou le service fourni par l'actif ;
- les limites juridiques ou similaires sur l'usage de l'actif, telles que les dates d'expiration des contrats de location.

Le plan d'amortissement est la traduction comptable de la répartition systématique du montant amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de sa durée d'utilité.

Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Ces modes incluent :

- le mode linéaire qui conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif ;
- le mode dégressif à taux décroissant qui conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif;
- le mode des unités de production ou unités d'œuvre (nombre de pièces produites, heures de fonctionnement, nombre de kilomètres parcourus, nombre d'heures de travail etc.) qui donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif ;
- et tout autre mode mieux adapté.

Toutefois un mode d'amortissement basé sur les revenus générés par l'utilisation de l'actif est interdit pour les immobilisations corporelles. De même, l'amortissement financier qui consiste à amortir une immobilisation au même rythme que le coût de son financement n'est pas autorisé.

Le mode d'amortissement retenu est appliqué de manière cohérente d'une période à l'autre, sauf en cas de changement du rythme attendu de consommation de l'actif.

La date de début d'amortissement est la date à laquelle l'actif immobilisé est en état de fonctionner et au lieu d'utilisation prévu par l'entité.

Toute modification significative dans l'environnement juridique, technique, économique de l'entité et dans les conditions d'utilisation du bien est susceptible d'entraîner la révision du plan d'amortissement en cours d'exécution.

La constatation de la dotation aux amortissements d'une immobilisation amortissable est obligatoire même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

Article 46

La dépréciation permet de constater la perte de valeur de l'actif.

A la clôture de chaque exercice, une entité doit apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur actuelle de l'actif concerné et la comparer avec la valeur nette comptable.

L'actif doit être déprécié lorsque la valeur nette comptable est supérieure à la valeur actuelle.

La constatation de cette dépréciation est obligatoire même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

Pour les immobilisations, cette dépréciation est constatée par une dotation et pour les autres éléments de l'actif, par une charge pour dépréciation.

Après la comptabilisation d'une perte de valeur, l'amortissement de l'actif doit être calculé sur la base de la valeur comptable brute diminuée de la valeur résiduelle prévisionnelle, des amortissements cumulés et de la dépréciation.

Article 47

Les amortissements et les dépréciations sont inscrits distinctement à l'actif en diminution de la valeur brute des biens et des créances correspondants pour donner leur valeur comptable nette.

Article 48

Les risques et charges, nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent seulement probables, entraînent la constitution, par dotations de provisions pour risques et charges, à inscrire au passif du bilan dans la rubrique : dettes financières. Toutefois, lorsque l'échéance probable du risque ou de la charge est à court terme, les provisions sont constituées par constatation de charges pour provisions pour risques à court terme et inscrites au passif dans la rubrique : passif-circulant.

Une provision est un passif externe ou une dette dont l'échéance ou le montant est incertain. Le terme provision désigne les provisions pour risques et charges.

Par dérogation, les provisions règlementées sont constituées uniquement en application de dispositions légales notamment fiscales.

Un passif externe est une obligation actuelle de l'entité de transférer une ressource économique à la suite d'événements passés.

Les dotations aux provisions pour risques et charges à plus d'un an sont inscrites dans un compte de dotation aux provisions tandis que celles qui sont liées à un risque à moins d'un an sont enregistrées au compte charges pour provisions pour risques à court terme.

Les entités doivent évaluer et comptabiliser sous forme de provisions à inscrire au passif externe du bilan, les engagements de retraite.

Article 49
Il doit être procédé, dans l'exercice, à tous amortissements, dépréciations et provisions nécessaires pour couvrir les pertes de valeurs, les risques et les charges probables, même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

Il doit être tenu compte des risques, charges et produits intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus seulement entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'arrêté des comptes.

Article 50
Lorsque la valeur des éléments de l'actif et du passif de l'entité dépend des fluctuations des cours des monnaies étrangères, des règles particulières d'évaluation s'appliquent dans les conditions définies par les articles 51 à 58 ci-dessous.

Article 51
Les biens acquis en devises sont comptabilisés dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie par conversion de leur coût en devises, sur la base du cours de change du jour de l'acquisition. Cette valeur est maintenue au bilan jusqu'à la date de consommation, de cession ou de disparition des biens.

Article 52
Les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères sont converties dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie, sur la base du cours de change à la date de formalisation de l'accord des parties sur l'opération, quand il s'agit de transactions commerciales, ou à la date de mise à disposition des devises, quand il s'agit d'opérations financières.

Article 53
Lorsque la naissance et le règlement des créances ou des dettes s'effectuent dans le même exercice, les écarts constatés par rapport aux valeurs d'entrée, en raison de la variation des cours de change, constituent des pertes ou des gains de change à inscrire respectivement dans les charges financières ou les produits financiers de l'exercice.

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

Article 54

Lorsque les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères subsistent au bilan à la date de clôture de l'exercice, leur enregistrement initial est corrigé sur la base du dernier cours de change à cette date.

Les différences entre les valeurs initialement inscrites dans les comptes, coûts historiques et celles résultant de la conversion à la date de l'inventaire majorent ou diminuent les montants initiaux et constituent :

- des pertes probables, dans le cas de majoration des dettes ou de minoration des créances,
- des gains latents, dans le cas de majoration des créances ou de minoration des dettes.

Ces différences sont inscrites directement au bilan dans des comptes d'écarts de conversion à l'actif, pertes probables ou du passif, gains latents.

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat. Les pertes probables entraînent la constitution d'une provision pour pertes de change.

Article 55

A la date de règlement des créances et des dettes, les pertes et les gains de change à cette date sont constatés par rapport à leur coût historique.

Article 56

Par dérogation et à titre exceptionnel, lorsqu'un emprunt est contracté ou qu'un prêt est consenti à l'étranger pour une période supérieure à un an, la perte ou le gain résultant à la clôture de l'exercice de l'emprunt ou du prêt en devises doit être étalé sur la durée restant à courir jusqu'au dernier remboursement ou encaissement, en proportion des remboursements ou encaissements à venir prévus au contrat. Le gain futur total ou la perte future totale est recalculé à la clôture de chaque exercice et le montant potentiel est mentionné dans les Notes annexes.

Article 57

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

Pour l'application de cette disposition, la position globale de change s'entend de la situation, devise par devise, de toutes les opérations engagées contractuellement par l'entité, même si elles n'ont pas encore été inscrites dans les comptes. De plus, le calcul du montant de la

provision pour pertes de change doit être ajusté en fonction de l'échéance des éléments inclus dans la position globale de change.

Article 58

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

Article 58-1

Les contrats qualifiés de couverture sont identifiés et traités comptablement en tant que tels dès leur origine et conservent cette qualification jusqu'à leur échéance ou dénouement.
Une opération est qualifiée de couverture si elle présente toutes les caractéristiques suivantes:

- les contrats ou options de taux d'intérêt achetés ou vendus ont pour effet de réduire le risque de variation de valeur affectant l'élément couvert ou un ensemble d'éléments homogènes ;
- l'élément couvert peut être un actif, un passif, un engagement existant ou une transaction future non encore matérialisée par un engagement si cette transaction est définie avec précision et possède une probabilité suffisante de réalisation ;
- l'identification du risque à couvrir est effectuée après la prise en compte des autres actifs, passifs et engagements ;
- une corrélation est établie entre les variations de valeur de l'élément couvert et celles du contrat de couverture, ou celles de l'instrument financier sous-jacent s'il s'agit d'options de taux d'intérêt, puisque la réduction du risque résulte d'une neutralisation totale ou partielle, recherchée, à priori, entre les pertes éventuelles sur l'élément couvert et les gains sur les contrats négociés, ou l'option achetée en couverture.

Une option vendue ne remplit pas les conditions requises pour être un instrument de couverture car elle ne permet pas de réduire efficacement le risque sur le résultat d'un élément couvert. Toutefois, lorsqu'elle est désignée comme compensant une option achetée, y compris une option incorporée à un autre instrument financier, elle est considérée comme un instrument de couverture.

Article 58-2

Les variations de valeur des contrats négociés sur les marchés organisés, constatées par la liquidation quotidienne des marges débitrices et créditrices, sont portées au compte de résultat en charges ou produits financiers.

Les variations de valeur des options constatées lors de transactions de gré à gré sont enregistrées au compte Instruments de trésorerie en attente de régularisation ultérieure :

- à l'actif du bilan pour les variations qui correspondent à une perte latente ;
- au passif du bilan pour les variations qui correspondent à un gain latent.

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat.

Lorsque l'ensemble des transactions de gré à gré engendre une perte latente, celle-ci entraîne la constitution d'une provision financière.

Article 58-3

Lorsque les couvertures fixent définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance, l'incertitude disparaît totalement. La valeur des créances ou des dettes en monnaies étrangères à l'échéance est connue. La couverture transforme les créances et les dettes en monnaies étrangères en créances et dettes en monnaie de l'Etat partie ayant cours légal.

La date de mise en place de la couverture a toutefois une incidence sur le traitement comptable à effectuer :

- si la couverture est mise en place avant l'opération, les créances et les dettes sont enregistrées au cours fixé par l'instrument de couverture. Il n'y a donc pas d'écart de conversion, ni de provision à constater. Le résultat financier n'est pas affecté ;
- lorsque la couverture est prise après l'opération, tant que celle-ci n'est pas mise en place, les écarts de conversion et les provisions nécessaires sont comptabilisés comme mentionné aux articles 54 et suivants ci-dessus. Lors de la réalisation de la couverture, les créances et dettes sont converties au cours de couverture. Les écarts, constatés entre la valeur d'origine des créances et des dettes et leur évaluation au cours de couverture, sont comptabilisés en résultat financier. Les éventuelles provisions sont reprises.

Article 58-4

Lorsque les couvertures ne fixent pas définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance, le taux de conversion des créances et dettes en monnaies étrangères applicable à l'échéance n'est pas connu. Seul le risque de perte est réduit par l'instrument de couverture utilisé. Les écarts de conversion relatifs aux créances et dettes en monnaies étrangères sont entièrement constatés. En revanche, la provision pour perte de change n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert.

Article 59

Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, il convient de lui rattacher et de lui imputer tous les événements et toutes les opérations qui lui sont propres et ceux-là seulement.

Article 60 abrogé

Article 61

Les produits et les charges concernant des exercices antérieurs qui n'ont pu être pris en compte avant la clôture desdits exercices, sont enregistrés, selon leur nature, comme les produits et les charges de l'exercice en cours et participent à la formation du résultat

d'exploitation, financier ou hors activités ordinaires, de cet exercice. Ils doivent faire l'objet d'une mention spécifique dans les Notes annexes.

Article 62
Dans le respect des dispositions de l'article 35 du présent Acte uniforme, la réévaluation doit porter sur les immobilisations corporelles et financières.

Cette réévaluation a pour conséquence la substitution d'une valeur, dite réévaluée, à la valeur nette précédemment comptabilisée.

Toute réévaluation partielle est interdite.

La différence entre valeurs réévaluées et valeurs nettes précédemment comptabilisées constitue, pour l'ensemble des éléments réévalués, l'écart de réévaluation.

L'écart de réévaluation est inscrit distinctement au passif du bilan dans les capitaux propres.

Article 63
La valeur réévaluée d'un élément ne peut, en aucun cas, dépasser sa juste valeur, à la date prise en compte pour point de départ de la réévaluation, c'est-à-dire sa valeur actuelle, telle qu'elle est définie à l'article 42 ci-dessus.

La date d'effet de la réévaluation doit être la date de clôture de l'exercice de réévaluation.

Article 64
La valeur réévaluée des immobilisations amortissables sert de base au calcul des amortissements sur la durée d'utilité restant à courir depuis l'ouverture de l'exercice de réévaluation, sauf révision du plan d'amortissement, en application des dispositions du dernier alinéa de l'article 45 du présent Acte uniforme.

Article 65
L'écart de réévaluation ne peut être incorporé au résultat de l'exercice de réévaluation.

Il n'est pas distribuable.

Il peut être incorporé en tout ou partie au capital.

CHAPITRE V
VALEUR PROBANTE DES DOCUMENTS, CONTRÔLE DES COMPTES, COLLECTE ET PUBLICITÉ DES INFORMATIONS COMPTABLES

Article 66
Le livre-journal et le livre d'inventaire sont cotés, paraphés et numérotés de façon continue par la juridiction compétente de chaque Etat partie concerné.

Article 67
Dans les entités qui ont recours à la technique de l'informatique pour la tenue de leur comptabilité, des documents électroniques écrits peuvent tenir lieu de journal et de livre d'inventaire ; dans ce cas, ils doivent être identifiés, numérotés et datés, dès leur établissement, par des moyens légaux offrant toute garantie de respect de la chronologie des opérations, de l'irréversibilité et de l'intégrité des enregistrements comptables.

Article 68
La comptabilité régulièrement tenue peut être admise en justice pour servir de preuve entre les entités pour faits de commerce ou autres.

Si elle a été irrégulièrement tenue, elle ne peut être invoquée par son auteur à son profit.

Article 69
L'entité détermine, sous sa responsabilité, les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant aussi bien un contrôle interne fiable que le contrôle externe, par l'intermédiaire, le cas échéant, de commissaires aux comptes, de la réalité des opérations et de la qualité des comptes, tout en favorisant la collecte des informations.

Article 70
Dans les entités qui désignent, volontairement ou obligatoirement, des commissaires aux comptes, ces derniers :

- soit émettent une opinion indiquant que les états financiers sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine à la fin de cet exercice ;
- soit expriment en la motivant, une opinion avec réserve ou défavorable ou indiquent qu'ils sont dans l'impossibilité d'exprimer une opinion.

Les commissaires aux comptes se prononcent sur la sincérité et la concordance avec les états financiers, des informations données dans le rapport de gestion.

Article 71
A la clôture de chaque exercice, les organes d'administration ou de direction, selon le cas, dressent l'inventaire et les états financiers, conformément aux dispositions des chapitres précédents, et établissent un rapport de gestion ainsi que, le cas échéant un bilan social.

Le rapport de gestion expose la situation de l'entité durant l'exercice écoulé, ses perspectives de développement ou son évolution prévisible et, en particulier, les perspectives de continuation de l'activité, l'évolution de la situation de trésorerie et le plan de financement.

Les événements importants, survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date à laquelle il est établi, doivent également y être mentionnés.

Tous ces documents sont transmis aux commissaires aux comptes s'ils existent, quarante-cinq jours, au moins, avant la date de l'assemblée générale ordinaire.

Article 72

Les états financiers annuels et le rapport de gestion établis par les organes d'administration ou de direction, selon les cas, sont soumis à l'approbation des actionnaires, des associés ou des membres dans le délai de six mois à compter de la date de clôture de l'exercice.

Article 73

Les entités se conforment aux mesures communes de communication des informations aux actionnaires, aux associés ou aux membres et de publicité des états financiers annuels ainsi qu'à celles prévues pour les entités faisant appel public à l'épargne, à la fin du premier semestre, conformément aux dispositions spécifiques aux sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne prévues dans l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.

Article 73-1

Les entités dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs et celles qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne, doivent déposer en sus des états financiers de synthèses SYSCOHADA, leurs états financiers établis selon les normes IFRS et approuvés par l'assemblée générale ordinaire, au registre de commerce et du crédit mobilier et auprès des organes habilités des marchés financiers de leur région ou de l'Etat partie.

Les commissaires aux comptes :

- soit émettent une opinion indiquant que les états financiers IFRS sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et des flux de trésorerie à la fin de cet exercice ;
- soit expriment en la motivant, une opinion avec réserve ou défavorable ;
- soit indiquent qu'ils sont dans l'impossibilité d'exprimer une opinion.

TITRE II
DES COMPTES CONSOLIDÉS ET DES COMPTES COMBINÉS

CHAPITRE I - COMPTES CONSOLIDÉS

Article 74

Toute entité, qui a son siège social ou son activité principale dans l'un des Etats parties et qui contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entités, doit établir et publier chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités ainsi qu'un rapport sur la gestion de cet ensemble.

Les entités qui n'exercent qu'une influence notable sur une ou plusieurs entités n'ont pas l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés.

En revanche, dès lors qu'il y a obligation d'établir des comptes consolidés, les entités sous influence notable sont incluses dans le périmètre de consolidation.

Article 75

L'établissement et la publication des états financiers consolidés sont à la charge des organes d'administration et de direction de l'entité dominante de l'ensemble consolidé, dite entité consolidante.

Les états financiers consolidés des entités dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs et celles qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne, doivent être établis et présentés selon les normes IFRS.

Article 76

L'obligation de consolidation subsiste même si l'entité consolidante est elle-même sous contrôle exclusif ou conjoint d'une ou de plusieurs entités ayant leur siège social et leur activité principale en dehors de l'espace économique formé par les Etats parties. L'identité de cette ou de ces entités est signalée dans les Notes annexes des états financiers personnels de l'entité consolidante de l'espace économique formé par les Etats parties ainsi que dans les Notes annexes consolidées.

Article 77

Sont dispensées de l'obligation de consolidation, les entités dominantes de l'espace juridique formées par les Etats parties qui sont elles-mêmes, sous le contrôle d'une autre entité de cet espace soumise à une obligation de consolidation.

Toutefois, cette exemption ne peut être invoquée dans les trois cas suivants :

- si les deux entités ont leur siège social dans deux régions différentes de l'espace OHADA ;
- si l'entité fait appel public à l'épargne;

- si des états financiers consolidés sont exigés par un ensemble d'associés ou d'actionnaires représentant au moins le dixième du capital de l'entité dominante.

Les régions de l'espace OHADA s'entendent des ensembles économiques institutionnels formés par les Etats parties.

Article 78

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages économiques de ses activités.

Ce contrôle résulte :

- soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entité;
- soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration ou de direction d'une autre entité ; l'entité consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote et qu'aucun autre associé ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
- soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entité en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet.

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entité exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les politiques financière et opérationnelle résultent de leur accord.

Un contrôle conjoint est caractérisé par l'existence :

- d'un nombre limité d'associés ou d'actionnaires partageant le contrôle; le partage du contrôle suppose qu'aucun associé ou actionnaire n'est susceptible à lui seul de pouvoir exercer un contrôle exclusif en imposant ses décisions aux autres ; l'existence d'un contrôle conjoint n'exclut pas la présence d'associés ou d'actionnaires minoritaires ne participant pas au contrôle conjoint ;

- d'un accord contractuel qui :
  - prévoit l'exercice du contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité exploitée en commun ;
  - établit les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de l'entité exploitée en commun et qui nécessitent le consentement de tous les associés ou actionnaires participant au contrôle conjoint.

L'influence notable est le pouvoir de participer aux politiques financière et opérationnelle d'une entité sans en détenir le contrôle. L'influence notable peut notamment résulter d'une représentation dans les organes de direction, de la participation aux décisions stratégiques, de

l'existence d'opérations inter-entités importantes, de l'échange de personnel de direction, de liens de dépendance technique.

Pour l'établissement des comptes consolidés, l'entité dominante est présumée exercer une influence notable sur la gestion et la politique financière d'une autre entité si elle détient directement ou indirectement une participation représentant au moins un cinquième (1/5) des droits de vote.

Article 79

Un jeu complet d'états financiers consolidés comprend : le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau des flux de trésorerie, le Tableau de variation des capitaux propres ainsi que les Notes annexes.

Ils forment un tout indissociable et sont établis conformément aux dispositions du présent Acte uniforme.

Ils sont présentés, conformément aux modèles du système normal fixés par le Système comptable OHADA pour les comptes personnels des entités, avec en complément les rubriques et postes spécifiques liés à la consolidation, notamment Ecarts d'acquisition et Intérêts minoritaires.

Article 80

Les comptes des entités placées sous le contrôle exclusif de l'entité consolidante sont consolidés par intégration globale.

Les comptes des entités contrôlées conjointement avec d'autres associés ou actionnaires par l'entité consolidante sont consolidés par intégration proportionnelle.

Les comptes des entités sur lesquelles l'entité consolidante exerce une influence notable sont consolidés par mise en équivalence.

Article 81

Dans l'intégration globale, le bilan consolidé reprend les éléments du patrimoine de l'entité consolidante, à l'exception des titres des entités consolidées à la valeur comptable desquels sont substitués les différents éléments actifs et passifs, constitutifs des capitaux propres de ces entités, déterminés d'après les règles de consolidation.

Dans l'intégration proportionnelle, est substituée à la valeur comptable de ces titres la fraction représentative des intérêts de l'entité consolidante - ou des entités détentrices - dans les différents éléments actifs et passifs, constitutifs des capitaux propres de ces entités, déterminés d'après les règles de consolidation.

Dans la mise en équivalence, est substituée à la valeur comptable des titres détenus, la part qu'ils représentent dans les capitaux propres, déterminée d'après les règles de consolidation des entités concernées.

Article 82

L'écart de consolidation est constaté par différence entre le coût d'acquisition des titres d'une entité consolidée et la part des capitaux propres que représentent ces titres pour l'entité consolidante, y compris le résultat de l'exercice réalisé à la date d'entrée de l'entité dans le périmètre de consolidation.

L'écart de consolidation d'une entité est, en priorité, réparti dans les postes appropriés du Bilan consolidé sous forme d'écarts d'évaluation ; la partie non affectée de cet écart est inscrite à un poste particulier d'actif ou de passif du bilan consolidé constatant un écart d'acquisition.

L'écart non affecté est rapporté au compte de résultat, conformément à un plan d'amortissement ou de reprise de provisions.

Article 83

Lorsque l'écart de consolidation ne peut être ventilé, par suite de l'ancienneté des entités entrant pour la première fois dans le périmètre de consolidation, cet écart, qualifié d'écart d'acquisition, peut être imputé directement en résultat consolidé, après déduction des dividendes reçus par le groupe et amortissements de l'écart d'acquisition à l'ouverture de l'exercice d'incorporation de ces entités.

Toutes explications sur le traitement de l'écart susvisé doivent être données dans les Notes annexes.

Article 84

Le chiffre d'affaires consolidé est égal au montant des ventes de biens et services liés aux activités courantes de l'ensemble constitué par les entités consolidées par intégration.

Il comprend, après élimination des opérations internes à l'ensemble consolidé :

1°) le montant net, après retraitements éventuels, du chiffre d'affaires réalisé par les entités consolidées par intégration globale ;

2°) la quote-part de l'entité ou des entités détentrices dans le montant net, après retraitements éventuels, du chiffre d'affaires réalisé par les entités consolidées par intégration proportionnelle.

Article 85

Le compte de résultat consolidé comprend :

1°) les éléments constitutifs :

a) du résultat de l'entité consolidante,

b) du résultat des entités consolidées par intégration globale,

c) de la fraction du résultat des entités consolidées par intégration proportionnelle, représentative des intérêts de l'entité consolidante ou des autres entités détentrices incluses dans l'ensemble consolidé ;

2°) la fraction du résultat des entités consolidées par mise en équivalence, représentative soit des intérêts directs ou indirects de l'entité consolidante, soit des intérêts de l'entité ou des entités détentrices incluses dans l'ensemble consolidé.

Article 86

La consolidation impose :

1°) le classement des éléments d'actif et de passif ainsi que des éléments de charges et de produits des entités consolidées par intégration, selon le plan de classement retenu pour la consolidation ;

2°) l'harmonisation de l'évaluation et de la comptabilisation des actifs et passifs des entités du groupe ;

3°) l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales ;

4°) l'élimination des résultats internes à l'ensemble consolidé, y compris les dividendes;

5°) la constatation de charges, lorsque les impositions afférentes à certaines distributions prévues entre des entités consolidées par intégration ne sont pas récupérables, ainsi que la prise en compte des réductions d'impôts, lorsque des distributions prévues en font bénéficier des entités consolidées par intégration ;

6°) l'élimination des comptes réciproques des entités consolidées par intégration globale ou proportionnelle.

L'entité consolidante peut omettre d'effectuer certaines des opérations décrites au présent article, lorsqu'elles sont d'incidence négligeable sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation.

Article 87

L'écart constaté d'un exercice à l'autre et qui résulte de la conversion en unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie des comptes d'entités étrangères est, selon la méthode de conversion retenue, inscrit distinctement soit dans les capitaux propres consolidés, soit au compte de résultat consolidé.

Article 88

Lorsque des capitaux sont reçus en application de contrats d'émission ne prévoyant ni de remboursement à l'initiative du prêteur, ni de rémunération obligatoire en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, ceux-ci peuvent être inscrits au bilan consolidé à un poste de capitaux propres.

Les biens détenus par des organismes qui sont soumis à des règles d'évaluation, fixées par des lois particulières, sont maintenus dans les comptes consolidés à la valeur qui résulte de l'application de ces règles.

Article 89

Le Bilan consolidé est présenté, selon le modèle prévu dans le Système comptable OHADA pour les comptes personnels, Système normal, en faisant toutefois distinctement apparaître :

- les écarts d'acquisition ;
- les titres mis en équivalence ;
- les impôts différés ;
- la part du groupe dans les résultats non distribués ;
- la part des intérêts minoritaires dans les résultats non distribués.

Article 90

Le compte de résultat consolidé est présenté, selon le modèle du Système normal, en faisant distinctement apparaître :

- le résultat net de l'ensemble des entités consolidées par intégration ;
- la quote-part des résultats nets des entités consolidées par mise en équivalence ;
- la part des associés minoritaires et la part de l'entité consolidante dans le résultat net ;
- le résultat par action.

Article 91

Les produits et les charges sont classés par nature dans le Compte de résultat consolidé. Ce dernier peut être accompagné d'une présentation des produits et des charges classés selon leur destination, sur décision prise par l'entité consolidante.

Article 92

Sont enregistrées au Bilan et au Compte de résultat consolidés les impositions différées résultant :

- d'une part et dans une approche dite de résultat :

  1°) du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et son inclusion dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur ;

  2°) des aménagements, éliminations et retraitements prévus à l'article 86 ci-dessus ;

  3°) de déficits fiscaux reportables des entités comprises dans la consolidation, dans la mesure où leur imputation sur les bénéfices fiscaux futurs est probable.
- d'autre part et dans une approche dite bilantielle de la différence entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou ce passif à des fins fiscales.

Article 93

Le Tableau consolidé des flux de trésorerie consolidés, classe les flux de trésorerie en flux engendrés par les activités :

- opérationnelles ;
- d'investissement ;
- de financement.

Le tableau consolidé des flux de trésorerie consolidés fait apparaître la contribution de chaque type d'activité à la variation globale de la trésorerie du groupe.

Article 94

Les Notes annexes consolidées doivent :

- fournir des descriptions narratives ou des décompositions d'éléments présentés dans les autres états financiers ;
- comporter toutes les informations de caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation.

Elles incluent notamment :

- une déclaration de conformité aux comptes consolidés du Système comptable OHADA;
- un résumé des principales méthodes comptables appliquées ;
- d'autres informations dont les passifs éventuels et les engagements contractuels non comptabilisés, des informations non financières tel que, par exemple, les objectifs et méthodes de gestion des risques financiers ;
- un tableau de variation du périmètre de consolidation précisant toutes les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entités déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et des cessions de titres.

Article 95

Sont dispensés de l'établissement et de la publication d'états financiers consolidés, les ensembles d'entités dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas pour chaque exercice, pendant deux exercices successifs, un total hors taxes de 500 000 000 FCFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie.

Cette limite est établie sur la base des états financiers arrêtés des deux derniers exercices des entités incluses dans la consolidation.

Article 96

Sont laissées en dehors du périmètre de consolidation, les entités dont la perte de contrôle ou de l'influence notable exercée par l'entité mère peut être démontrée.

Sont exemptées de publier des comptes consolidés les entités qui ne contrôlent (de manière exclusive ou conjointe) que des entités qui peuvent être exclues de la consolidation pour les causes suivantes :

- des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou le transfert de fonds par la filiale ;
- les actions ou parts de cette filiale ou participation ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure ;
- les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés ne peuvent être obtenues sans frais excessifs ou dans des délais compatibles avec les délais légaux d'établissement et de contrôle de ces comptes.

En outre, les entités dont l'importance est négligeable par rapport à l'ensemble consolidé peuvent être exclues du périmètre de consolidation.

Toute exclusion de la consolidation d'entités entrant dans les catégories visées au présent article doit être justifiée dans les Notes annexes de l'ensemble consolidé.

Article 97

Les entités entrant dans la consolidation sont tenues de faire parvenir à l'entité consolidante les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés.

La date de clôture des états financiers de l'entité mère et de ses filiales, utilisée pour la préparation des états financiers consolidés doit être la même. Lorsque la date de clôture de l'entité mère et celle d'une filiale sont différentes, la filiale prépare, pour les besoins de la consolidation, des états financiers supplémentaires à la même date que ceux de l'entité mère.

Toutefois, lorsqu'il est difficile d'établir des comptes à la même date, il est possible de déroger à ce principe si le décalage de la clôture des comptes de la filiale par rapport à celle de l'entité mère n'excède pas trois mois. Dans ce cas, un ajustement des comptes de la filiale est effectué pour tenir compte des effets significatifs des transactions ou événements qui ont été traduits dans les comptes de la filiale durant cette période intermédiaire.

Dans le cas où il est nécessaire d'établir des états financiers supplémentaires de la filiale, ceux-ci sont soumis au contrôle d'un commissaire aux comptes ou, s'il n'en est point, d'un professionnel chargé du contrôle des comptes.

Article 98

L'absence d'information ou une information insuffisante relative à une entité entrant dans le périmètre de consolidation ne remet pas en cause l'obligation pour la société dominante d'établir et de publier des comptes consolidés. Dans ce cas exceptionnel, elle est tenue de signaler le caractère incomplet des comptes consolidés.

Article 99

Un rapport sur la gestion de l'ensemble consolidé expose la situation de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation, son évolution prévisible, les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice de consolidation et la date à laquelle les comptes consolidés sont établis, ainsi que ses activités en matière de recherche et de développement.

Article 100

Lorsqu'une entité établit des états financiers consolidés, les commissaires aux comptes, à la lumière des éléments probants obtenus :

- soit concluent que les états sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation à la fin de l'exercice ;
- soit expriment, en la motivant, une opinion avec réserve ou défavorable ou indiquent qu'ils sont dans l'impossibilité d'exprimer une opinion.

Les commissaires aux comptes se prononcent également sur la sincérité et la concordance avec les états financiers consolidés, des informations données dans le rapport de gestion.

Article 101

Les états financiers consolidés régulièrement approuvés, le rapport de gestion de l'ensemble consolidé, ainsi que le rapport du commissaire aux comptes font l'objet, de la part de l'entité qui a établi les comptes consolidés, d'une publicité effectuée selon les modalités prévues par l'article 73 du présent Acte uniforme.

Article 102

Le tableau d'activité et de résultats prévu à l'article 849 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE indique le montant net du chiffre d'affaires et le résultat des activités ordinaires avant impôts de l'ensemble consolidé. Chacun des postes du tableau comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent et du premier semestre de cet exercice.

CHAPITRE II - COMPTES COMBINÉS

Article 103

Les entités, qui forment dans une région de l'espace OHADA, un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décision situé hors de cette région, sans qu'existent entre elles des liens juridiques de domination, établissent et présentent des états financiers, dénommés états financiers combinés, comme s'il s'agissait d'une seule entité.

A l'effet d'identifier les entités susceptibles d'entrer dans la formation d'un tel ensemble, toute entité placée, en dernier ressort, sous contrôle exclusif ou conjoint d'une personne morale doit en faire mention dans les Notes annexes faisant partie de ses états financiers annuels personnels.

Chacune de ces entités est tenue de préciser, dans les Notes annexes, l'entité de l'Etat partie chargée de l'établissement des comptes combinés.

Ces états financiers doivent impérativement être établis suivant les règles et méthodes spécifiques aux comptes combinés du présent Acte uniforme.

Les autorités compétentes des Etats parties peuvent imposer l'établissement et la présentation de comptes combinés à des groupes d'entités qui sont implantés sur leur territoire, dont la cohésion repose sur certains éléments objectifs permettant de justifier l'établissement et la présentation de tels comptes.

Article 104

Les règles et méthodes des comptes combinés sont destinées à touteé entité qui établit des états financiers combinés, à titre facultatif ou à titre obligatoire, du fait d'une disposition légale ou d'un engagement conventionnel.

L'établissement et la présentation des états financiers combinés obéissent aux règles prévues en matière de comptes consolidés, sous réserve des dispositions des articles 105 à 109 ci-dessous.

Article 105

Le périmètre de combinaison englobe toutes les entités d'un Etat partie ou d'une même région de l'espace OHADA satisfaisant à des critères d'unicité et de cohésion caractérisant l'ensemble économique formé, quels que soient leur activité, leur forme juridique ou leur objet, lucratif ou non.

Article 106

Les éléments objectifs visés à l'article 103, dernier alinéa, ci-dessus, consistent en des critères d'unicité et de cohésion pouvant relever des cas suivants :

- entités dirigées par une même personne morale ou par un même groupe de personnes ayant des intérêts communs ;

- entités appartenant aux secteurs coopératif ou mutualiste et constituant un ensemble homogène à stratégie et direction communes ;
- entités faisant partie d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la société holding mais ayant la même activité et étant placées sous la même autorité ;
- entités ayant entre elles des structures communes ou des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement économique coordonné dans le temps;
- entités liées entre elles par un accord de partage de résultats ou par toute autre convention, suffisamment contraignant et exhaustif pour que la combinaison de leurs comptes soit plus représentative de leurs activités et de leurs opérations que les comptes personnels de chacune d'elles.

Article 106-1

Les comptes combinés sont obtenus en procédant aux opérations suivantes :

- cumul des comptes des entités faisant partie du périmètre des comptes combinés, éventuellement après retraitements et reclassement (élimination des incidences sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales, impositions différées comptabilisées...) ;
- élimination des comptes réciproques : actifs et passifs, charges et produits ;
- neutralisation des résultats provenant d'opérations effectuées entre les entités comprises dans le périmètre.

Article 107

Les capitaux propres combinés sont établis dans les conditions suivantes :

- en l'absence de liens de participation entre les entités incluses dans le périmètre de combinaison, les capitaux propres combinés représentent le cumul des capitaux propres retraités de ces entités;
- s'il existe des liens de capital entre des entités incluses dans le périmètre de combinaison, le montant des titres de participation qui figure à l'actif de entité détentrice est imputé sur les capitaux propres combinés ;
- si les entités incluses dans le périmètre de combinaison sont la propriété d'une personne physique ou d'un groupe de personnes physiques, la part des autres associés dans les capitaux propres et dans le résultat de ces entités sera traitée sous forme d'intérêts minoritaires ;
- d'une façon plus générale, lorsque la cohésion d'un ensemble d'entités résulte d'une unicité de direction, de l'exercice d'une activité commune au sein d'un ensemble plus large d'entités, d'une intégration opérationnelle des différentes entités ou de circonstances équivalentes, il est nécessaire de distinguer les associés constituant des ayants droit aux capitaux propres combinés et les associés considérés comme tiers vis-à-vis de ces capitaux. La distinction entre ces deux catégories d'associés permet d'apprécier les intérêts minoritaires à retenir au bilan et au compte de résultat issus de la combinaison des comptes de l'ensemble économique considéré.

Article 108

Lorsque le lien de capital entre deux ou plusieurs entités dont les comptes sont combinés est d'un niveau suffisant pour justifier la consolidation entre elles, il est maintenu au bilan combiné les écarts d'évaluation et d'acquisition inscrits dans les comptes consolidés.

Article 108-1

Un jeu complet d'états financiers combinés comprend : le Bilan combiné, le Compte de résultat combiné, le Tableau combiné des flux de trésorerie et les Notes annexes.

Article 109

Les Notes annexes des comptes combinés précisent notamment :

- la nature des liens à l'origine de l'établissement des comptes combinés;
- le nom de l'entité combinante ;
- la liste des entités incluses dans le périmètre de combinaison et les modalités de détermination de ce périmètre ;
- l'indication des motifs qui justifient la non combinaison de certaines entités, bien qu'elles répondent aux critères d'inclusion dans le périmètre de combinaison ;
- la qualité des ayants droit aux capitaux propres et des éventuels bénéficiaires d'intérêts minoritaires ;
- les régimes de taxation des résultats inhérents aux diverses formes juridiques des entités incluses dans le périmètre de combinaison ;
- les descriptions narratives ou des décompositions d'éléments présentés dans les autres états financiers.

Article 110

Les états financiers combinés font l'objet d'un rapport sur la gestion de l'ensemble combiné, et d'une opinion du ou des commissaires aux comptes, suivant les mêmes principes et modalités que ceux prévus pour les états financiers consolidés.

TITRE III – DES DISPOSITIONS PÉNALES

Article 111

Encourent une sanction pénale les dirigeants d'entités au sens de l'article 2 du présent Acte uniforme qui :

- n'auront pas, pour chaque exercice, dressé l'inventaire et établi les états financiers annuels, consolidés ou combinés ainsi que, le rapport de gestion et, le cas échéant le bilan social ;
- auront sciemment, établi et communiqué des états financiers ne donnant pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'exercice.

Les infractions prévues par le présent Acte uniforme sont punies conformément aux dispositions du droit pénal en vigueur dans chaque Etat partie.

TITRE IV - DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET FINALES

Article 111-1

Les comptes d'actif ou de passif supprimés ou traités autrement par le présent Acte uniforme doivent être traités comme indiqué au titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 41 par le biais d'un compte qui a été créé exclusivement à cet effet : 475 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif-compte passif.

Article 112

Sous réserve des dispositions de l'article 113 alinéa 2 ci-dessous, sont abrogées à compter de la date d'entrée en vigueur du présent Acte uniforme, les dispositions de l'Acte uniforme du 24 mars 2000 portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises ainsi que toutes dispositions de droit interne antérieures contraires.

Article 113

Le présent Acte uniforme auquel sont annexés le Plan comptable général OHADA et le Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés sera publié au Journal Officiel de l'OHADA dans un délai de soixante (60) jours à compter de la date de son adoption. Il sera également publié dans les Etats parties au journal officiel ou par tout autre moyen approprié. Il est applicable quatre-vingt-dix (90) jours après cette publication.

L'entrée en vigueur est fixée :

- pour les comptes personnels des entités, au 1er janvier 2018;
- pour les comptes consolidés, les comptes combinés et les états financiers selon normes IFRS, au 1er janvier 2019.

Fait à Brazzaville, le 26 janvier 2017

Pour la République du Bénin,

S.E.M. DJOGBENOU Joseph

Pour le Burkina Faso,

S.E.M. BAGORO Béssolé René

Pour la République Centrafricaine,

S.E.M. MBATTA Flavien

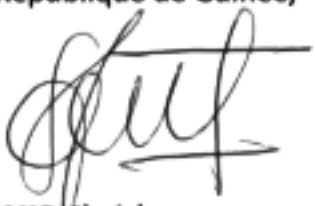
Pour la République du Congo,

S.E.M. MABIALA Pierre

Pour la République de Côte d'Ivoire,

S.E.M. ANVIRE Joachim

Pour la République de Guinée,

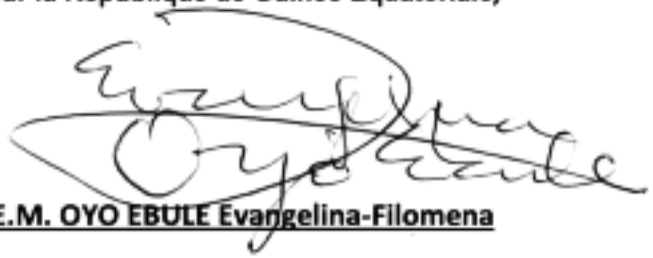


S.E.M. SAKO Cheick

Pour la République de Guinée Bissau,

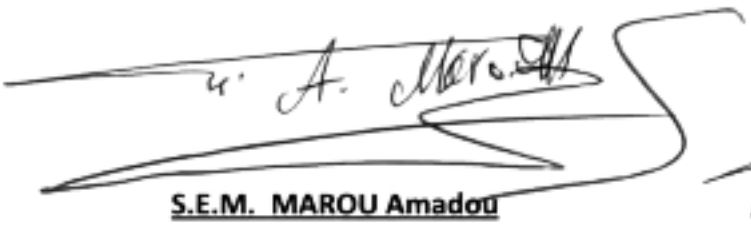
S.E.M. BIAI José

Pour la République de Guinée Equatoriale,



S.E.M. OYO EBULE Evangelina-Filomena

Pour la République du Niger,



S.E.M. MAROU Amadou

Pour la République Démocratique du Congo,

S.E.M. THAMBWE Alexis

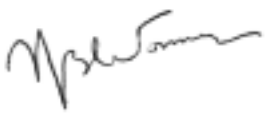
Pour la République du Sénégal,

S.E.M. NIANG KANE Batoura

Pour la République du Tchad,

S.E.M. HAMID MAHAMAT DAHALOB

Pour la République Togolaise,



S.E.M. KOKOUVI AGBETOME Pius

Pour la République du Mali

SE Mamadou Ismaïla KONATE

SYSCOHADA

1ere partie

PLAN COMPTABLE OHADA (PCGO)

TITRE V :	CADRE CONCEPTUEL
TITRE VI :	DEFINTIONS DES TERMES
TITRE VII :	SRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES
TITRE VIII :	OPERATIONS ET PROBLEMES SPECIFIQUES
TITRE IX :	PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS ANNUELS DU SYTEME NORMAL
TITRE X :	PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS ANNUELS DU SYTEME MINIMAL DE TRESORERIE (SMT)
TITRE XI :	NOMENCLATURES

Système comptable OHADA

Titre V

CADRE CONCEPTUEL

SOMMAIRE

CHAPITRE 1 : DEFINITION ET PRINCIPAUX UTILISATEURS DES ETATS FINANCIERS

Section 1 : Définition et objectifs du cadre conceptuel

Section 2 : Les utilisateurs des états financiers et leurs besoins

CHAPITRE 2 : STRUCTURE ET CHAMP D'APPLICATION DU CADRE CONCEPTUEL

Section 1 : Structure du cadre conceptuel

Section 2 : Champ d'application du cadre conceptuel

CHAPITRE 3 : LES OBJECTIFS ET PRINCIPES DE BASE DES ETATS FINANCIERS

Section 1 : Objectif des états financiers

Section 2 : Dispositif comptable de base

Section 3 : Hypothèse sous-jacente à la préparation des états financiers

Section 4 : Principes comptables fondamentaux

CHAPITRE 4 : DEFINITIONS ET STRUCTURE DES ETATS FINANCIERS

Section 1 : Définition des principaux postes des états financiers

Section 2 : La structure des états financiers

CHAPITRE 5 : REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS

Section 1 : Règles d'évaluation des éléments des états financiers

Section 2 : Règles de comptabilisation et de décomptabilisation des éléments des états financiers

Section 3 : Capital financier et capital opérationnel

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre V

Chapitre 1

Définition et principaux utilisateurs des états financiers

SECTION 1 :	Définition et objectifs du cadre conceptuel
SECTION 2 :	Les utilisateurs des états financiers et leurs besoins

SECTION 1 : Définition et objectifs du cadre conceptuel

Un cadre conceptuel (Conceptual Framework) est un système cohérent d'objectifs et de principes fondamentaux liés entre eux qui a pour objet de donner une représentation utile de l'entité pour les différents utilisateurs de l'information financière. Il constitue la structure de référence théorique qui sert de support et de guide à l'élaboration des normes comptables.

Le cadre conceptuel a pour objectifs d'aider :

- à élaborer des normes cohérentes pouvant faciliter la production de données et d'états financiers ;
- à faciliter l'interprétation des normes comptables et l'appréhension d'opérations ou d'événements non explicitement prévus par la réglementation comptable ;
- les auditeurs à se faire une opinion sur la conformité des états financiers avec les normes d'information financière du Système comptable OHADA.

SECTION 2 : Les utilisateurs des états financiers et leurs besoins

2.1. Les utilisateurs des états financiers

Les états financiers constituent le principal moyen de communication de l'information financière aux différents utilisateurs, internes et externes à l'entité :

- les dirigeants, les organes d'administration et de contrôle et les différentes structures internes de l'entité ;
- les fournisseurs de capitaux (investisseurs, banques et autres prêteurs, institut d'émission, autres bailleurs de fonds) ;
- l'Etat, la centrale des bilans et les autres institutions dotées de pouvoirs de planification, de réglementation et de contrôle ;
- les autres partenaires de l'entité tels que les assureurs, les salariés, les fournisseurs ou les clients ;
- les autres groupes d'intérêt, y compris le public de façon générale.

2.2. Les besoins de chaque type d'utilisateur d'états financiers

2.2.1. Les dirigeants, les organes d'administration et de contrôle et les différentes structures internes de l'entreprise

Les dirigeants sont responsables de la préparation et de la présentation des états financiers. Ils sont naturellement intéressés par l'information contenue dans ces états.

En effet, bien que destinés, principalement, à fournir des informations qui répondent aux utilisateurs externes, les états financiers peuvent, dans une certaine mesure, se révéler utiles aux dirigeants et ce, notamment dans le cas des petites et moyennes entités qui ne disposent, souvent, que de moyens limités pour pouvoir produire des informations répondant à leurs besoins spécifiques de gestion.

En effet, le Système comptable OHADA apporte aux entités, l'économie de l'étude et de la mise au point d'un modèle comptable et, convenablement conçu, leur fournit une approche pédagogique de la gestion, ainsi que l'analyse financière de base.

2.2.2. Les fournisseurs de capitaux

Les investisseurs qui fournissent les capitaux à risque ainsi que les prêteurs sont concernés par le risque inhérent à leurs placements et crédits, alors que les autres bailleurs de fonds tels que les organismes octroyant des subventions cherchent à savoir si l'entité a atteint les objectifs qui lui ont été assignés justifiant ainsi, les ressources et autres avantages qu'ils ont mis à sa disposition.

2.2.2.1. Associés et investisseurs

Les personnes qui fournissent les capitaux à risques sont concernées par le risque inhérent à leurs investissements et par la rentabilité qu'ils produisent. Elles peuvent être classées en trois catégories :

- **les associés des petites sociétés de capitaux** dont le besoin d'informations comptables est sans doute autant « économique » que financier, et qui s'intéressent de près aux aspects « gestion » de leur société, donc à sa structure économique, à ses performances d'exploitation tout autant qu'à la formation du seul résultat net.
- **les actionnaires de grandes sociétés**, le plus souvent cotées à une bourse de valeurs. Ces demandeurs d'états financiers sont plus sensibles aux aspects financiers qu'aux aspects économiques et « gestion » de l'entité.

Ils ont besoin d'informations pour les aider à déterminer quand ils doivent acheter, conserver, vendre. Ils sont également intéressés par des informations qui leur permettent de déterminer la capacité de l'entité à payer des dividendes.

- **les associés des sociétés de personnes et des sociétés unipersonnelles, l'entrepreneur individuel et les associés majoritaires des sociétés de capitaux** peuvent être considérés, du point de vue de leurs besoins en informations comptables et financières, comme assimilables aux « dirigeants » d'entités (cas ci-dessus).

2.2.2.2. Banques et autres Prêteurs

Les banques et autres prêteurs sont intéressés par une information qui leur permet de déterminer si leurs prêts et les intérêts qui y sont liés seront payés à l'échéance. Leur attente en matière d'information comptable se situe donc principalement au niveau de la solvabilité de l'entité (immédiate et à terme) et à celui de sa pérennité à horizon au moins égal à la durée des prêts consentis.

2.2.2.3. Banques centrales

Les Banques Centrales des États de l'espace OHADA sont directement concernées par le contenu et la qualité des états financiers des entreprises de leur zone, entreprises qui reçoivent l'essentiel des crédits distribués par le système bancaire.

2.2.3. L'Etat, la centrale des bilans et les autres institutions dotées de pouvoirs de planification, de réglementation et de contrôle

2.2.3.1. Etat

L'État est également une importante partie prenante à l'information financière, au moins à trois titres :

- **du point de vue fiscal,** l'État est directement intéressé par la conception et le contenu des états financiers et, en amont, par la fiabilité des enregistrements et des procédures ;
- **du point de vue statistique,** l'État est un utilisateur direct des informations fournies par les états financiers, tant pour la statistique générale que pour la comptabilité nationale ;
- **du point de vue de son action économique,** l'État a besoin de connaître, à travers les états financiers, la réalité économique des entités des différents secteurs, avant de définir sa politique économique et budgétaire.

2.2.3.2. Les centrales des bilans

La Centrale des bilans est un organisme qui centralise les informations structurées issues de la liasse comptable des entités. Elle a pour rôle principal, la collecte, l'analyse et la diffusion d'informations financières et comptables agrégées par secteurs d'activité dans chaque État et, surtout, pour chacune des zones communautaires de l'espace OHADA.

L'obtention **d'agrégats « méso-économiques »** (ou par secteur) est en effet de la plus grande utilité pour les entreprises elles-mêmes, comme pour leurs divers partenaires.

La connaissance des caractéristiques de structure doit permettre aux entités de faire des analyses comparatives indispensables à la formulation d'opinions fondées sur la qualité de leur gestion et, partant, à des prises de décisions pertinentes.

2.2.3.3. Autres institutions dotées de pouvoirs de planification, de réglementation et de contrôle

Ce groupe inclut particulièrement les organes chargés de la comptabilité et des statistiques nationales, et tout autre organisme ayant un pouvoir de planification, de réglementation et de contrôle. Ils utilisent l'information financière pour réglementer les activités des entités, éclairer la politique fiscale, sociale et économique des Etats. Ils utilisent aussi l'information comme base de calcul du revenu national et des statistiques similaires et pour évaluer la contribution de l'entité à la création d'emplois, à l'exportation, au revenu national.

Ces organismes peuvent, à travers les états financiers, évaluer la portée de leur politique et éventuellement exiger la production d'informations supplémentaires spécifiques.

2.2.4. Les autres partenaires de l'entité

Ce sont les salariés et leurs syndicats, les fournisseurs et autres créanciers ainsi que les clients et autres bénéficiaires des biens et services produits par l'entité.

Ils sont intéressés notamment par la capacité de l'entité à générer des flux de trésorerie lui permettant d'honorer ses engagements et par sa capacité à continuer son activité.

2.2.4.1. Membres du personnel

Les membres du personnel et leurs représentants sont intéressés par une information sur la stabilité et la rentabilité de l'entité qui les emploie. Ils sont également intéressés par le partage de la valeur ajoutée et des informations qui leur permettent d'estimer la capacité de l'entité à leur procurer une rémunération, des avantages en matière de retraite et des opportunités en matière d'emploi.

2.2.4.2. Fournisseurs et autres créanciers

Les fournisseurs et autres créanciers sont intéressés par une information qui leur permette de déterminer si les montants qui leur sont dus leur seront payés à l'échéance. Les fournisseurs et autres créanciers sont vraisemblablement intéressés par l'entité pour une période plus courte que les prêteurs, à moins qu'ils ne dépendent de la continuité de l'entité lorsque celle-ci est un client majeur. Ils peuvent aussi être intéressés par le patrimoine pour savoir si des garanties réelles peuvent être offertes.

2.2.4.3. Clients

Les clients sont intéressés par une information sur la continuité de l'entité, en particulier lorsqu'ils ont des relations à long terme avec elle, ou bien qu'ils en dépendent.

2.2.5. Les autres groupes d'intérêt

Ce sont notamment les organismes professionnels et de défense d'intérêts, la presse spécialisée et les médias, les chercheurs, les divers organes et associations et le public en général.

Ces groupes veulent savoir si l'entité travaille pour l'intérêt des membres de la communauté qu'ils représentent ou dont ils défendent les intérêts. Ils sont notamment intéressés par les tendances et les évolutions récentes du développement de l'entité et des conséquences de ses activités sur le développement économique et social et sur l'environnement en général.

2.2.6. Les utilisateurs privilégiés

L'analyse des préoccupations des différents utilisateurs montre que plusieurs besoins sont communs ou même, en étant différents, peuvent être satisfaits par les mêmes informations.

Pour assurer la pertinence d'une information financière destinée à diverses « parties prenantes », l'information contenue dans les états financiers doit être fournie de façon **« consensuelle »** sans fondamentalement privilégier certains utilisateurs par rapport à d'autres. Il s'agit donc d'une information multiple (aux divers partenaires économiques) dans le cadre d'une **PERTINENCE PARTAGEE.**

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre V

Chapitre 2

Structure et champ d'application du cadre conceptuel

SECTION 1 :	Structure du cadre conceptuel
SECTION 2 :	Champ d'application du cadre conceptuel

SECTION 1 : Structure du cadre conceptuel

Le cadre conceptuel est structuré selon la hiérarchie suivante :

- **au premier niveau**, sont énoncés les définitions et les principaux utilisateurs des états financiers ;
- **au deuxième niveau**, la structure et le champ d'application du cadre conceptuel ;
- **au troisième niveau**, les objectifs et les principes de base des états financiers qui comprennent (i) l'hypothèse sous-jacente à la préparation des états financiers, (ii) les postulats et conventions comptables, (iii) les caractéristiques qualitatives de l'information contenue dans les états financiers ;
- **au quatrième niveau**, des définitions des éléments et contenu des états financiers ;
- **au cinquième niveau**, les règles d'évaluation, de comptabilisation et de décomptabilisation ou de sortie des éléments des états financiers ainsi que les concepts de capital et de maintien du capital.

SECTION 2 : Champ d'application du cadre conceptuel

2.1. Dispositions générales

Les présentes dispositions s'appliquent à toute personne physique ou morale astreinte à la mise en place d'une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage, sous réserve des dispositions qui leur sont spécifiques.

Sont astreintes à la tenue d'une comptabilité financière selon le Système comptable OHADA :

- les entités soumises aux dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit commercial général et de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE ;
- les entités soumises aux dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés coopératives ;
- les entités publiques, parapubliques ou d'économie mixte ;
- et, plus généralement, les entités produisant des biens et des services marchands ou non marchands, dans la mesure où elles exercent, dans un but lucratif ou non, des activités économiques à titre principal ou accessoire qui se fondent sur des actes répétitifs, à l'exception de celles soumises aux règles de la comptabilité publique.

2.2. Dispositions spécifiques

2.2.1. Cas particulier des petites entités

Les petites entités qui remplissent les conditions de chiffre d'affaires peuvent être autorisées à ne tenir qu'une comptabilité simplifiée de trésorerie dénommée " Système minimal de trésorerie ", dont le caractère dérogatoire est stipulé à l'article 28 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière.

Dans le cadre d'une comptabilité simplifiée de trésorerie, le fait générateur de l'enregistrement comptable est l'encaissement (recette) ou le décaissement (dépense). Toutefois ces entités devront produire un tableau récapitulatif des dettes et des créances de façon extra-comptable en fin d'exercice.

2.2.2. Cas particulier des entités à but non lucratif

Les entités à but non lucratif ne sont pas en adéquation avec le traité de l'OHADA (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des ***Affaires***), car ces entités ne réalisent pas d'activités économiques qui peuvent être considérées comme « des affaires ». En conséquence, ces entités ne sont pas assujetties au SYSCOHADA.

2.2.3. Cas particulier des Entités d'Intérêt Public (EIP)

2.2.3.1. Notion d'entité d'intérêt public

Sont considérées d'une manière générale comme des entités d'intérêt public :

- les sociétés cotées ;
- les établissements de crédit ;
- les compagnies d'assurance et de réassurance ;
- les organismes de prévoyance sociale ;
- les entités désignées par les Etats parties comme entités d'intérêt public, par exemple certaines sociétés d'Etat, concessionnaires de service public (secteurs de distribution d'eau, de l'énergie, des mines, des postes et télécommunications, du transport public, port autonome etc…).

2.2.3.2. Obligations des entités d'intérêt public

Les entités dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs et les entités qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne, doivent déposer en sus des états financiers de synthèses SYSCOHADA, leurs états financiers établis selon les normes IFRS et approuvés par l'assemblée générale ordinaire, auprès du registre de commerce et du crédit mobilier et auprès des organes habilités des marchés financiers de leur région ou de l'Etat partie.

Les états financiers en normes IFRS ne peuvent servir de support de base pour la détermination du bénéfice distribuable visé par l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.

Les commissaires aux comptes :

- soit émettent une opinion indiquant que les états financiers IFRS sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et des flux de trésorerie à la fin de cet exercice ;
- soit expriment en la motivant, une opinion avec réserve ou défavorable ou indiquent qu'ils sont dans l'impossibilité d'exprimer une opinion.

Par contre, sont exemptés de cette obligation, les autres entités d'intérêt public qui sont assujettis à des plans comptables spécifiques à leur secteur d'activité.

Les entités désignées par les Etats parties comme entités d'intérêt public peuvent, si elles ne sont pas côtées en bourse, ou si elles ne sollicitent des financements dans le cadre d'un appel public à l'épargne, établir et présenter sur option, des états financiers selon les normes IFRS en sus de ceux établis et présentés selon le Système comptable OHADA.

2.2.4. Cas particuliers des comptes consolidés et des comptes combinés

Sont concernés par ce cadre les comptes personnels ou individuels des entités (personnes morales ou physiques).

Lorsqu'une entité contrôle une ou plusieurs entités, elle doit établir et publier des états financiers consolidés.

Les entités, qui constituent dans une région de l'espace OHADA, un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décision situé hors de cette région, sans qu'existent entre elles des liens juridiques de domination, établissent et présentent des états financiers, dénommés " états financiers combinés ", comme s'il s'agissait d'une seule entité.

L'objectif des comptes consolidés et comptes combinés est de fournir au lecteur externe une vision plus économique de l'activité, de la situation financière et du résultat d'un ensemble d'entités.

Ces comptes s'affranchissent des règles juridiques de séparation des patrimoines sur lesquelles reposent les comptes individuels pour mettre en avant une vision purement économique. Pour cela, ils reposent sur une application non limitée à certaines transactions contrairement aux comptes individuels, du principe de prééminence de la réalité économique sur la forme juridique (Substance over form). Afin de tenir compte de ces particularités, il a été prévu une troisième partie intitulée « Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés » (en abrégé D4C) adossé au présent Plan comptable général OHADA (en abrégé PCGO).

PLAN COMPTABLE
GENERAL OHADA

Titre V

Chapitre 3

Objectifs et principes de base des états financiers

SECTION 1 :	**Objectif des états financiers**
SECTION 2 :	**Dispositif comptable de base**
SECTION 3 :	**Hypothèse sous-jacente à la préparation des états financiers**
SECTION 4 :	**Principes comptables fondamentaux**

La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière qui permet :

- de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées ;
- de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés.

Pour garantir la qualité et la compréhension de l'information, toute comptabilité implique :

- le respect de principes ;
- une organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification ;
- la mise en œuvre de méthodes et de procédures ;
- l'utilisation d'une terminologie commune.

La comptabilité est aussi un instrument de description et de modélisation de l'entité ainsi qu'une pratique sociale et organisationnelle mettant en relation divers acteurs (dirigeants, préparateurs de comptes, auditeurs et utilisateurs multiples).

SECTION 1 : Objectif des états financiers

L'objectif des états financiers est de fournir des informations utiles sur le patrimoine, la situation financière (bilan), la performance (compte de résultat) et les variations de la situation de trésorerie (Tableau des Flux de Trésorerie) d'une entité afin de répondre aux besoins de l'ensemble des utilisateurs de ces informations. Les états financiers permettent de garantir la transparence de l'entité à travers une information complète et de fournir une présentation fidèle de l'information utile pour les besoins de la prise de décision.

La fourniture d'information financière utile aux diverses parties prenantes est caractérisée par la pertinence et l'image fidèle. Ces caractéristiques sont liées à la fois au fond et à la forme du dispositif comptable.

SECTION 2 : Dispositif comptable de base

Pour qu'un utilisateur ait une pleine confiance dans une information trouvée dans les états financiers, il lui faut toutes les garanties quant à :

- **son contenu conceptuel,** donc sa définition, sa terminologie, sa correcte application par l'entité tant au niveau de ses éléments constitutifs, de son « périmètre », que des méthodes d'évaluation utilisées qui doivent être conformes à la norme (dispositif de fond) ;

- **son montant,** qui doit traduire la réalité économique, dans le cadre des postulats, conventions et procédures retenues par le Système comptable OHADA (dispositif de forme).

2.1. Dispositif de fond

Pour que l'application d'un plan comptable soit effective et homogène, surtout dans un espace aussi large que celui de l'OHADA, il importe essentiellement que les entités soient parfaitement éclairées et guidées par le référentiel comptable :

- dans le mode d'évaluation ;
- dans la terminologie ;
- dans les règles de fonctionnement des comptes ;
- dans les méthodes d'élaboration et de présentation des états financiers de synthèse.

Toutefois, un tel dispositif serait insuffisant et pourrait conduire à des distorsions, voire à des divergences dans les applications, s'il n'était précédé, voire imprégné, par une présentation approfondie, dans le plan, des éléments sous-jacents d'ordre conceptuel et méthodologique, dont la connaissance et la compréhension permettent une saine interprétation de la multitude des cas concrets et particuliers que recèle la vie de l'entité. Par conséquent, l'identification de la diversité des utilisateurs et de leurs besoins (Chapitre 2) est fondamentale et se situe en préalable à la présentation des concepts. Mais elle doit être complétée par :

- l'affirmation et la présentation des principes comptables de base, ensemble de postulats et de conventions sur lesquels repose la représentation comptable ;
- l'explication de l'objectif d'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité que doivent viser les responsables des états financiers ;
- la présentation détaillée des méthodes et règles d'évaluation, en l'absence ou l'insuffisance de laquelle les états financiers perdraient la majeure partie de leur intérêt pour les utilisateurs.

2.2. Dispositif de forme

L'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière comporte certaines dispositions touchant la totalité des traitements de l'information de base jusqu'aux états financiers. Ces dispositions concernent :

- la saisie et l'enregistrement de l'information de base ;
- l'organisation comptable et le traitement de l'information ;
- l'élaboration et la présentation des états financiers ;
- la valeur probante de l'information comptable.

2.2.1. La saisie et l'enregistrement de l'information de base

Trois points essentiels sont à souligner :

a) le Système comptable OHADA opte pour une **comptabilité de flux** allant bien au-delà de la règle classique de non-compensation des créances et des dettes. Les comptes doivent distinguer les soldes à l'ouverture de l'exercice des mouvements de l'exercice. Dès lors, les «balances» (listes) de comptes doivent nécessairement comporter au moins six types d'items (soit le plus souvent six colonnes) : soldes à l'ouverture de l'exercice (débiteurs, créditeurs), mouvements de l'exercice (débits ; crédits), soldes à la clôture de l'exercice (débiteurs, créditeurs).

Au surplus, le Système comptable OHADA réglemente strictement la façon d'enregistrer les « régularisations » de fin d'exercice et leur « contre-passation » à la réouverture de l'exercice suivant, ainsi que la façon de corriger une erreur commise et découverte sur l'exercice en cours dans les écritures (par nombres négatifs exclusivement) ; il confère une signification précise aux mouvements de l'exercice, qui sont en fait des flux de l'exercice. Seul le respect de cette organisation permet l'obtention des flux de l'exercice, dont la signification économique et financière est capitale, dans les comptes puis dans les états financiers (Tableau de flux de trésorerie et les Notes annexes essentiellement) ;

b) les opérations doivent être **enregistrées sans retard,** par l'entité (article **15** de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière), dans l'ordre chronologique de leur date de valeur comptable qui est la date d'émission de la pièce justificative de base, ou la date de réception de la pièce de base d'origine externe (article 17) ;

c) les pièces justificatives doivent être datées, classées et conservées, dans un ordre défini explicitement (article 17).

2.2.2. L'organisation comptable et le traitement de l'information

Dans le souci d'assurer la fiabilité et l'authenticité des écritures jusqu'aux états financiers, l'organisation comptable a fait l'objet de développements particuliers dans les articles 14 à 21 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, et ce, afin d'en souligner toute l'importance.

Sont prévues et décrites les dispositions générales d'organisation de la comptabilité, quelles qu'en soient les modalités technologiques (de la comptabilité manuelle aux comptabilités informatisées), ainsi que les dispositions spécifiques aux comptabilités informatisées.

2.2.3. L'élaboration et la présentation des états financiers

Une meilleure fiabilité des états financiers résulte :

- de l'existence de deux niveaux de présentation de ces états, dans le cadre des deux « systèmes » comptables retenus par le Système comptable OHADA : Système normal, Système minimal de trésorerie ;
- de la stricte application des principes comptables affirmés, notamment ceux de transparence, de non-compensation et de régularité, obligation rappelée à l'article 34 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière.

2.2.4. La valeur probante de l'information comptable

L'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière prévoit un ensemble complet de dispositions destinées à donner à l'information comptable la force probante qui s'attache aux documents authentiques (art. 66 à 73-1) :

- l'immatriculation, la numérotation et le paraphe du journal et du livre d'inventaire;
- l'identification des documents informatisés pouvant tenir lieu de journal et de livre d'inventaire ;
- la mise en place de procédures permettant le contrôle externe et le contrôle interne ;
- l'opinion des commissaires aux comptes sur les états financiers annuels ;
- la publicité des états financiers annuels.

SECTION 3 : Hypothèse sous-jacente à la préparation des états financiers

Les états financiers sont établis sur une base de continuité d'exploitation, c'est à dire en présumant que l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible, à moins que des événements ou des décisions survenus avant la date de publication des comptes rendent probable dans un avenir proche la liquidation ou la cessation d'activité.

Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur cette base (non-continuité d'exploitation : liquidation de l'entité par exemple), les incertitudes quant à la continuité d'exploitation sont indiquées et justifiées, et la base sur laquelle ils ont été arrêtés est précisée.

SECTION 4 : Principes comptables fondamentaux

Les principes comptables fondamentaux structurent la représentation comptable de l'entité. Issus historiquement de la pratique comptable, ces principes sont intégrés dans les cadres conceptuels et les normes comptables, et tirent leur légitimité de leur reconnaissance par les acteurs du monde comptable. Ce sont les postulats et conventions comptables qui sont couramment regroupés sous le terme générique de principes comptables.

4.1. Postulats et conventions comptables

4.1.1. Les postulats comptables

Les postulats permettent de définir le champ du modèle comptable. Ce sont des principes acceptés sans démonstration mais cohérents avec les objectifs fixés.

Les postulats retenus pour définir le champ du modèle comptable du Système comptable OHADA sont les suivants :

Postulat de l'entité

Postulat de la comptabilité d'engagement

Postulat de la spécialisation des exercices

Postulat de la permanence des méthodes

Postulat de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique

4.1.1.1. Postulat de l'entité

Il s'agit d'une hypothèse fondamentale portant sur la relation entre, d'une part, la personne morale ou le groupe et d'autre part son ou ses propriétaires (exploitant, associés, actionnaires, membres).En effet, l'entité est considérée comme étant une personne morale ou un groupe autonome et distinct de ses propriétaires et de ses partenaires économiques. La comptabilité financière est fondée sur la séparation entre le patrimoine de l'entité et celui de ses propriétaires. Ce sont les transactions de l'entité et non celles des propriétaires qui sont prises en compte dans les états financiers de l'entité.

Une entité s'étend à toute organisation exerçant une activité économique et qui contrôle et utilise des ressources économiques. Lorsqu'une entité (personne morale) contrôle une ou plusieurs entités, l'ensemble forme un groupe qui doit présenter des états financiers consolidés.

4.1.1.2. Postulat de la comptabilité d'engagement ou d'exercice

Les effets des transactions et autres événements sont pris en compte dès que ces transactions ou événements se produisent et non pas au moment des encaissements ou paiements. Ils sont enregistrés dans les livres comptables et présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent. L'information financière ainsi établie, à l'exception de celle contenue dans le tableau des flux de trésorerie et sous réserve des dispositions spécifiques concernant le Système Minimal de Trésorerie, renseigne les utilisateurs, non seulement sur les transactions passées ayant entraîné des flux de trésorerie, mais également sur des obligations et autres événements entraînant des encaissements et des paiements futurs.

4.1.1.3. Postulat de la spécialisation des exercices

Ce postulat, prévu à l'article 59 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, signifie que la vie de l'entité étant découpée en périodes appelées « exercices » à l'issue desquels sont publiés des états financiers annuels, il faut rattacher à chaque exercice tous les produits et les charges qui le concernent (nés de l'activité de cet exercice), et ceux-là seulement.

D'une manière générale, lorsque des revenus sont comptabilisés au cours d'un exercice, toutes les charges ayant concouru à la réalisation de ces revenus doivent être déterminées et rattachées à ce même exercice.

Ce raisonnement ne peut s'étendre à toutes les charges car certaines ne peuvent être rattachées à aucun produit déterminé et constituent des charges « de période » engendrant

réduction d'actif ou augmentation de passif. L'exemple type est constitué par les frais d'administration générale de l'entité.

Le respect de ce postulat est assuré par le biais de comptes dits de régularisation qui permettent d'ajuster les produits et les charges dans le temps.

Enfin, une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour tenir compte des événements postérieurs à la clôture de l'exercice mais antérieurs à la date d'arrêté des compte si ceux-ci contribuent à confirmer des situations qui existaient à la clôture de l'exercice (par exemple : révélation de la situation compromise d'un client rendant la créance douteuse).

Par contre, les événements postérieurs à la clôture de l'exercice mais antérieurs à la date d'arrêté des comptes qui indiquent des situations apparues postérieurement à la clôture de l'exercice ne donnant pas lieu à des ajustements des états financiers (par exemple : sinistre intervenu après la date de clôture ne remettant pas en cause la continuité d'exploitation).

4.1.1.4. Postulat de la permanence des méthodes

Le postulat de permanence des méthodes rappelé dans l'article 40 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière exige que les mêmes méthodes de prise en compte, de mesure et de présentation soient utilisées par l'entité d'une période à l'autre. En effet, la comparabilité et la cohérence des informations comptables au cours de périodes successives implique la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation.

Le terme « méthode comptable » s'applique - aux méthodes et règles d'évaluation et de présentation des comptes.

On peut cependant déroger à la fixité des méthodes si un changement exceptionnel est intervenu dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier et que le changement de méthodes fournit une meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues.

a) Changement de méthodes comptables

✓ ***Nature des changements de méthodes comptables***

Un changement de méthodes comptables résulte :

- soit du remplacement d'une méthode comptable par une autre lorsqu'une option implicite ou explicite existe. Cela constitue un changement de méthode comptable stricto sensu (exemple : passage de la méthode d'évaluation des stocks CMP à la méthode FIFO).

- soit d'un changement de réglementation comptable (adoption d'un nouveau référentiel comptable tel que le Système comptable OHADA révisé).

A la différence des changements de méthodes qui sont opérés à l'initiative de l'entité, les changements de réglementation comptable s'imposent à elle. Un changement de réglementation comptable est décidé par une autorité compétente en la matière ; il n'a pas à être justifié par l'entité.

L'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenues précédemment, ou l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative, ne constituent pas des changements de méthodes comptables.

✓ ***Traitement comptable des changements de méthodes***

Tout changement de méthode comptable, dès lors qu'il induit des modifications significatives dans les états financiers de l'exercice, ou est susceptible d'en induire lors d'exercices suivants :

- doit faire l'objet d'une information dans **les Notes annexes** ;
- et l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Pour les comptes individuels, l'impact fiscal ne concerne que l'impôt exigible (et non l'impôt différé) qui doit tenir compte des dispositions fiscales en vigueur sur le plan national . Ainsi par exemple, lorsque l'application rétrospective d'une méthode n'a aucune incidence fiscale en matière d'impôt exigible, le changement de méthode affectera le compte de report à nouveau pour un montant déterminé avant impôt.

Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospective.

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau » dès l'ouverture de l'exercice sauf :

- s'il existe des dispositions transitoires dans le cas d'une nouvelle règlementation comptable ;
- si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entité est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat en valeur brute (compte de charges par nature avec mention dans les Notes annexes).

Tel est le cas si le changement de méthode a pour impact une diminution des capitaux propres.

Il s'agit là d'une première exception à la convention de correspondance « bilan de clôture-bilan d'ouverture ».

- **Au cours des exercices ultérieurs** : lorsque les changements de méthodes comptables ont conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la reprise de ces provisions s'effectue directement par les capitaux propres pour la partie qui n'a pas trouvé sa justification.
- **Information comparative :** des informations pro-forma des exercices antérieurs présentés sont établies suivant la nouvelle méthode afin d'assurer la comparabilité.

b) Changements d'estimation et de modalités d'application

✓ ***Nature des changements d'estimation et de modalités d'application***

De nombreux éléments des états financiers ne peuvent être évalués avec précision en raison des incertitudes inhérentes à la vie des affaires et ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. La procédure d'estimation repose sur des jugements fondés sur les dernières informations fiables fournies. Elles sont notamment relatives :

- aux créances douteuses
- aux durées d'amortissement
- à l'obsolescence du stock.

Une estimation est révisée si les circonstances sur lesquelles elle était fondée sont modifiées par suite de nouvelles informations ou d'une meilleure expérience ; par exemple, une nouvelle estimation de la durée de vie d'une immobilisation conduit à revoir le plan d'amortissement.

Les estimations sont faites en dehors des méthodes comptables qu'elles ne remettent pas en cause. Le fait de réviser une estimation ne confère pas nécessairement à l'ajustement correspondant la qualité d'élément exceptionnel ni le caractère de correction d'erreur.

✓ ***Traitement comptable des changements d'estimation et de modalités d'application***

Les changements d'estimation et de modalités d'application n'ont qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice.

c) Changements d'options fiscales

✓ ***Nature des changements d'options fiscales***

L'adoption par les autorités fiscales de nouvelles mesures accordant des avantages fiscaux aux entités entraîne des changements de présentation et/ou d'évaluation dans les états financiers. Parmi les modifications d'options fiscales, on peut citer :

- la constatation ou la reprise d'amortissements dérogatoires lorsqu'une entité applique le système dégressif prévu par le code général des impôts ;
- la constitution ou la reprise d'autres provisions réglementées.

✓ ***Traitement comptable des changements d'options fiscales***

Les changements d'options fiscales n'ont un effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence des changements d'options fiscales correspondant à l'exercice en cours est constatée dans le résultat de l'exercice.

d) Corrections d'erreurs

✓ ***Nature des corrections d'erreurs***

Des erreurs, omissions matérielles, peuvent survenir dans les cas suivants :

- erreurs de calcul ;
- erreurs dans l'application des méthodes comptables ;
- négligences, mauvaises interprétation des faits ;
- adoption d'une méthode comptable non admise.

✓ ***Traitement comptable des corrections d'erreurs***

La comptabilisation des corrections d'erreurs, d'omissions matérielles, peut être regroupée en deux catégories :

- les erreurs commises et découvertes sur l'exercice en cours ;
- les erreurs découvertes sur l'exercice en cours et commises sur les exercices antérieurs appelés « **erreurs d'un exercice antérieur**».

✓ ***Erreurs commises* et découvertes sur l'exercice en cours,**

Des erreurs commises dans la comptabilité au cours de l'exercice et découverte au cours du même exercice doivent être corrigées avant l'arrêté des comptes. Dans ce cas, toute correction

d'erreur s'effectuera exclusivement par inscription en négatif des éléments erronés ; l'enregistrement exact sera ensuite opéré (article 20 du droit comptable).

✓ ***Erreurs d'un exercice antérieur***

Toute correction d'erreur découverte sur l'exercice en cours et commise sur les exercices antérieurs, doit faire l'objet d'*une information dans* ***les Notes annexes***.

La correction d'***une erreur significative*** commise au cours d'un exercice antérieur doit être opérée par ajustement des capitaux propres d'ouverture (diminution ou augmentation du report à nouveau).

Il s'agit là de la seconde exception de la convention de correspondance « bilan de clôture-bilan d'ouverture », avec celle résultant du changement de méthode ayant un impact fort significatif sur les états financiers.

Par contre, la correction d'***une erreur non significative*** commise au cours d'un exercice antérieur doit être effectué directement dans les comptes de bilan ou de gestion de l'exercice en cours.

4.1.1.5. Postulat de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique

Selon ce postulat, pour que l'information représente d'une manière pertinente les transactions et autres événements qu'elle vise à représenter, il est nécessaire qu'ils soient enregistrés et présentés en accord avec leur substance et la réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique.

Le Système comptable OHADA opte pour une application limitée de ce postulat comptable. Les quatre applications (au lieu de cinq applications dans l'ancien référentiel comptable) qui sont faites du principe de prééminence de la réalité sur l'apparence sont les suivantes :

- inscription à l'actif du bilan (comme si l'entité en était propriétaire) des biens détenus avec clause de « **réserve de propriété** » ;
- inscription à l'actif du bilan du locataire des biens utilisés dans le cadre d'un contrat de location acquisition (côté preneur) et d'une créance de location financement (côté bailleur).Ces dispositions sont limitées aux contrats de **crédit-bail, de location-vente ou tout autre contrat de location assortie d'une option d'achat dont le preneur est raisonnablement certain d'exercer) ;**
- inscription à l'actif du bilan des **effets remis** à **l'escompte** et non encore échus ou honorés ;
- inscription dans les « charges de personnel » **du personnel** facturé par d'autres

entités.

Dans ces quatre cas, les conséquences comptables de ces solutions sont les suivantes :

- inscription au passif, en contrepartie des valeurs d'actif, de comptes de dettes financières spécifiques (crédit-bail et location-vente, réserve de propriété...), de dettes de trésorerie (crédits d'escompte...) ;
- inscription dans les charges et les produits des éléments correspondants : dotations aux amortissements, charges financières (crédit-bail, location-vente), charges de personnel (personnel intérimaire).

Contrairement aux dispositions prévues par l'ancien référentiel comptable qui prévoyait l'inclusion dans le patrimoine du concessionnaire, des biens mis à sa disposition par le concédant, ce cadre conceptuel exclut de tels biens du patrimoine du concessionnaire car, ils ne répondent pas à la définition d'un actif (ressource économique actuelle **contrôlée** par l'entité).

4.1.2. Les conventions comptables

Les conventions comptables sont destinées à guider le préparateur des comptes dans l'évaluation et la présentation des éléments devant figurer dans les états financiers.Elles ont un caractère de généralité moins grand que les postulats comptables et peuvent varier d'un pays ou d'un espace géographique à un autre.

Les conventions comptables servant de guide pour l'élaboration des états financiers annuels du Système comptable OHADA sont les suivantes :

Convention du coût historique

Convention de prudence

Convention de régularité et transparence

Convention de la correspondance bilan de clôture- bilan d'ouverture

Convention de l'importance significative

4.1.2.1. Convention du coût historique

La convention du coût historique consiste à comptabiliser les opérations sur la base de la valeur nominale de la monnaie sans tenir compte des éventuelles variations de son pouvoir d'achat. Il repose sur la stabilité de l'unité monétaire qui doit permettre d'additionner des unités monétaires de différentes périodes, sans dénaturer l'information comptable.

Selon la convention du coût historique, les actifs sont comptabilisés pour le montant payé ou pour la valeur de la contrepartie qui a été donnée pour les acquérir.Les passifs sont comptabilisés pour le montant des produits reçus en échange de l'obligationou, dans certaines circonstances (par exemple, les impôts sur les bénéfices), le montant que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif (passif externe) dans le cours normal de l'activité.

Selon les articles 35 et 36 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, la méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur la convention du coût historique. Ainsi donc, à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des actifs est déterminée dans les conditions suivantes :

- les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;
- les actifs produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production ;
- les actifs acquis à titre gratuit sont comptabilisés à leur valeur actuelle ;
- les actifs acquis par voie d'échange sont comptabilisés à la valeur actuelle des actifs reçus, sauf si cette valeur actuelle ne peut être estimée de façon fiable. Dans ce cas, les actifs acquis sont comptabilisés à la valeur actuelle des actifs donnés en échange.

Le choix du coût historique se justifie par le fait que la valeur d'origine constitue une information vérifiable reposant sur une évidence.

✓ ***Dérogation au principe du coût historique***

Lorsque les déformations dues à l'inflation deviennent trop fortes, le Système comptable OHADA a prévu, le recours à la **réévaluation** qui peut être libre ou légale.

- **Réévaluation libre :** généralement sans avantages fiscaux (l'augmentation des capitaux propres résultant de la réévaluation est considérée par le fisc comme un « bénéfice » imposable) ;
- **Réévaluation légale** : organisée par une loi interne des Etats parties, et normalement sous le bénéfice d'avantages fiscaux (neutralité fiscale ou écart de réévaluation peu ou faiblement imposable ; amortissements fiscaux calculés sur les montants réévalués,

etc.).

Le Système comptable OHADA précise la technique de réévaluation qui porte exclusivement sur les immobilisations corporelles et financières

Le calcul des valeurs réévaluées peut se fonder :

- ✓ soit sur une méthode indiciaire, par utilisation d'indices officiels dans la limite des valeurs actuelles ;
- ✓ soit sur une méthode de coûts actuels (recherche des valeurs actuelles des éléments).

4.1.2.2. Convention de prudence

Cette convention est énoncée d'entrée dans les articles 3 et 6 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière : « La comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la convention de prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle a traitées. »

La prudence est l'appréciation raisonnable des faits dans des conditions d'incertitude afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'entité. Les actifs et les produits ne doivent pas être surévalués, et les passifs et les charges ne doivent pas être sous-évalués.

La convention de prudence est avant tout, dans le contexte socio-économique et culturel de nos entités, un moyen d'une part, de protéger et, surtout de garder la confiance des tiers et, d'autre part de prévenir toutes distributions de dividendes fictifs (distribution de plus-values potentielles) susceptibles de nuire à leur équilibre financier, leur croissance et leur capacité d'autofinancement.

Toutefois, l'application de ce principe de prudence ne doit pas conduire à la création de réserves occultes ou de provisions excessives, la sous-évaluation délibérée des actifs ou des revenus ou la surévaluation délibérée des passifs ou des charges.

4.1.2.3. Convention de régularité et transparence

Dans le droit comptable OHADA, cette convention a été affirmée dans les articles 6, 8, 9, 10 et 11 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière. En fait, il imprègne tous les textes relatifs à l'information externe.

Il faut inclure dans ce concept :

- la conformité aux règles et procédures du Système comptable OHADA, au plan

comptable et à sa terminologie, à ses présentations d'états financiers (notion de régularité)... ;

- la présentation et la communication claire et loyale de l'information, sans intention de dissimuler la réalité derrière l'apparence (article 6 de l'Acte uniforme) ;
- le respect de la règle de non-compensation, dont l'inobservation entraînerait des confusions juridiques et économiques et fausserait l'image que doivent donner les états financiers annuels. Sont uniquement autorisées les compensations juridiquement fondées (article 34 de l'Acte uniforme) en vertu de la loi ou du contrat...

4.1.2.4. Convention de la correspondance bilan de clôture – bilan d'ouverture

Cette convention est rappelée à l'article 34 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière : « le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent ».

Cette convention, classique mais d'application délicate, a pour principale conséquence que l'on ne peut imputer directement sur les capitaux propres (à l'ouverture de l'exercice, donc à la clôture de l'exercice précédent) :

- ni les incidences (gains ou pertes) des changements de méthode comptable ;
- ni les produits et les charges relatifs à des exercices précédents qui auraient été omis.

Ces corrections doivent transiter par le compte de résultat du nouvel exercice.

Dans le cadre du Système comptable OHADA, il a été considéré qu'il n'existait que deux cas d'imputation possible, directement sur les capitaux propres, sans « passer » par le compte de résultat :

- celui de l'incidence d'un changement de méthodes ayant un impact fort significatif sur les états financiers ;
- celui de la correction d'une erreur significative.

4.1.2.5. Convention de l'importance significative

Cette convention, bien qu'énoncée formellement à l'article 33 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, à propos des notes aux états financiers, concerne également tous les autres états financiers.

Sont significatifs « tous les éléments susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité » (article 33 de l'Acte uniforme).

Cette définition de l'importance significative par ses conséquences sur le jugement des utilisateurs montre le caractère relatif du critère (en fonction de la taille de l'entité notamment) et la difficulté de son application, puisqu'elle place en responsabilité les comptables, les dirigeants et les auditeurs, qui ont à prendre la décision de retenir ou non l'élément en fonction de son importance significative présumée, donc de son influence sur le jugement porté par telle ou telle catégorie de lecteurs des états financiers annuels.
Les conséquences de ce principe sont considérables et vont, selon le cas, dans le sens d'un allégement ou d'un alourdissement de l'information comptable :

a) dans le sens d'un allégement de l'information

- « l'arrondi » possible de certaines évaluations (stocks notamment) ;
- la possibilité d'accélérer l'arrêté des comptes annuels, donc d'accélérer leur publication, par des estimations raisonnables des comptes de régularisation (charges à payer, produits à recevoir...) ne présentant pas de différence significative avec les montants exacts ;
- la possibilité voire l'obligation de ne pas fournir, dans les Notes annexes aux états financiers, des informations n'atteignant pas le seuil d'importance significative.

b) dans le sens d'une extension de l'information

Tous les points cités ci-dessus conduisent à un allégement des travaux comptables. D'autres alourdissent les états financiers, en l'occurrence les Notes annexes : le principe conduit à l'obligation de fournir dans ces notes toute information (de nature comptable et financière, qu'elle soit d'origine économique ou juridique) d'importance significative, même si elle n'est pas prévue explicitement dans le Système comptable OHADA. Il en est ainsi par exemple : dans les événements postérieurs à la clôture de l'exercice, perte d'un marché important à l'exportation ou innovation technologique née après la date de clôture rendant caduque une partie du potentiel de production de l'entité.

c) Appréciation du caractère significatif d'une information

La notion de « seuil de signification » est, avant tout, le fruit d'une appréciation subjective et ne saurait être ramenée à une dimension exclusivement quantitative ; elle implique, au contraire, une étude au cas par cas en fonction des particularités de l'entité.

Critères à retenir

Si la notion de « caractère significatif » n'est pas exclusivement liée à un critère quantitatif, ce

dernier peut, sur un plan pratique, aider à sa mise en œuvre. **À titre indicatif**, on peut considérer qu'une information quantifiée sur le plan financier a un caractère significatif dès lors que l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

- lorsque le poste qu'elle explique ou précise représente un certain pourcentage du total du bilan (par exemple, entre 5 et 10 % au moins) ;
- ou lorsque la partie de variation du poste expliquée par l'information représente entre 10 et 20 % du montant total du poste ;
- ou lorsque le montant considéré représente plus de 10 % du bénéfice net.

Les critères qui peuvent être retenus sont, **par exemple**, le résultat des activités ordinaires, le résultat net, le chiffre d'affaires, les capitaux propres.

La nature de l'information en cause peut présenter un caractère qualitatif qui conduira également à une mention dans les Notes annexes. De même, une information peut être significative si elle répond par avance à une question susceptible de se poser à la lecture du bilan ou du compte de résultat.

exemple

Une librairie qui reçoit en dépôt vente la majorité de ses livres, présentera un bilan dont les stocks de livres seraient presque inexistants à l'actif (et donc a priori non significatifs).

Mais, pour une pertinence de l'information financière, cette librairie doit mentionner dans les Notes annexes qu'elle a eu recours pour la quasi-totalité de ces stocks de livres à un contrat de dépôt vente et préciser la valeur desdits stocks.

4.2. Caractéristiques qualitatives d'une information financière utile

Pour les besoins de la prise de décision, les états financiers doivent garantir la transparence sur la réalité de l'entité en présentant une information complète et utile. Cette information doit répondre aux caractéristiques qualitatives classées en deux catégories :

- les caractéristiques essentielles ;
- les caractéristiques auxiliaires.

4.2.1. Les caractéristiques essentielles

Pour que l'information financière soit utile, elle doit être pertinente et représenter fidèlement ce qu'elle prétend représenter. Les caractéristiques qualitatives essentielles sont donc la pertinence et la fidélité.

4.2.1.1. Pertinence

Une information financière est pertinente lorsqu'elle permet d'influencer les prises de décision et tient compte du besoin exprimé par un utilisateur légitime. Pour cela, l'information doit avoir une valeur de prédiction, de validation, ou les deux.

- ***Valeur prédictive :*** l'information financière a une valeur prédictive si elle peut être utilisée comme une donnée par les utilisateurs pour prédire les résultats futurs.
- ***Valeur de confirmation (ou rétrodictive) :*** l'information financière a une valeur de confirmation si elle confirme ou modifie des évaluations précédentes.

La valeur prédictive et la valeur de confirmation de l'information financière sont interdépendantes. L'information qui a une valeur prédictive a souvent aussi une valeur de confirmation. Par exemple, des données sur les produits réalisés, pour une année courante, peuvent être utilisées comme base pour la prévision des recettes de l'année à venir. Elles peuvent également être comparées avec les prévisions de recettes de l'année en cours ou des années précédentes. Les résultats de ces comparaisons peuvent aider l'utilisateur à corriger et améliorer les processus qui ont servi à effectuer ces prévisions. La pertinence s'appuie sur la convention de l'importance significative.

4.2.1.2. Fidélité

Selon le Système comptable OHADA, l'information financière donne une image fidèle quand elle dépeint la substance économique de la transaction, de l'événement ou des circonstances sous-jacents de façon complète, et exempte d'erreurs significatives.

- **Représentation complète** : une représentation complète comprend les informations nécessaires à un utilisateur pour comprendre les faits qui y sont présentés, y compris toutes les évaluations nécessaires, les descriptions et explications.
- **Erreur significative :** la fidélité ne signifie pas l'exactitude à tous les égards. Ainsi, on ne peut déterminer si l'estimation d'une valeur non observable est exacte ou inexacte. L'image que l'on donne de cette estimation peut toutefois être considérée comme idéale si le montant est décrit clairement et si les limites du processus d'estimation sont expliquées. L'expression « exempt d'erreurs" signifie qu'il n'y a pas d'erreurs ou d'omissions dans la représentation du phénomène.

Le concept « **d'image fidèle** » (une image fidèle et non de l'image fidèle) retenu dans le Système comptable OHADA est celui d'un objectif **d'image fidèle** dans le respect de la convention de prudence (articles 3 et 6 de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable et à

l'information financière) qui n'autorise pas le maintien dans ce cadre conceptuel, de la neutralité comme l'une des caractéristiques de l'image fidèle.

Finalité de la comptabilité, l'image fidèle en pratique, est présumée résulter de l'application de bonne foi des règles et des procédures du Système comptable OHADA en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, des événements et des situations.

Toutefois, dans le cas exceptionnel où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle de l'entité, il doit y être dérogé. Il est alors nécessaire de mentionner dans les Notes annexes les motifs de cette dérogation.

4.2.2. Les caractéristiques auxiliaires

L'utilité de l'information financière est renforcée si elle est comparable, vérifiable, rapidement accessible aux décideurs et compréhensible.

4.2.2.1. Comparabilité

La comparabilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences entre des éléments. La comparabilité est le but ; la cohérence et la permanence dans le choix ainsi que dans l'application des méthodes comptables permettent d'atteindre cet objectif.

Par exemple, les prises de décision des utilisateurs impliquent de choisir entre des alternatives : investir dans l'entité A plutôt que dans une autre. Dans ce cas, les informations sur l'entité A sont nettement plus utiles si elles peuvent être comparées à des informations similaires concernant d'autres entités, mais aussi portant sur d'autres périodes.

4.2.2.2. Vérifiabilité

La vérifiabilité est la qualité de l'information financière qui donne aux utilisateurs l'assurance que l'information reflète l'image fidèle des phénomènes économiques décrits. La vérifiabilité suppose que divers observateurs bien informés et indépendants pourraient aboutir à un consensus sur la fidélité de l'information. Il peut s'avérer impossible de vérifier certaines informations prospectives : dans ce cas, il sera nécessaire d'indiquer les hypothèses sous-jacentes ainsi que les méthodes d'évaluation utilisées.

4.2.2.3. Rapidité

La rapidité répond au besoin de rendre l'information financière accessible aux décideurs avant qu'elle ne perde sa capacité d'influencer leurs décisions. Rendre plus rapidement accessible une information pertinente peut accroître son influence. En règle générale, plus l'information date, moins elle est utile.

4.2.2.4. Compréhensibilité

La compréhensibilité est la qualité de l'information financière qui permet d'en comprendre la signification. Elle se trouve accrue lorsque l'information est classée, définie et présentée de façon claire et concise. La comparabilité, la simplicité et la rigueur logique peuvent également améliorer la compréhensibilité.

4.2.3. Contrainte à prendre en considération : équilibre avantages-coûts

L'équilibre entre les avantages et les coûts est une contrainte générale. Les informations contenues dans les états financiers doivent procurer un intérêt supérieur au coût de leur production.

L'application de la contrainte de coût amène à évaluer s'il est probable que les avantages procurés par l'information financière justifieront les coûts entraînés par sa production et son utilisation. Lors de cette évaluation, il y a lieu de se demander si une ou plusieurs caractéristiques qualitatives pourraient être sacrifiées dans une certaine mesure pour réduire les coûts.

PLAN COMPTABLE
GENERAL OHADA

Titre V

Chapitre 4

Définitions et structure des états financiers

SECTION 1 :	Définition des principaux postes des états financiers
SECTION 2 :	Structure des états financiers

SECTION 1 : Définition des principaux postes des états financiers

1.1. Actif

1.1.1. Définition d'un actif

Un actif est un élément identifiable du patrimoine représentant une ressource économique actuelle contrôlée par l'entité du fait d'événements passés.

Une ressource économique est un droit ou toute autre source de valeur qui est capable de produire des avantages économiques.

Les avantages économiques générées par un actif sont le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité.

Le potentiel de services attendus de l'utilisation d'un actif par une entité à but non lucratif est fonction de l'utilité sociale correspondant à son objet ou à sa mission.

La notion de potentiel vise aussi bien la possibilité de générer un flux de trésorerie positif (par exemple : le stock qui sera vendu), que celle de réduire les sorties de trésorerie (par exemple : le siège social propriété de l'entité lui permettant ainsi d'économiser des loyers).

Les flux de trésorerie sont ceux attendus de l'exploitation de l'actif ainsi que ceux qui découlent de la revente de celui-ci. Ainsi, un actif qui n'est plus exploité, mais qui a une valeur de revente, est à maintenir à l'actif. En revanche, une machine mise au rebut et qui ne peut plus être revendue doit être sortie de l'actif.

Le contrôle d'un actif suppose que l'entité :

- a le pouvoir d'obtenir les avantages économiques de la ressource contrôlée, et peut aussi restreindre l'accès à ces avantages aux autres ;
- a la capacité actuelle de décider de l'utilisation de l'actif ;
- assume l'essentiel des risques.

1.1.2. Immobilisations incorporelles

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique. Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et d'être vendue, transférée, concédé par licence, louée ou échangée soit de façon individuelle,soit dans le cadre d'un contrat avec un actif ou un passif lié ;

- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.

1.1.3. Immobilisations corporelles

Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé sur plus d'un exercice.

1.1.4. Stocks

Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

1.1.5. Charges constatées d'avance

Les charges constatées d'avance sont des actifs qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la consommation ou la prestation interviendra ultérieurement.

1.1.6. Actif éventuel

Un actif éventuel est défini comme un actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.

Un actif éventuel ne peut pas être comptabilisé, mais il fera l'objet d'une Note en annexe lorsque l'entrée d'avantages économiques est probable et le montant significatif.

1.2. Passif

1.2.1 Définition d'un passif

Le passif représente l'ensemble des ressources de l'entité. Celles-ci comprennent les capitaux propres, les dettes financières et assimilées, les dettes d'exploitation, et la trésorerie-passif.
Le passif interne est constitué par les capitaux propres de l'entité alors que le passif externe, regroupe toutes les provisions pour risques et charges et les dettes payables ou remboursables selon des échéances déterminées.

1.2.2. Capitaux propres (passif interne)

Les capitaux propres désignent les ressources mises ou laissées par ses propriétaires à sa disposition et qu'elle gère comme si elles étaient siennes. Ils sont déterminés par la différence

entre, d'une part, l'ensemble des éléments actifs de l'entité et, d'autre part, l'ensemble des éléments passifs (passif externe).

Le montant des capitaux propres s'obtient en faisant la somme algébrique :

- des apports (capital, primes liées au capital),
- des écarts de réévaluation,
- des bénéfices mis en réserves,
- du report à nouveau (positif ou négatif),
- du résultat de l'exercice (bénéfice ou perte),
- des subventions d'investissement,
- des provisions réglementées et fonds assimilés.

1.2.3. Passif externe

1.2.3.1. Définition d'un passif externe

C'est une obligation actuelle de l'entité de transférer une ressource économique à la suite d'événements passés.

Une obligation actuelle est un devoir ou une responsabilité d'agir ou de faire quelque chose d'une certaine façon. En principe, l'obligation ne naît qu'après la livraison d'un actif ou la prestation d'un service (l'obligation de l'entité suppose que la tierce personne a déjà réalisé son engagement).

L'obligation doit exister à la date de clôture de l'exercice. Le fait générateur doit se situer alors avant la clôture de l'exercice.

Cette obligation de l'entité à l'égard d'un tiers peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicités qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

L'obligation peut donc être de nature juridique ou implicite.

Le tiers peut être une personne physique ou morale, déterminable ou non.

L'estimation du passif externe correspond au montant de la sortie d'avantages économiques que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.

1.2.3.2. Dette

Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

1.2.3.3. Provision

Une provision est un passif externe dont l'échéance ou le montant est incertain. Selon le Système comptable OHADA, le terme « **provision** » désigne les provisions pour risques et charges.

Par dérogation, les provisions règlementées sont constituées uniquement en application de dispositions juridiques et fiscales et ne correspondent ni à un risque ni à une charge future.

Par ailleurs, les dotations aux provisions pour risques et charges financières à plus d'un an sont inscrites dans un compte de dotation aux provisions tandis que celles qui sont liées à un risque à moins d'un an sont portées au débit du compte intitulé : « **Charges pour provisions pour risques à court terme** » et sont traitées comme des charges décaissables.

1.2.3.4. Charges à payer

Les charges à payer sont des passifs certains dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que pour les provisions.

1.2.3.5. Passif éventuel

Un passif éventuel est :

- une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance ou la non-survenance d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ; ou
- une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée :
  - soit parce qu'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation ;
  - soit parce que le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

1.3. Charges

Ce sont des emplois définitifs ou consommations de valeurs décaissés ou à décaisser par l'entité :

- soit en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par l'entité, ainsi que des avantages qui leur ont été consentis ;
- soit en vertu d'une obligation légale que l'entité doit remplir ;
- soit exceptionnellement, sans contrepartie directe.

Les charges comprennent également pour la détermination du résultat de l'exercice :

- les dotations aux amortissements et dépréciations
- les dotations aux provisions ;
- la valeur comptable des éléments d'actif cédés, détruits ou disparus.

Les charges sont distinguées, selon leur nature :

- **en charges des Activités Ordinaires**
  - en charges d'exploitation ;
  - en charges financières ;
- **ou en charges Hors Activités Ordinaires.**

1.4. Produits

Ce sont les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :

- soit en contrepartie de la fourniture par l'entité de biens, travaux, services, ainsi que des avantages qu'elle a consentis ;
- soit en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;
- soit exceptionnellement sans contrepartie.

Les produits comprennent également pour la détermination du résultat de l'exercice :

- la production stockée au cours de l'exercice ;
- la production immobilisée ;
- les reprises sur amortissements et provisions ;
- le prix de cession d'éléments d'actifs cédés ;
- le transfert de charges.

Les produits sont distingués, selon leur nature, en produits d'exploitation, produits financiers ou produits Hors Activités Ordinaires.

Le chiffre d'affaires correspond au montant des affaires réalisées par l'entité avec les tiers dans le cadre de son activité professionnelle normale et courante.

1.5. Résultat net de l'exercice

Différence entre les produits et les charges liés à l'ensemble des activités de l'entité, le résultat de l'exercice est aussi égal à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice sauf s'il s'agit d'opérations affectant directement le montant des capitaux propres (tels que les écarts de réévaluation, les subventions d'investissement et les provisions règlementées). Il s'agit de la variation brute diminuée des apports nouveaux et augmentée des répartitions aux ayants droit aux capitaux propres.

SECTION 2 : Structure des états financiers

Un jeu d'états financiers est un ensemble complet de documents comptables et financiers permettant de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, de la performance et de la trésorerie de l'entité à la fin de l'exercice.

Le jeu d'états financiers des entités autres que celui des très petites entités comprend :

- un Bilan ;
- un Compte de résultat ;
- un Tableau des flux de trésorerie ;
- des Notes annexes.

Les états financiers sont établis et présentés, de façon à permettre leur comparaison dans le temps, exercice par exercice, et leur comparaison avec les états financiers annuels des autres entités dressés dans les mêmes conditions de régularité, de fidélité et de comparabilité.

2.1. Le Bilan

Le Bilan décrit séparément les éléments actifs et passifs de l'entité et fait apparaître de façon distincte les capitaux propres.

Les éléments d'actif et de passif sont évalués séparément.

Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif.

Le bilan d'ouverture d'un exercice correspond au bilan de clôture avant répartition de l'exercice précédent.

2.1.1. Périmètre du Bilan

L'optique économico-gestionnaire a été privilégiée par rapport à l'optique juridico-financière traditionnelle pour des besoins des diverses parties prenantes à l'information comptable.

Les définitions des actifs et des passifs (passifs au sens de dettes actuelles ou probables) confèrent au Bilan le « périmètre » d'un « patrimoine » beaucoup plus économique que juridique. Ainsi, la définition d'un actif (représentatif de avantages économiques) permet l'inclusion de certains biens en location dans les immobilisations.

2.1.2. Masses de l'actif et du passif

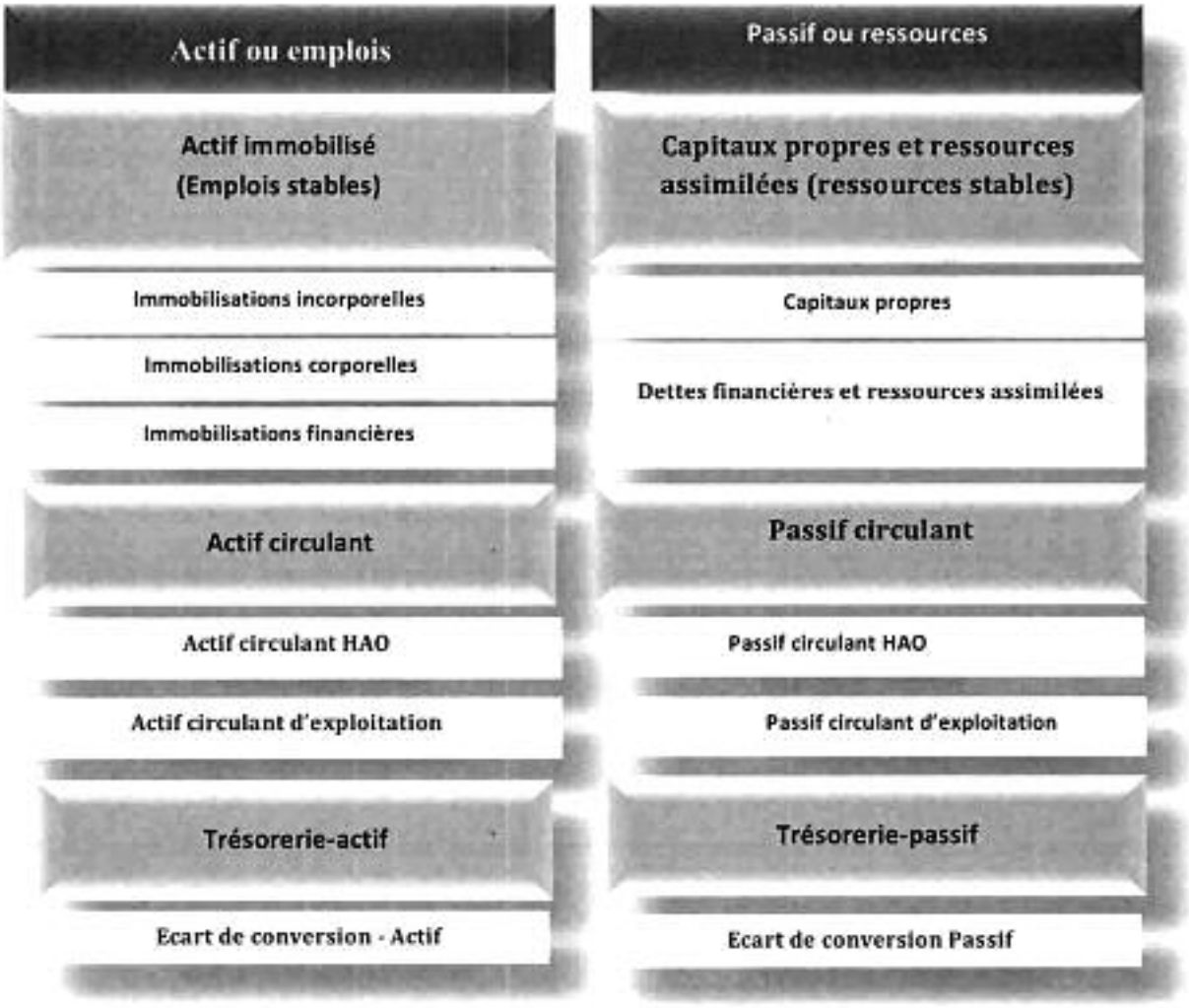
Le découpage est opéré dans une approche de gestion à la fois économique et financière. Cette démarche relève de la conception fonctionnelle du Bilan plutôt que de la conception «liquidité».

Le Bilan se compose de trois masses à l'actif et de trois masses au passif :

Il n'y a pas de correspondance biunivoque entre les masses actif et passif, sauf en ce qui concerne la trésorerie, car la somme algébrique des postes actifs et passifs de trésorerie forme la trésorerie nette de l'entité.

Par ailleurs, dans les « ressources stables » le bilan sépare nettement :

- les capitaux propres et ressources assimilées ;
- les dettes financières et ressources assimilées.



2.1.3. Le caractère fonctionnel de l'analyse

La fonctionnalité de l'analyse du bilan n'est pas limitée au « périmètre patrimonial » traditionnel du bilan puisque les biens pris en location acquisition, notamment, sont inclus dans l'actif.

2.1.3.1. L'actif immobilisé

Il correspond aux emplois durables rendus nécessaires par l'objet économique et financier de l'entité. La fraction à moins d'un an des prêts ainsi que les intérêts courus restent inclus dans les immobilisations financières que constituent ses « activités ordinaires ». Dans l'actif immobilisé est indiqué, par un renvoi, le montant hors activités ordinaires (H.A.O.). Ce renvoi peut être inscrit non globalement à l'actif immobilisé, mais à la rubrique, voire au poste concerné dans le cas où ce « H.A.O. » ne serait formé que des éléments de la rubrique ou du poste.

2.1.3.2. L'actif circulant

L'actif circulant représente les stocks et les créances du « circuit d'exploitation ». La partie H.A.O. de l'actif circulant est composée généralement de stocks occasionnels et de créances H.A.O. (par exemple : créances sur cessions d'immobilisations). Lorsque le montant des stocks occasionnels n'est pas significatif, il convient de l'inscrire dans les stocks et en-cours de l'activité ordinaire.

2.1.3.3. Les capitaux propres et ressources assimilées

Les capitaux propres et ressources assimilées incluent les subventions d'investissement et les provisions réglementées.

2.1.3.4. Les dettes financières et ressources assimilées

Les dettes financières et ressources assimilées, dettes de location acquisition notamment, sont classées comme telles dès lors qu'il s'agit d'emprunts ou de contrats assimilés. Dans cette rubrique sont inclus les comptes bloqués d'associés et les crédits bancaires renouvelables. La fraction à moins d'un an de ces dettes ainsi que les intérêts courus restent inclus dans le poste. Sont incluses dans la rubrique, les « Provisions pour risques et charges » qui, compte tenu de leur nature et des principes comptables, sont des dettes probables. Par souci de simplification de la gestion comptable, les provisions dont l'échéance probable est à plus d'un an sont classées dans ce poste ; celles à un an ou moins sont classées dans le « passif circulant » : **Provisions pour risques à court terme.**

2.1.3.5. La trésorerie

La trésorerie constitue par elle-même une rubrique fonctionnelle, formée des deux masses : une à l'actif et une au passif. La trésorerie-actif inclut le poste « Titres de placement ».

Il importe, en conséquence, que les titres qui y sont inscrits soient réellement rapidement négociables dans l'intention des dirigeants et au regard des possibilités boursières. Dans le cas contraire, ils doivent être classés en « Autres immobilisations financières ».

La trésorerie-passif comprend, outre les crédits de trésorerie (avances, concours bancaires) et les découverts, les « crédits d'escompte » correspondant au montant des effets escomptés restant en cours, c'est-à-dire avant la constatation de la bonne fin.

2.1.4. Fonds de roulement et besoin de financement

Les masses du bilan font ressortir directement, sans toutefois qu'ils soient spécifiés dans le bilan :

- le Fonds de roulement : Capitaux stables - Actif immobilisé ;
- le Besoin de financement : Actif circulant - Passif circulant ;
- la Trésorerie ; celle-ci équilibre les deux éléments précédents (aux écarts de conversion près), en vertu de l'équation bien connue :

Fonds de roulement - Besoin de financement = Trésorerie

2.2. Le Compte de résultat

Le compte de résultat récapitule les charges et les produits de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date de paiement ou d'encaissement. Selon le régime juridique de l'entité, le solde des charges et des produits constitue :

- le bénéfice ou la perte de l'exercice,
- l'excédent ou l'insuffisance de ressources.

Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes de charges et de produits.

2.2.1. Analyse « par nature » des charges et des produits

Le Système comptable OHADA retient l'analyse par nature des charges et produits. Cette analyse peut être complétée par une analyse « par fonction », organisée si possible en système comptable dans la « comptabilité analytique de gestion ».

2.2.2. Distinction activités ordinaires / hors activités ordinaires (HAO)

La raison majeure de cette analyse tient à la nécessité d'obtenir, dans toute la mesure du possible, des soldes de gestion et un résultat « récurrents », c'est-à-dire susceptibles, à qualité de gestion égale, d'être reconduits dans les années qui viennent, s'il n'y a pas dans l'entité de changements majeurs de structure, liés à l'investissement-financement essentiellement.

Il en résulte que :

- la zone H.A.O. des produits et des charges doit se définir en fonction de cette récurrence et non en termes moraux (exemples : amendes fiscales ou pénales) ou

d'opportunité (exemples : charges « exceptionnelles » par leur montant...) ;

- les charges H.A.O. le sont non du fait de leur volume exceptionnel, mais du fait de leur nature, non liée à l'activité ordinaire ;
- une charge d'exploitation d'un montant exceptionnellement élevé doit rester inscrite dans le niveau « ordinaire » (exemple : grosse perte sur une importante créance clients). Le niveau significativement élevé de cette charge sera signalé, avec ses conséquences, dans les Notes annexes ;
- une charge ou un produit d'exploitation omis au cours d'un exercice antérieur doit être comptabilisé dans les charges ou les produits des « Activités ordinaires » de l'exercice de rectification.

Les produits et les charges H.A.O. sont liés à des changements de structure (significatifs) ou de stratégie de l'entité, ou à des changements importants dans l'environnement (exemple : modification de la législation commerciale qui impliquera sans doute un changement de la stratégie et des investissements de la firme).

Les sorties et les prix de cession des immobilisations sont des charges et produits HAO. Par contre, Les opérations relativement légères et régulières d'investissement-financement (renouvellement du « parc » de matériel sans novation profonde) ne doivent donc pas être traitées en « H.A.O. », mais être « remontées » dans les activités ordinaires.

En conclusion, la structure du compte de résultat est ainsi formée de quatre niveaux successifs :

- activités d'exploitation ;
- activités financières ;
- activités ordinaires (regroupant les activités d'exploitation et les activités financières);
- activités H.A.O.

2.2.3. Mise en évidence des soldes intermédiaires de gestion

La définition, le « découpage » des charges et des produits permettent l'obtention directe, à partir des enregistrements comptables, de soldes intermédiaires de gestion fournissant aux utilisateurs des états financiers des informations de synthèse capitales pour l'étude de la structure et des performances de la firme, et directement inscrits dans le compte de résultat.

Le compte de résultat permet la lecture directe :

- de la Marge commerciale (MC)
- de la Valeur ajoutée (V.A.) ;

- de l'Excédent brut d'exploitation (E.B.E.) ;
- du Résultat d'exploitation (R.E.) ;
- du Résultat financier (R.F.) ;
- du Résultat des activités ordinaires (R.A.O.) ;
- du Résultat hors activités ordinaires (R.H.A.O.) ;
- du Résultat net (R.N.).

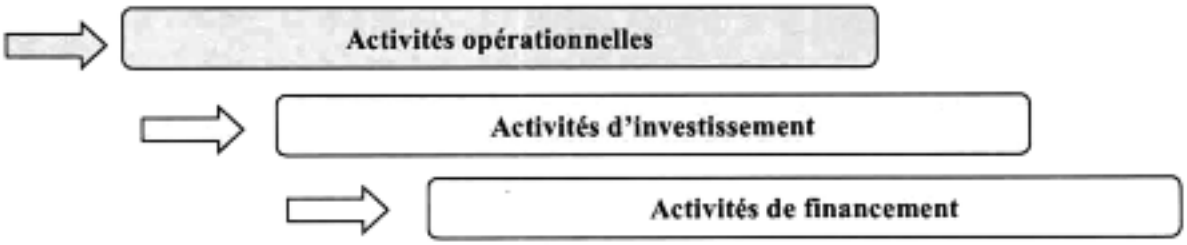
2.3. Le tableau de flux de trésorerie

2.3.1. Objectif du tableau de flux de trésorerie

Le tableau de flux de trésorerie constitue un état de synthèse à part entière, dont la finalité est d'expliquer la variation de la trésorerie de l'entité. Il recense donc les encaissements (sources des flux de trésorerie) et les décaissements (affectations des flux de trésorerie) qui ont un impact sur la trésorerie au cours de la période considérée. Par ailleurs, il classe les flux de trésorerie selon leur origine : activités opérationnelles, activités d'investissement, activités de financement. Il permet de connaitre la provenance des flux de liquidités et la manière dont ces flux ont été utilisés au cours de l'exercice.

2.3.2. Composantes des flux de trésorerie

La structure du tableau des flux de trésorerie repose sur un découpage de la vie de l'entité en trois grandes fonctions, celles-ci correspondant d'ailleurs aux principaux volets de sa politique financière. Le classement fonctionnel des flux constitue une base précieuse pour l'élaboration des prévisions financières en distinguant les trois catégories de flux suivantes :



Le tableau de flux de trésorerie fait apparaitre la contribution de chaque type d'activité à la variation globale de la trésorerie de l'entité.

2.3.2.1. Flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles

Les activités opérationnelles sont définies comme étant les principales activités génératrices des produits de l'entité et toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.

Exemples de flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :

- les flux correspondant aux produits et aux charges d'exploitation, tels que les sommes encaissées auprès des clients et les sommes versées aux fournisseurs et au personnel ;
- les autres encaissements et décaissements qu'il est possible de rattacher à l'activité d'exploitation, tels que les flux de trésorerie correspondant aux produits financiers et aux charges financières et à l'impôt sur le résultat.

Les flux de trésorerie opérationnels résultent donc en général des transactions qui entrent dans la détermination du résultat net.

Une entité doit présenter les flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, en utilisant la méthode indirecte, suivant laquelle le résultat est ajusté pour tenir compte de l'effet :

- des variations durant la période dans les stocks et dans les créances et dettes opérationnelles ;
- des éléments sans effet direct sur la trésorerie, tels que les amortissements, les provisions, les impôts différés, les gains ou pertes de change latents, les bénéfices non distribués des entités mises en équivalence et les intérêts minoritaires ; et
- des autres éléments pour lesquels l'effet de la trésorerie consiste en flux de trésorerie d'investissement ou de financement.

2.3.2.2. Flux de trésorerie liés aux activités d'investissement

Les activités d'investissement sont définies comme l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et les autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie. Seules les dépenses qui conduisent à la comptabilisation d'un actif sont susceptibles d'être classées en activités d'investissement. Par exemple, les dépenses de recherche ne peuvent pas être traitées de la sorte.

Exemple de flux de trésorerie provenant des activités d'investissement :

- la cession et l'acquisition d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme ;
- la cession et l'acquisition de valeurs mobilières sauf les titres de placement d'autres entités ;
- prêts effectués par l'entité (les équivalents de trésorerie ne sont pas inclus dans les opérations d'investissement).

Les activités de financement sont définies comme étant les activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition du capital apporté et des emprunts de l'entité.

Exemples de flux de trésorerie issus des activités de financement :

- les encaissements provenant de l'émission d'actions ou parts sociales et les décaissements issus du rachat ou du remboursement d'actions ou parts sociales ;
- les dividendes versés aux actionnaires ou aux associés, à moins que ces dividendes ne soient classés dans les activités d'exploitation ;
- les encaissements provenant de l'émission d'obligations, d'emprunts (à court et à long terme), ainsi que les remboursements correspondants.

L'ordre de présentation des flux de trésorerie favorise une lecture normative du document : les flux liés aux activités d'exploitation jouent un rôle déterminant dans le financement de la croissance et dans la structure des opérations de financement.

2.3.3. Définition de la trésorerie et des équivalents de trésorerie

La trésorerie comprend les disponibilités et les équivalents de disponibilités ou de trésorerie, c'est-à-dire les placements à court terme très liquides, qui sont facilement convertibles en un montant connu de liquidités, dont la valeur ne risque pas de changer de façon significative. En conséquence, un placement ne sera qualifié d'équivalent de trésorerie que s'il a une échéance rapprochée, par exemple inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition.

Les découverts bancaires momentanés (remboursables à vue) constituent une composante de la trésorerie et des équivalents de trésorerie.

Dans la mesure où l'on considère la trésorerie et les équivalents de trésorerie comme identiques, il ne faut pas définir les mouvements entre la trésorerie et les équivalents de trésorerie comme des encaissements et des décaissements : ces mouvements ne sont pas repris dans le tableau des flux de trésorerie.

2.4. Les Notes annexes

Les autres états financiers (Bilan, Compte de résultat et Tableau des flux de trésorerie) doivent être étayés par des informations explicatives et supplémentaires présentées sous forme de notes permettant une meilleure intelligibilité des états financiers. Ces notes font partie intégrante du jeu d'états financiers.

Chacun des postes du Bilan, du Compte de résultat, et du Tableau des flux de trésorerie doit en principe, faire l'objet d'une référence croisée vers l'information liée figurant dans les notes annexes.

Les notes annexes comportent des informations sur les points suivants, dès lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers :

- une déclaration de conformité au Système comptable OHADA (les états financiers ne doivent être déclarés conformes aux SYSCOHADA que s'ils sont conformes à toutes les dispositions normatives du Système comptable OHADA) ;
- les règles et les méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers (la conformité aux normes est précisée, et toute dérogation est expliquée et justifiée),
- les compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du Bilan, du Compte de résultat, du Tableau des flux de trésorerie,
- les informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

De façon spécifique, les entités exerçant une activité économique ayant un impact sur l'environnement (secteur de l'industrie et des mines par exemple) doivent fournir des informations environnementales et sociétales.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre V

Chapitre 5

Règles d'évaluation et de comptabilisation des éléments des états financiers

SECTION 1 :	Règles d'évaluation des éléments des états financiers
SECTION 2 :	Règles de comptabilisation et de décomptabilisation des éléments des états financiers
SECTION 3 :	Capital financier et capital opérationnel

SECTION 1 : Règles d'évaluation des éléments des états financiers

L'évaluation est le procédé qui permet de déterminer les montants monétaires auxquels les éléments sont comptabilisés et inscrits au Bilan, au Compte de résultat ou au Tableau de flux de trésorerie. Cela implique la sélection de bases d'évaluation appropriées.

Le système comptable OHADA distingue :

- la valeur d'entrée dans le patrimoine ;
- la valeur actuelle à une date quelconque, qui porte le nom de valeur d'inventaire lorsque cette date est celle de la clôture de l'exercice ;
- la valeur nette au bilan.

1.1. Valeur d'entrée

La convention du coût historique fait de la valeur d'entrée un élément intangible, à l'exception des créances et dettes en monnaies étrangères, et sauf réévaluation.

Cette valeur d'entrée est :

- le coût d'achat ou d'acquisition pour les biens achetés (article 36 de l'Acte uniforme) ;
- le coût de production, pour les biens produits par l'entité.

Ces coûts sont des coûts réels qui ne peuvent inclure d'éléments supplétifs, par exemple coût des capitaux propres. Ils ne peuvent être influencés par l'existence ou non d'une subvention.

1.1.1. Coût d'achat, coût d'acquisition

1.1.1.1. Règles générales

L'article 37 de l'Acte uniforme fait spécifiquement référence aux charges directes liées à l'achat et, le cas échéant, à l'installation du bien. En effet, tous les frais accessoires encourus sont inclus dans le coût d'acquisition du bien jusqu'à son lieu d'exploitation et sa mise en état de fonctionner.

a) Coût d'acquisition d'une immobilisation

Le coût réel d'acquisition d'une immobilisation est formé :

- du prix d'achat définitif net de remises et de rabais commerciaux, d'escompte de règlement et de taxes récupérables;
- des charges accessoires rattachables directement à l'opération d'achat ;

- des frais d'acquisition notamment les droits d'enregistrement, les honoraires, les commissions, les frais d'actes, après déductions des taxes récupérables ;
- des charges d'installation qui sont nécessaires pour mettre le bien en état d'utilisation ;
- de l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement, à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, si cette obligation incombe à l'entité, soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période. Ces coûts comptabilisés comme un composant de l'immobilisation, font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que pour le mode.

Lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actualisée des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour éteindre l'obligation. Le taux d'actualisation doit être un taux avant impôts reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à ce passif. Le taux d'actualisation ne doit pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.

La définition du coût d'achat exclut les charges internes telles que les salaires ou les amortissements. Leur caractère direct (au sens de la comptabilité analytique de gestion) ne doit pas être pris en considération afin d'éviter les biais induits par le caractère conventionnel des clés de répartition.

b) Coût d'acquisition d'une marchandise, d'une matière première ou d'un service

Le coût réel d'acquisition d'une marchandise, d'une matière première ou d'un service est formé :

- du prix d'achat net de remises, rabais, ristournes, et de taxes récupérables. Les escomptes de règlement sont des produits financiers qui ne viennent pas en déduction du prix d'achat ;
- des frais accessoires rattachables directement à l'opération d'achat.

1.1.1.2. Cas particuliers d'acquisitions

L'article 36 de l'Acte uniforme indique la règle en cas :

- d'apports des associés ou de l'État : il s'agit alors de la valeur d'apport définie et contrôlée dans le cadre du contrat ;

- d'acquisition à titre gratuit : utilisation de la « valeur actuelle » pour que le bien apparaisse dans les états financiers pour cette valeur et non pour un montant nul ;
- d'échange : si les deux termes de l'échange ne présentent pas la même fiabilité quant à leur évaluation, c'est la valeur actuelle du lot dont l'estimation est la plus sûre qui est retenue.

Ces cas particuliers évoqués par l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière des entités n'étant pas exhaustifs, il convient de les compléter :

a) Acquisition par échange

L'article 36 de l'Acte uniforme ne vise que le cas d'échange de deux lots dont l'estimation de l'un au moins n'est pas pleinement fiable ; exemple : échange d'un terrain contre une servitude de passage.

Mais lorsque l'estimation de chacun des lots est fiable, la valeur d'entrée doit être celle du bien acquis, donc sa valeur actuelle.

b) Paiement à terme

La valeur d'entrée des biens, déterminée selon la convention du coût historique et fondée sur le prix convenu, est indépendante :

- des modalités futures de règlement, en cas de paiement différé ;
- des variations de l'index retenu, en cas de règlements indexés.

Toutefois, lorsque qu'un règlement est différé au-delà de 12 mois à compter de la date de clôture de l'exercice, le montant (intérêts non comptabilisés) représentant la différence entre le total non actualisé des paiements futurs et la valeur actualisée de ces paiements doit faire l'objet d'une mention dans les Notes annexes s'il est significatif. Le taux d'actualisation est le taux d'intérêt qui correspond au coût du crédit de l'entité.

c) Acquisition avec subvention

L'article 36 de l'Acte uniforme dispose sans ambiguïté que la subvention obtenue, le cas échéant, reste sans influence sur la valeur d'entrée de l'élément.

d) Acquisition contre versement de rente viagère

La valeur d'entrée du bien est indépendante de la durée de vie du crédirentier : elle est donc soit le prix stipulé dans le contrat, soit, à défaut de stipulation, la valeur actuelle du bien à la date du contrat ; la contrepartie de cette valeur d'entrée est inscrite, en dettes, au crédit du compte **1681 - Rentes viagères capitalisées.**

Le décès prématuré du crédirentier, ou sa survie, conduiront à l'enregistrement du « gain » ou de la « perte » correspondants en produits ou en charges financiers (car ils résultent d'un risque de nature financière, pris par l'entité), dans les comptes « Gains sur risques financiers » et « Pertes sur risques financiers ».

e) Acquisition dans le cadre des contrats de location acquisition

Se reporter au traitement des contrats de location (Titre VIII : opérations et problèmes spécifiques, chapitre 8).

f) Acquisition de titres

En application du concept général de coût, les frais d'acquisition doivent être inclus dans la valeur d'entrée des titres (titres de participation, titres immobilisés de l'activité de portefeuille, autres titres immobilisés et les titres de placement).

Toutefois, pour faciliter le suivi à l'inventaire de la valeur des titres de placement (par essence presque tous inscrits à une bourse de valeurs) qui se fait par comparaison entre la valeur d'entrée (cours d'achat) et le cours en bourse à la clôture (cours moyen du dernier mois), une mention doit être portée dans les Notes annexes concernant le cours d'achat de ces titres.

1.1.2. Coût de production (immobilisations et stocks fabriqués par l'entité)

Il comprend (article 37 de l'Acte uniforme) :

- le coût d'acquisition des matières et fournitures utilisées ;
- les charges directes de production ;
- ainsi que des charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être rattachées à la production.

Il s'agit d'un concept de coût complet.

Le coût de production doit ainsi inclure :

- toutes les charges directes qu'elles soient externes (exemple : services extérieurs) ou internes (exemples : salaires, amortissements) ;
- les charges financières à condition qu'elles se rattachent indiscutablement au processus de production, jusqu'à la fin de ce processus (achèvement des produits). Exemple : intérêts d'emprunts finançant les stocks de matières premières ou la production d'une immobilisation (spécialement dans le cas d'un cycle long de production) ;

- les pertes, rebuts, déchets de caractère inévitable et normal et,
- pour les immobilisations fabriquées par l'entité, l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site dans les conditions susmentionnées.

Tous les frais accessoires encourus sont inclus dans le coût de production du bien jusqu'à son lieu d'exploitation et sa mise en état de fonctionner.

Conformément aux normes internationales, n'entrent pas dans le coût de production :

- les charges commerciales et les charges d'administration générale qui ne correspondent pas au processus de production (ce ne sont pas des charges « de production ») ;
- le coût de stockage des produits finis (puisque les charges de stockage naissent après achèvement des produits) ;
- les pertes et les gaspillages de caractère accidentel ou anormal ;
- le coût de la « sous-activité ». L'imputation rationnelle des charges fixes exclut du coût de production la quote-part supplémentaire de charges de structure (fixes) induite par une sous-activité significative. Cette sous-activité est à définir en fonction d'un niveau normal d'activité mesuré en tenant compte des caractéristiques techniques et économiques de l'investissement. Ce niveau normal ne doit pas être confondu avec la capacité technique maximale, sauf cas particulier.

1.1.3. Incorporation des coûts d'emprunt

Les coûts d'emprunt nécessaires au financement de l'acquisition ou de la production d'un actif qualifié, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, font partie du coût du bien lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou la date de réception définitive.

Un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

1.1.4. Valorisation des stocks

Selon les dispositions de l'article 44 de l'Acte uniforme, les stocks et les productions en cours sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie.

L'unité d'inventaire est la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.

A leur sortie du magasin ou à l'inventaire :

- les biens matériellement identifiés et individualisés ainsi que ceux qui ne sont pas interchangeables, sont évalués article par article à leur coût d'entrée ;
- les biens interchangeables (fongibles), non identifiables après leur entrée en magasin sont évalués, soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti (méthode dite P.E.P.S.), soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production (méthode dite C.M.P.).

Une entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaire pour l'entité.

Pour des stocks de nature ou d'usage différents, des méthodes différentes peuvent être utilisées.

Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût.

1.1.4.1. Le coût moyen pondéré après chaque entrée

Le coût d'entrée moyen est recalculé à l'occasion de chaque nouvelle entrée (souvent mensuelle en cas de stocks produits, ou correspondant aux approvisionnements périodiques à rythme régulier ou non, en fonction du choix de la méthode de gestion des stocks de biens achetés) :

- il est égal à la moyenne des différentes entrées pondérées par les quantités :
  - du coût des stocks restant, à la date de l'entrée ;
  - du coût des entrées à cette date ;
- il n'est pas modifié aussi longtemps qu'une nouvelle entrée n'est pas enregistrée.

Les sorties ayant lieu dans la période suivant l'entrée (avant une nouvelle entrée) sont valorisées à ce coût moyen pondéré. Ainsi, dans l'exercice, il y a autant de « prix de sortie » qu'il y a d'entrées si l'on inclut dans celles-ci le stock initial.

La méthode se prête parfaitement à une gestion continue en « inventaire permanent ».

1.1.4.2. Le coût moyen pondéré calculé sur la durée moyenne de stockage

Cette méthode est adaptée au cas des entités qui ne pratiquent pas l'inventaire permanent et veulent valoriser directement leur stock final (inventaire dit intermittent).

Dans cette méthode :

- il n'y a pas valorisation des sorties durant l'exercice (inventaire intermittent),
- le stock final constaté en quantité est valorisé sur la base du coût moyen pondéré des entrées observées durant la dernière période de stockage.

Une entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaire pour l'entité. Pour des stocks de nature ou d'usage différents, différentes méthodes peuvent être utilisées.

Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût.

1.2. Valeur actuelle

1.2.1. Règles générales

« La valeur actuelle d'un bien est une valeur d'estimation du moment qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entité ».

Le concept de valeur actuelle repose principalement sur le principe de la continuité de l'exploitation (utilité du bien pour l'entité).

En cas d'absence de continuité il faut passer à la simple valeur de marché ou à la valeur vénale (prix potentiel de vente, valeur dite de négociation).

La détermination de la valeur actuelle des biens est indispensable à l'inventaire, en vue de l'application de la convention de prudence (constatation des moins-values).

La référence au marché vise le prix du bien, à la date considérée, dans le cadre environnemental de l'entité, prix qui a pu augmenter ou diminuer depuis la date d'entrée du bien dans le patrimoine de l'entité ; pour les biens produits, il faut rechercher cette valeur de marché, mais aussi le coût actuel de production du bien.

La valeur actuelle n'est pas égale à la valeur précédente, car il faut tenir compte de l'usure ou de l'obsolescence du bien considéré, par un abattement en fonction de l'âge du bien.

exemple

Recherche de la valeur actuelle d'une machine achetée 10 000 000 il y a 3 ans ; durée de vie estimée de ce bien, 5 ans ; il peut donc être considéré comme amorti de 3/5, soit 60 %. Prix d'achat actuel de la même machine (ou équivalente) neuve : 14 000 000.

Valeur actuelle à partir du marché : 100 % - 60 % => 40 % de 14 000 000, soit 5 600 000.

Toutefois cette valeur ne peut être retenue que s'il y a pour l'entité, continuité d'utilisation du bien ; si ce n'est pas le cas, il faudra retenir la valeur vénale, prix potentiel de revente du bien sur le marché ; par exemple : 3 000 000, dont il conviendrait en outre de retrancher, le cas échéant, les frais de démontage et de vente.

En résumé, la valeur actuelle d'un bien est le prix qu'accepterait d'en donner, dans le lieu et l'état où se trouve ce bien, un acquéreur de l'entité (et non du bien isolé), car un tel acquéreur envisage nécessairement à la fois le prix du marché et l'utilité (flux de revenus attendus) pour l'entité. La valeur actuelle fait ainsi appel à la globalité de l'entité et à sa continuité d'exploitation. Elle ne doit surtout pas être confondue avec le prix probable de revente du bien isolé (sauf en cas de non-continuité d'utilisation du bien).

La valeur actuelle est une forme de la « juste valeur » définie dans la norme IFRS 13 (date de publication : 12 mai 2011).

La juste valeur selon la norme IFRS 13 est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif dans une transaction ordonnée sur le marché principal (ou le plus avantageux) à la date d'évaluation selon les conditions courantes du marché (c'est-à-dire un prix de sortie), que ce prix soit directement observable ou estimé en utilisant une autre technique d'évaluation..

Cette section apporte quelques précisions relatives à l'application du concept général aux cas particuliers.

1.2.2. Cas particuliers

1.2.2.1. Immobilisations corporelles

Il faut surtout détecter les cas de non-continuité d'exploitation immédiate ou à terme (avant la fin de la durée d'utilisation prévue), car cette non-continuité va être, en général, source de moins-value.

Il faut aussi une bonne connaissance des valeurs de marché qui peuvent fortement évoluer en fonction de la conjoncture économique et du progrès technologique.

1.2.2.2. Immobilisations incorporelles

Sont à vérifier les conditions d'immobilisation des frais de développement, des frais de prospection de ressources minérales et principalement les rentabilités attendues, en l'absence desquelles la valeur actuelle serait nulle.

En matière de fonds commercial, la valeur actuelle est très sensible aux évolutions de l'environnement économique, commercial, juridique de l'entité. Exemples : installation d'un concurrent, projet de loi défavorable, etc.

1.2.2.3. Stocks

La continuité d'exploitation est capitale pour les en-cours dont la valeur actuelle peut être nulle si elle disparaît. Les stocks de produits finis sont également sensibles à cette continuité, alors que les stocks de matières premières présentent en général moins de risques.

1.2.2.4. Créances en monnaie ayant cours légal dans l'Etat partie

En vertu du nominalisme monétaire résultant du coût historique, les créances sont enregistrées à leur valeur nominale ; leur éventuelle dépréciation tient essentiellement à la défaillance probable du débiteur, qui est à apprécier.

Toutefois, pour les créances à long et à moyen terme, le concept de valeur actuelle peut conduire à l'enregistrement d'une provision pour actualisation dans le cas où ces créances seraient prévues sans intérêt ou à un taux très inférieur au taux moyen du marché financier.

1.2.2.5. Créances-dettes en monnaies étrangères

En raison de l'importance des opérations en devises pour les entités de l'OHADA, l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière a particulièrement détaillé le mécanisme d'enregistrement de ces créances et dettes (articles 51 à 58 de l'Acte uniforme).

Ces articles portent sur les points suivants :

- distinction des opérations commerciales et des opérations financières (article 52 de l'Acte uniforme). Les conversions sont à opérer au cours de change de la date de formalisation de l'accord des parties pour les premières, à celle de remise des devises pour les secondes ;
- constatation des gains et pertes de change dès la conclusion des opérations de couverture, dans la limite des montants couverts (article 53 de l'Acte uniforme) ;
- enregistrement des pertes probables en provisions pour risques et non comptabilisation en résultat des gains probables (article 54 de l'Acte uniforme) ;
- cas exceptionnel d'étalement, sur plusieurs exercices, de pertes de change sur emprunt en devises (article 56 de l'Acte uniforme) ;
- cas de limitation de la dotation pour pertes (donc de compensation partielle) à la différence entre pertes probables et gains latents lorsque l'entité peut justifier d'une « position globale de change » calculée devise par devise.

1.2.2.6. Titres

Pour les titres cotés, la valeur actuelle est le cours moyen boursier du dernier mois dans le cas des « Titres de placement » et des « Titres immobilisés » (sauf « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille » ou T.I.A.P.). Pour les T.I.A.P., l'évaluation doit tenir compte des perspectives d'évolution des sociétés concernées.

Pour les titres de participation, la recherche de la valeur actuelle implique une évaluation approfondie des entités concernées, tenant compte des perspectives d'évolution générale de ces entités, mais aussi de l'utilité des participations pour l'entité (prise en considération, notamment, des complémentarités, voire des synergies d'ordre commercial, technologique ou économique).

1.3. Valeur nette au bilan ou valeur nette comptable

Cette valeur est la plus faible des deux valeurs suivantes : valeur d'entrée et valeur actuelle, en raison de l'utilisation de la convention de prudence :

- si la plus faible est la valeur d'entrée, celle-ci est retenue comme valeur nette comptable;
- si la plus faible est la valeur actuelle, c'est elle qui est retenue comme valeur nette, mais avec maintien de la valeur d'entrée en « montants bruts » et inscription, pour la différence, d'amortissements et dépréciations.

Il faut toutefois noter deux différences importantes introduites par le Système comptable OHADA :

- une dépréciation est à ajouter aux amortissements (d'une immobilisation amortissable) lorsqu'il existe un indice de perte devaleur ;
- les dépréciations constatées sur les comptes d'actif circulant (stocks, créances) et de trésorerie sont enregistrées comme des charges externes (décaissables) afin de ne pas laisser en « dotations », donc dans la capacité d'autofinancement, ces charges qui sont, dans leur majorité, décaissées à court terme. Dès lors, les comptes qui enregistrent, à leur crédit, ces dépréciations ne constituent pas des « provisions ». Dans le Système comptable OHADA, ils ont été intitulés comptes de dépréciations.

1.4. Amortissements

L'amortissement est défini, comme la répartition systématique sur la durée d'utilité du bien de la différence entre le coût d'entrée et la valeur résiduelle prévisionnelle (article 45 de l'Acte uniforme).

Le choix du mode de répartition (linéaire, dégressif, unités d'œuvre ou de production ...) relève de la politique et de la gestion de l'entité, dans le respect des conventions comptables retenues, de la prudence tout particulièrement.

Le plus souvent, compte tenu de l'incertitude de l'avenir, les entités seront sans doute amenées à prévoir une durée d'utilité du bien égale à sa durée de vie, donc une valeur résiduelle nulle. Cette pratique doit être cependant considérée comme une simplification d'une approche plus économique qui implique, dans le cadre d'une continuité d'exploitation, la recherche et parfois le choix d'une durée d'utilisation différente.

1.5. Dépréciation des immobilisations

La dépréciation permet de constater la perte de valeur de l'actif.

A la clôture de chaque exercice, une entité doit apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur actuelle de l'actif concerné et la comparer avec la valeur nette comptable.L'actif doit être déprécié lorsque la valeur nette comptable est supérieure à la valeur actuelle.

1.6. Provisions et dépréciations

À côté des dotations aux dépréciations (retenues dans le cas de l'actif immobilisé) et aux provisions pour risques et charges (au passif externe à long terme), le Système comptable OHADA propose une conception nouvelle du risque, en excluant de la capacité d'autofinancement :

- les charges pour dépréciation des actifs circulants et de la trésorerie ;
- les charges pour provisions pour risques à court terme.

Ces charges sont considérées comme correspondant à des décaissements probables à brève échéance.

Symétriquement, les reprises doivent être traitées comme des encaissements probables.

Les charges pour dépréciations (nettes des reprises) sont ainsi traitées, dans le compte de résultat, comme des charges externes.

SECTION 2 : Règles de comptabilisation et de décomptabilisation des éléments des états financiers

2.1. Règles de comptabilisation

2.1.1. Règles générales

Un élément d'actif, de passif, de produit, de charge est comptabilisé dès lors que :

- il est probable que tout avantage économique qui lui est liée ira à l'entité ou en proviendra ;
- l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

2.1.2. Règles spécifiques

2.1.2.1. Prise en compte d'un actif

Un actif est pris en compte dans le bilan lorsqu'il est probable que des avantages économiques bénéficieront à l'entité et que l'actif a un coût ou une valeur qui peut être mesuré(e) d'une façon fiable. Par dérogation, l'écart de conversion-actif est reconnu comme un actif.

2.1.2.2. Prise en compte du passif

Un passif est pris en compte dans le bilan lorsqu'il est probable qu'un transfert de ressources économiques résultera du règlement de l'obligation à la charge de l'entité et que le montant de ce règlement peut être mesuré d'une façon fiable. Par dérogation, l'écart de conversion-passif et les provisions réglementées sont reconnus comme des passifs.

2.1.2.3. Prise en compte des produits

A) Règles générales

Les produits sont généralement pris en compte lorsqu'une augmentation des avantages économiques, liée à une augmentation d'actif ou à une diminution de passif, s'est produite et qu'elle peut être mesurée de façon fiable.

B) Cas particulier de la comptabilisation du chiffre d'affaires

Selon la norme comptable internationale **IFRS 15** « Produits des contrats avec les clients » (date de publication : 28 mai 2014), la comptabilisation des produits résultant de contrats avec les clients doit traduire le transfert à un client du contrôle d'un bien ou d'un service pour le montant auquel le vendeur s'attend à avoir droit.

La comptabilisation du chiffre d'affaires selon le système comptable OHADA se fait selon les règles suivantes :

a) Le rattachement des ventes de biens

✓ **Principe**

C'est la livraison, c'est-à-dire la délivrance du bien ayant fait l'objet du contrat, qui marque le transfert à un client du contrôle d'un bien. C'est donc la livraison qui sera prise en considération pour le rattachement des produits correspondants à l'exercice.

Peu importe que l'accord des volontés entre vendeur et acheteur se soit réalisé au cours d'un exercice antérieur, sous la forme d'une commande de l'acheteur, par exemple.

De même, l'encaissement de tout ou partie du prix convenu est sans effet, de telle sorte qu'une recette encaissée au cours d'un exercice antérieur à l'exercice de livraison doit être exclue des produits de l'exercice.

Quant à la date de facturation, elle peut, selon les usages comptables, être retenue pour fixer la date de livraison, mais à condition que l'établissement de la facture soit réellement concomitant de la délivrance de la marchandise au client.

✓ **Le cas des ventes sous conditions**

Il existe trois catégories principales de ventes sous conditions :

- vente sous condition suspensive ;
- vente sous condition résolutoire ;
- vente avec clause de réserve de propriété.

▪ **Vente sous condition suspensive**

Définition de la condition suspensive

L'obligation contractée sous condition suspensive est celle qui dépend soit d'un événement futur et incertain soit d'un événement actuellement arrivé, mais encore inconnu des parties. Lorsque l'obligation a été contractée sous une condition suspensive, la chose qui fait la matière de la convention demeure aux risques du débiteur qui ne s'est obligé de la livrer que dans le cas de la réalisation de la condition.

Principe de rattachement

Dans une vente sous condition suspensive, dans la mesure où la livraison ou la délivrance du bien ne peut pas intervenir avant que cette condition suspensive ait été réalisée, le vendeur conserve le contrôle du bien. En conséquence, la comptabilisation de la vente est suspendue jusqu'à la date à la laquelle la condition se trouve réalisée.

- **Vente sous condition résolutoire**

Définition de la condition résolutoire

La condition résolutoire est celle qui, lorsqu'elle s'accomplit, opère la révocation de l'obligation et qui remet les choses au même état que si l'obligation n'avait pas existé.

Elle ne suspend point l'exécution de l'obligation ; elle oblige seulement le créancier à restituer ce qu'il a reçu, dans le cas où l'événement prévu par la condition arrive.

Principe de rattachement

La vente n'est pas suspendue par la condition et le produit est pris en compte immédiatement, mais elle est annulée rétroactivement en cas de réalisation de la condition. Une provision est à constater en cours d'exécution du contrat si la probabilité de réalisation de la condition résolutoire se réalise.

- **Vente avec clause de réserve de propriété**

Définition de la clause de réserve de propriété

La propriété d'un bien peut être retenue en garantie par l'effet d'une clause de réserve de propriété qui suspend l'effet translatif d'un contrat jusqu'au paiement complet de l'obligation qui en constitue la contrepartie. Introduite dans un contrat de vente de marchandises, la clause de réserve de propriété a pour effet de suspendre le transfert de propriété jusqu'au paiement intégral du prix stipulé.

Principe de rattachement

Bien que les ventes assorties de clause de réserve de propriété soient des ventes assorties d'une condition suspensive, elles sont rattachées, en vertu du principe de la prééminence économique sur l'apparence juridique, à l'exercice de livraison du bien et non à celui du transfert de propriété.

En cas d'application de la clause, la vente est résiliée et le produit comptabilisé lors de la livraison du bien est annulé et celui-ci est repris en stock.

b) Le rattachement des prestations de services

✓ **Principe**

Comme pour les ventes de biens, c'est en principe à la date d'achèvement de la prestation (date qui correspond en général à la date à laquelle le client bénéficie de la prestation de service) que le produit correspondant à celle-ci est rattaché à l'exercice. Toutefois, certaines prestations de services se caractérisent par des obligations de faire en continu ou par des obligations discontinues mais à échéances successives. Dans ces hypothèses, le transfert du contrôle qui détermine l'exercice de rattachement du produit a lieu au fur et à mesure de l'exécution de la prestation.

✓ **Le cas des prestations continues**

Les prestations de services se caractérisent souvent, pour le prestataire, par des obligations de faire en continu et la date d'achèvement de la prestation est alors déterminée en tenant compte de la permanence de la prestation en cause et du transfert en continu du contrôle au client.

Principe de rattachement

Dans le cas de prestations continues, le produit est considéré comme définitivement acquis à l'entité au fur et à mesure de l'exécution des prestations de services, quelle que soit la date fixée pour le paiement du prix ou pour la fin du contrat. Les exemples généralement présentés comme caractérisant une prestation de services continue sont la perception de loyers ou d'intérêts en contrepartie de la location d'un bien. Entrent également dans cette catégorie les contrats de maintenance, d'entretien et de garantie.

✓ **Le cas des prestations discontinues à échéances successives**

On entend par prestations discontinues à échéances successives les prestations de services où sont déterminées à l'avance des obligations de fournir fractionnées (contrats d'entretien, d'abonnement).

Principe de rattachement

Comme pour les prestations continues, la prise en compte du produit ne dépend pas de l'achèvement de la prestation dans sa globalité, mais intervient au fur et à mesure des échéances successives d'exécution de la prestation.

✓ **Les contrats « composites »**

L'expression de contrat « composite » une vente composée de différents éléments (vente de biens et de prestations services, vente de plusieurs prestations de services, certaines s'étalant dans le temps, ...).

Principe de rattachement

Pour déterminer l'exercice de rattachement du chiffre d'affaires, il convient préalablement d'isoler les différentes composantes indépendantes des contrats, qui pourront donner lieu à des règles de rattachement spécifiques et de préciser pour quel montant le chiffre d'affaires est à comptabiliser.

C'est l'indépendance des différentes opérations composant le contrat qui guidera la solution à adopter. Afin d'effectuer un rattachement à l'exercice approprié, il importe de savoir s'il est nécessaire d'opérer une ventilation du prix des différentes opérations du contrat « composite » ou s'il faut considérer ce contrat comme une opération globale à traiter de manière unique.

✓ **Le cas des contrats de biens immobiliers**

Les règles de comptabilisation du chiffre d'affaires provenant des contrats de biens immobiliers dépendent de la nature des contrats :

- le contrat est un contrat pluri-exercices ;
- le contrat est un contrat de fourniture de services ;
- le contrat est un contrat de vente de biens.

Lorsque le contrat est un contrat pluri-exercices et que son résultat peut être estimé de façon fiable, l'entité doit comptabiliser le chiffre d'affaires en fonction du degré d'avancement de l'activité contractuelle.

Lorsque le contrat est un contrat de fourniture de services (c'est le cas où l'entité n'est pas tenue d'acquérir et de fournir des matériaux de construction), l'entité doit comptabiliser le chiffre d'affaires par référence au degré d'avancement de la transaction en appliquant la méthode du pourcentage d'avancement.

Lorsque le contrat est un contrat de vente de biens (cas où l'entité est tenue de fournir des services en même temps que des matériaux de construction afin d'exécuter ses obligations contractuelles de livraison du bien immobilier à l'acquéreur), la solution comptable varie selon les deux cas suivants :

- l'entité doit comptabiliser le chiffre d'affaires par référence au degré d'avancement si elle peut transférer à l'acquéreur, le contrôle des travaux en cours dans leur état actuel, au fur et à mesure que la construction progresse,
- l'entité doit comptabiliser le chiffre d'affaires uniquement à un moment précis (par exemple à l'achèvement, à la livraison, ou après livraison) que lorsque le transfert intégral du contrôle du bien à l'acquéreur ne peut s'opérer qu'à un moment précis.

2.1.2.4. Prise en compte des charges

Les charges sont prises en compte lorsqu'une diminution des avantages économiques, liée à la diminution d'un actif ou à l'augmentation d'un passif, s'est produite et qu'elle peut être mesurée de façon fiable.

2.2. Règles générales de décomptabilisation ou de sortie

Une entité doit décomptabiliser un actif ou un passif lorsqu'il ne remplit plus les critères de comptabilisation.

- L'entité doit décomptabiliser un actif en cas de mise au rebut, de cession, de destruction, de vol ou de disparition ou lorsque les droits contractuels sur les flux de trésorerie de l'actif arrivent à expiration ou encore lorsque l'entité transfère cet actif.
- L'entité doit décomptabiliser un passif externe (ou une partie du passif externe) lorsque ce passif est éteint, lorsque l'obligation précisée au contrat est exécutée, qu'elle est annulée ou qu'elle expire.

SECTION 3 : Capital financier et capital opérationnel

Le capital de l'entité se définit selon les deux concepts majeurs ci-après :

- le capital financier ;
- le capital physique.

Le choix du concept approprié de capital dépend de plusieurs facteurs dont :

- l'importance du niveau de l'inflation et des variations spécifiques des prix ;
- les caractéristiques de l'entité et de son environnement technologique et autre ;
- les besoins des utilisateurs des états financiers et leur souci de maintenir un type de capital ou un autre.

3.1. Capital financier

Dans cette conception, le « capital » financier de l'entité est représentatif des sommes investies par les associés (ou l'exploitant), lesquelles correspondent à un certain « pouvoir d'achat investi ».

Ce capital financier est égal à « l'actif net » ou montant des capitaux propres de l'entité, capitaux propres que le Système comptable OHADA met tout particulièrement en évidence au passif du bilan.

Compte tenu des variations possibles du pouvoir d'achat de la monnaie de référence (le franc par exemple), cette conception financière du capital distingue le capital « nominal » et le capital « réel » mesuré en monnaie constante, c'est-à-dire en termes de pouvoir d'achat. Cette distinction est essentielle pour le calcul du « résultat » qui ne peut apparaître qu'à partir d'une définition claire du « maintien du capital ».

3.2. Capital physique ou « opérationnel »

Dans cette approche, le « capital » se définit comme une « capacité de production » de l'entité.

EXEMPLE : pour une raffinerie de pétrole, 5 millions de tonnes par an de pétrole brut.

Cette définition économique et non financière du capital lie donc ce dernier à un certain volume de production potentielle ; la définition du maintien du capital s'en trouve modifiée par rapport à celle du capital financier.

3.3. Maintien du capital et résultat

3.3.1. Résultat d'une période ou d'un exercice

Dans une conception comme dans l'autre, le résultat ne peut être mesuré qu'à partir d'une comparaison entre le capital final, constaté à la clôture de l'exercice, et le capital initial qu'il s'agit de « maintenir ».

Résultat = Capital final - Capital initial

- si la différence est positive, il y a enrichissement de l'entité, donc profit ;
- si la différence est négative, il y a appauvrissement, donc perte.

Les conditions de validité du calcul sont :

- « neutraliser » dans le « capital final » tous les apports nouveaux de capital et tous les retraits effectués durant la période ;
- s'assurer du « maintien du capital initial ».

3.3.2. Maintien du capital financier

Pour qu'il y ait maintien du capital financier, il est indispensable que la comparaison « Capital final - Capital initial » soit effectuée avec la même unité de mesure.

Or cette unité de mesure du capital financier peut être constituée :

- soit par les unités monétaires nominales, en l'occurrence les francs « courants » par exemple;
- soit par les unités monétaires « constantes », réajustées en fonction de leur pouvoir d'achat.

3.3.3. Maintien du capital physique

La comparaison « Capital final - Capital initial » se fait en termes de capacité de production. Un profit n'est obtenu, dans cette conception, que si la capacité opérationnelle finale excède celle du début de période.

Le capital initial (100 millions) permet de produire 1 000 000 d'unités d'un produit P ; en fin de période, le capital dont on dispose (110 millions) permet de produire
1 200 000 unités (hypothèse A) ou 950 000 unités (hypothèse B).

Dans cet exemple, le taux du profit est de 10 % en termes de capital financier (comparaison des 110 millions avec les 100 millions)... en francs courants.

En termes de capital physique, il est de 20 % dans l'hypothèse A (+ 200 000 par rapport à 1 000 000) et de moins 5 % (perte) dans l'hypothèse B (comparaison des capacités productives).

Cette conception du capital opérationnel entraîne le recours à des coûts « actuels » (à la date du bilan) comme base d'évaluation ; dans cet exemple, le coût « actuel » d'une unité produite est de :

- 100 000 000 / 1 000 000 = 100 au début de l'exercice ;
- 110 000 000 / 1 200 000 = 91,7 en fin d'exercice (hypothèse A) ; la «productivité» du capital a augmenté ;

- 110 000 000 / 950 000 = 116 en fin d'exercice (hypothèse B) ; la «productivité» du capital a diminué.

Cette conception de maintien du capital opérationnel est difficile à mettre en œuvre dans l'entité, car elle suppose des définitions toujours délicates des « capacités de production ». La mesure en termes physiques de ces capacités n'est pas suffisante car, au fil du temps, l'objet même (unité physique) se déforme techniquement et économiquement. Ainsi, une voiture automobile (produite) ou même un simple sac de ciment (produit) ne sont pas strictement les mêmes en N qu'en N-1 (performances et accessoires de la voiture ; « performances » techniques du contenu en ciment...) ; dès lors, entre la clôture et l'ouverture de l'exercice, ces déformations ne sont pas neutres quant au calcul du maintien du capital opérationnel.

La majorité des modèles comptables retiennent le concept de maintien du capital financier.

Le Système comptable OHADA, pour ces différentes raisons, fait de même.

3.4. Le maintien du capital financier dans le Système comptable OHADA

Il a été précisé que le maintien du capital financier peut être déterminé sur la base des unités monétaires nominales, ou sur celle des unités monétaires constantes ; ce dernier cas permettant de tenir compte de l'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie (inflation).

3.4.1. Le choix du modèle comptable

Pour le normalisateur, le choix d'un modèle ou d'un autre dépend des caractéristiques de l'environnement économique, de la nature de l'élément à évaluer, de la nature des décideurs et des décisions et finalement des coûts et avantages de chaque modèle.

A titre d'exemple, si le choix de modèle est basé sur la seule caractéristique de l'environnement relative aux variations dans les prix, les recommandations suivantes pourraient être faites :

- lorsque les prix généraux et les prix spécifiques sont relativement stables, le modèle du capital financier déterminé sur la base des unités monétaires nominales (francs courants) sera approprié ;
- lorsque l'environnement est caractérisé par des variations générales dans le prix (inflation), il y a lieu de recommander le modèle du capital financier déterminé sur la base des unités monétaires constantes (francs constants).

3.4.2. Maintien du capital et francs courants

En termes de francs courants (ou nominaux) le résultat apparaît comme la différence : Capital (nominal) final - Capital (nominal) initial (après « neutralisation » des augmentations / diminutions d'apports durant la période).

Dans cette conception, sont donc a priori incluses dans le « profit » :

- les augmentations du capital nominal résultant des transactions et opérations effectuées dans l'exercice (bénéfices sur ventes de biens et de services) ;
- celles résultant de la simple détention d'actifs divers (immobilisations, stocks, titres...), dont la valeur actuelle, en francs courants, s'est accrue durant l'exercice, alors que ces actifs n'ont donné lieu à aucune transaction. Exemples : « plus-values » observées sur un stock demeuré dans l'entité, sur une immobilisation, etc.

La prise en compte du principe de prudence fait ressortir le danger de l'inclusion, dans le résultat, de ces « gains de détention ». Aussi, la plupart des pays qui retiennent le concept de maintien du capital en unités monétaires courantes excluent-ils du résultat ces gains de détention, par application du principe de prudence.

Néanmoins, certains gains de détention peuvent légitimement être retenus ; tel est le cas des biens faisant l'objet d'un marché organisé et parfaitement liquide où l'entité pourrait réaliser le bien si elle le désirait. Exemple : devises détenues par l'entité (le gain de détention est inscrit en résultat de l'exercice) ; c'est aussi le cas de certains « instruments financiers » (contrats d'achats/ventes de ces « instruments financiers », options de taux de change ; swaps ; achats/ventes de devises à terme...). Ces cas particuliers d'évaluation des éléments au prix du marché (« mark to market ») restent l'exception.

En revanche, les pertes de détention sont toujours comptabilisées, par application du principe de prudence, dont il faut rappeler la dissymétrie qu'il introduit dans les conséquences des évaluations.

Le Système comptable OHADA applique le concept de maintien du capital en francs courants, avec exclusion des gains de détention, comme l'indiquent les articles 35 à 55 de l'Acte Uniforme. Cette exclusion n'est cependant pas totale car, à l'exception des devises détenues et des instruments financiers, il faut ajouter l'atténuation de l'exclusion qui résulte de certaines compensations partielles autorisées en matière de titres et en matière de créances/dettes libellées en monnaies étrangères sous certaines conditions.

3.4.3. Maintien du capital et monnaie en vigueur au cours constant dans l'Etat partie

L'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière ne pouvait pas ne pas prévoir des possibilités de « réévaluation » des éléments du bilan, pour tenir compte de la tendance générale et inéluctable à long terme d'une certaine dérive des prix et de la perte du pouvoir d'achat du franc.

L'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière en ses articles 35 et 62 à 65 accorde donc une place à la conception du maintien du capital en francs constants (à pouvoir d'achat constant).

Dans cette conception, le capital est « maintenu » en termes de pouvoir d'achat constant et le profit représente seulement la part d'accroissement des valeurs des actifs qui excède l'accroissement du niveau général des prix.

Schématiquement, si les capitaux propres nominaux se sont accrus de 20 % dans une période au cours de laquelle l'inflation cumulée a été de 12 %, le taux de profit n'est pas de 20 %, mais seulement de 1,20/1,12, soit 1,0714 ou 7,14 % (des capitaux propres).

L'accroissement des capitaux propres correspondant à celui du niveau général des prix est à considérer comme un ajustement de maintien du capital. Il fait partie, à ce titre, des capitaux propres (« Écarts de réévaluation », poste de capitaux propres situé entre capital et réserves).

Système comptable OHADA

Titre VI

DEFINITIONS DES TERMES

CHAPITRE 1 :	Liste des termes
CHAPITRE 2 :	Définitions

Les dispositions de l'article 4 de l'Acte uniforme relatif au Droit comptable et à l'information financière indiquent entre autres que la comptabilité de chaque entité implique le respect d'une terminologie et de principes directeurs communs, afin de garantir la fiabilité, la compréhension et la comparabilité des informations.

En application de ces dispositions, la partie du Système comptable OHADA relative à la définition des termes regroupe les termes ou expressions techniques nécessaires à l'établissement des comptes, à leur présentation dans les états financiers et à leur compréhension.

Elle fixe le contenu des termes retenus de façon à lever toute ambiguïté dans leur utilisation. Afin d'en faciliter la consultation, le titre intitulé « **définitions des termes** » répertorie dans une première section tous les termes développés en reprenant dans une seconde section les définitions y afférentes dans le même ordre alphabétique.

PLAN COMPTABLE
GENERAL OHADA

Titre VI

Chapitre 1

Liste des termes

LISTE DES TERMES

A

- ABANDONS DE CRÉANCES
- ABONDEMENT
- ABONNEMENT (Système d')
- ABSORPTION
- ACCRÉDITIFS
- ACHALANDAGE
- ACHATS
- ACHATS ET VENTES A TERME
- ACHÈVEMENT DES TRAVAUX (Méthode à l')
- ACOMPTES SUR DIVIDENDES
- ACOMPTE VERSÉ
- ACTE UNIFORME (OHADA)
- ACTES (Frais d')
- ACTIF (du bilan)
- ACTIF BIOLOGIQUE
- ACTIF CIRCULANT
- ACTIF EVENTUEL
- ACTIF IDENTIFIABLE
- ACTIF IMMOBILISÉ
- ACTIF NET
- ACTIF QUALIFIE
- ACTIFS
- ACTIONS
- ACTIONS D'APPORT
- ACTIONS DE JOUISSANCE
- ACTIONS DE NUMÉRAIRE
- ACTIONS DE PREFERENCE
- ACTIONS GRATUITES
- ACTION DE PREFERENCE
- ACTIONNAIRE
- ACTIVITÉS
- ACTIVITÉ CONJOINTE
- ACTIVITÉS ORDINAIRES
- ACTIVITÉS EXTRAORDINAIRES (Hors Activités Ordinaires)
- ACTIVITÉS PERTINENTES
- ACTUALISATION
- AFFACTURAGE (ou FACTORING)
- AFFACTURAGE INVERSE
- AFFECTATION (de coût)
- AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS
- AGIOS
- AJUSTEMENT (consolidation)
- AMENDES
- AMORTISSEMENT COMPTABLE
- AMORTISSEMENT D'UN EMPRUNT
- AMORTISSEMENT DEGRESSIF A TAUX DECROISSANT
- AMORTISSEMENT DEGRESSIF FISCAL
- AMORTISSEMENT DÉROGATOIRE
- AMORTISSEMENT DU CAPITAL
- AMORTISSEMENT LINÉAIRE (ou constant)
- AMORTISSEMENT PAR UNITES D'ŒUVRE (ou unités de production)
- ANNUITÉ DE REMBOURSEMENT D'EMPRUNT

- ANNULATION D'ÉCRITURES
- ANTICHRÈSE
- APPEL PUBLIC À L'ÉPARGNE
- APPORT PARTIEL D'ACTIF
- APPORTEUR
- APPORTEUR DÉFAILLANT
- APPROBATION DES ÉTATS FINANCIERS
- APPROVISIONNEMENTS
- APUREMENT DU PASSIF
- ARCHIVAGE
- ARRÉRAGES
- ARRHES
- ASSOCIÉS
- AUDIT
- AUGMENTATION DE CAPITAL
- AUSGIE
- AUTOCONTRÔLE
- AUTOFINANCEMENT
- AUTRES FONDS PROPRES
- AVAL
- AVANCEMENT DES TRAVAUX (Méthode à l')
- AVANCES ASSORTIES DE CONDITIONS PARTICULIÈRES
- AVANCES REMBOURSABLES
- AVANCES ET ACOMPTES
- AVANCES SUR SALAIRES
- AVANTAGES EN NATURE

B

- BAIL (commercial)
- BAIL À CONSTRUCTION
- BALANCE (générale des comptes)
- BANQUES
- BÂTIMENTS
- BÉNÉFICE CONSOLIDÉ
- BÉNÉFICE DISTRIBUABLE
- BÉNÉFICE NET COMPTABLE
- BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (B.F.E.)
- BILAN
- BILAN CONSOLIDÉ
- BILAN FONCTIONNEL
- BILAN LIQUIDITÉ
- BILLET À ORDRE
- BILLETS DE FONDS
- BILLETS DE TRÉSORERIE
- BONI DE FUSION
- BONI DE LIQUIDATION
- BILAN SOCIAL
- BONIS SUR REPRISES D'EMBALLAGES CONSIGNÉS
- BONS (de caisse ou du Trésor)
- BONS À MOYEN TERME NÉGOCIABLES (B.M.T.N.)
- BONS DE SOUSCRIPTION
- BREVETS
- BUDGET
- BUREAUTIQUE

C

- CADRE COMPTABLE
- CADRE CONCEPTUEL
- CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE (C.A.F.G.)

- **CAPITAL PAR DOTATION**
- **CAPITAL PERSONNEL**
- **CAPITAL SOCIAL**
- **CAPITAUX INVESTIS**
- **CARRIÈRE (Terrains de)**
- **CAUTIONNEMENTS (Dépôts et)**
- **CEMAC**
- **CENTRALE DES BILANS**
- **CERTIFICAT DE DROIT DE VOTE**
- **CERTIFICAT D'INVESTISSEMENT**
- **CESSION-BAIL**
- **CHANGEMENTS DE METHODE**
- **CHARGES**
- **CHARGES À PAYER**
- **CHARGES CALCULÉES (comptabilité générale)**
- **CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE**
- **CHARGES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (H.A.O.)**
- **CHARGES DE PERSONNEL**
- **CHARGES DIRECTES**
- **CHARGES FIXES ET VARIABLES**
- **CHARGES INDIRECTES**
- **CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME**
- **CHEMIN DE RÉVISION**
- **CHEPTEL**
- **CHEQUE**
- **CHIFFRE D'AFFAIRES**
- **CHIFFRE D'AFFAIRES CONSOLIDÉ**
- **CIRCULARISATION**
- **CLASSES DE COMPTES**
- **CLÔTURE DE L'EXERCICE (Date de)**
- **CLÔTURE INFORMATIQUE**
- **CNC-OHADA**
- **COENTREPRISE**
- **COMMANDE**
- **COMMISSAIRE AUX APPORTS**
- **COMMISSAIRE AUX COMPTES**
- **COMMISSARIAT AUX COMPTES**
- **COMPTABILITE**
- **COMPTABILITÉ ANALYTIQUE DE GESTION (CAGE)**
- **COMPTABILITÉ GÉNÉRALE OU FINANCIERE**
- **COMPTABILITÉ INTÉGRÉE**
- **COMPTABILITE CREATIVE**
- **COMPTES ANNUELS**
- **COMPTES COMBINÉS**
- **COMPTES CONSOLIDÉS**
- **COMPTE DE LIAISON (des établissements)**
- **COMPTE DE RÉSULTAT**
- **COMPTE DE RÉSULTAT CONSOLIDÉ**
- **CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES (voir "Brevets ")**
- **CONCOURS BANCAIRES COURANTS**
- **CONFORT (Lettre de)**
- **CONSERVATION (des documents comptables) (voir "Archivage ")**
- **CONSOLIDATION**

- CONSTRUCTIONS (voir " Bâtiments ")
- CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION
- CONTINUITÉ D'UTILISATION (d'un bien)
- CONTRÔLE CONJOINT
- CONTRÔLE D'UN ACTIF
- CONTRÔLE D'UNE ENTITE
- CONTRÔLE EXCLUSIF
- CONTRÔLE DE GESTION
- CONTRÔLE INTERNE
- CONVENTIONS COMPTABLES
- CONVERSION DES COMPTES DES ENTITES ÉTRANGÈRES À LA ZONE MONETAIRE
- COPARTICIPANT (voir activité conjointe)
- COTE (et paraphe des livres et des documents comptables)
- COUPONS
- COURS DE CHANGE
- COURS DE CLÔTURE
- COURS DU JOUR
- COURT TERME
- COÛT
- COÛT AMORTI
- COÛT D'ACQUISITION
- COÛT D'EMPRUNT
- COÛT DE PRODUCTION
- COÛT HISTORIQUE
- COÛT RÉEL
- COÛT UNITAIRE MOYEN PONDÉRÉ (C.U.M.P.)

- CRÉANCES
- CRÉANCES DOUTEUSES OU LITIGIEUSES
- CRÉDIT-BAIL
- CRÉDITS D'ESCOMPTE
- CRÉDITS DE TRÉSORERIE

D

- DATE D'APPROBATION DES ÉTATS FINANCIERS
- DATE D'ARRÊTÉ DES ÉTATS FINANCIERS
- DATE DE CLÔTURE DE L'EXERCICE
- DATE DE RÈGLEMENT
- DATE DE VALEUR
- DEBIT-CREDIT
- DÉCIDEUR
- DECONSOLIDATION
- DÉDITS (voir "Arrhes ")
- DÉGRÈVEMENT FISCAL
- DÉMARQUE INCONNUE
- DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS
- DÉPRÉCIATION
- DÉROGATION (aux principes comptables)
- DERIVES
- DETTES D'EXPLOITATION
- DETTES FINANCIÈRES
- DEVISES (voir "Monnaies étrangères ")
- DIFFÉRENCES DE CHANGE
- DIFFÉRENCES D'INCORPORATION

- DIFFÉRENCES TEMPORAIRES
- DIRIGEANT SOCIAL
- DISPONIBILITÉS (ou LIQUIDITÉS)
- DIVIDENDES
- DOCTRINE COMPTABLE
- DONS ET LIBÉRALITÉS
- DOTATIONS (aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions)
- DROIT AU BAIL
- DROIT DE COMMUNICATION
- DROITS DE DOUANE (voir "Coût d'acquisition ")
- DROIT D'ENTRÉE (voir "Fonds commercial ")
- DROIT DE REVOCATION
- DUREE D'UTILITE
- DUREE D'USAGE

E

- ÉCART D'ACQUISITION
- ÉCART DE CHANGE
- ÉCART DE PREMIÈRE CONSOLIDATION
- ÉCART DE RÉÉVALUATION
- ÉCART D'EVALUATION
- ÉCARTS DE CONVERSION (voir "Différences de change ")
- ECRITURES COMPTABLES
- EFFETS DE COMMERCE
- ELEMENTS MONETAIRES
- EMBALLAGES
- EMBALLAGES PERDUS OU NON RÉCUPÉRABLES
- EMBALLAGES RÉCUPÉRABLES
- EMPLOIS
- EMPRUNTS (voir "Dettes financières ")
- EMPRUNTS OBLIGATAIRES
- ENGAGEMENTS
- ENSEMBLE COMBINÉ
- ENSEMBLE CONSOLIDÉ
- ENTITE
- ENTITE AD'HOC
- ENTITE D'INVESTISSEMENT
- ENTITE MUTUELLE
- ENTREPRISE
- ENTITE CONSOLIDANTE (ou dominante)
- ENTITE INTÉGRÉE (ou dépendante)
- ENTITE MISE EN ÉQUIVALENCE
- EQUIVALENCE (Évaluation par)
- ERREURS (comptables)
- ESCOMPTE D'EFFET (de commerce)
- ESCOMPTE DE RÈGLEMENT
- ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS
- ÉTATS FINANCIERS DE SYNTHÈSE
- ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE
- EXERCICE COMPTABLE
- EXPERT-COMPTABLE

F

- FACILITE DE CAISSE
- FASB
- FIABILITÉ (de l'information)

- FICHIER DES ECRITURES COMPTABLES
- FIDUCIE
- FIFO
- FILIALE
- FONDS COMMERCIAL
- FONDS COMMUN DE PLACEMENT (F.C.P.)
- FONDS RÉGLEMENTÉ
- FONGIBLES (Biens)
- FRAIS D'ÉTABLISSEMENT
- FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT (F.R.D.)
- FRANCHISAGE
- FUSION

G

- GAINS DE CHANGE
- GAINS LATENTS
- GESTION
- GESTION BUDGÉTAIRE
- GESTION PRÉVISIONNELLE
- GISEMENT (Terrains de)
- GOODWILL (voir : survaleur)
- GRAND-LIVRE
- GROUPE (de sociétés)
- GROUPE D'INTERET ECONOMIQUE

H

- HONORAIRES

I

- IASB
- IFAC
- IFRS (Interpretations Committee)
- IFRS PME
- IMAGE FIDÈLE
- IMMOBILISATIONS
- IMMOBILISATIONS CORPORELLES
- IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES
- IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
- IMPORTANCE SIGNIFICATIVE (Convention de l')
- IMPÔTS DIFFÉRÉS
- IMPÔT EXIGIBLE
- IMPÔTS ET TAXES
- INCOTERMS
- INDEMNITE D'EVICTION
- INDEMNITES DE FONCTION
- INDÉPENDANCE OU SPÉCIALISATION DES EXERCICES (Postulat d')
- INDEXATION
- INFLATION
- INFLUENCE NOTABLE
- INFORMATIQUE
- INFORMATION PRO FORMA
- INFORMATION SECTORIELLE
- INSTALLATIONS À CARACTÈRE SPÉCIFIQUE
- INSTALLATIONS COMPLEXES SPÉCIALISÉES
- INSTALLATIONS GÉNÉRALES
- INSTRUMENTS DE MONNAIE ELECTRONIQUE
- INSTRUMENTS FINANCIERS

- **INTANGIBILITÉ DU BILAN (Convention d')**
- **INTÉGRATION (consolidation)**
- **INTÉGRATION GLOBALE**
- **INTÉGRATION PROPORTIONNELLE**
- **INTÉRÊTS MINORITAIRES**
- **INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (I.A.S.B.)**
- **INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (I.F.R.S.)**
- **INVENTAIRE (Opération d')**
- **INVENTAIRE COMPTABLE INTERMITTENT**
- **INVENTAIRE COMPTABLE PERMANENT**
- **INVENTAIRE PHYSIQUE**
- **INVESTISSEMENT**
- **INVESTISSEMENT DE CRÉATION**
- **INVESTISSEMENTS**

J

- **JOURNAL (ou LIVRE-JOURNAL)**
- **JUSTE VALEUR**
- **JUSTIFICATION DU SOLDE D'UN COMPTE**

L

- **LETTRE DE CHANGE (voir "Effets de commerce ")**
- **LETTRAGE DES COMPTES**
- **LIASSE DE CONSOLIDATION**
- **LIBELLÉ**
- **LIBÉRALITÉS (voir "Dons ")**
- **LICENCES (Concession de)**
- **LIQUIDITÉS (Voir disponibilités)**
- **LIVRES COMPTABLES**
- **LIVRE D'INVENTAIRE**
- **LIVRE-JOURNAL**
- **LOGICIELS**
- **LONG TERME**

M

- **MACRO-ÉCONOMIE**
- **MALI DE FUSION**
- **MALI DE LIQUIDATION**
- **MANUEL DE CONSOLIDATION**
- **MANUEL DE PROCÉDURES COMPTABLES**
- **MARCHANDISES**
- **MARCHÉ ÀTERME (Opérations réalisées sur)**
- **MARCHÉ ÀCTIF**
- **MARGE**
- **MARGE COMMERCIALE**
- **MARQUES**
- **MATÉRIEL**
- **MATÉRIEL BUREAUTIQUE (voir "Bureautique ")**
- **MATÉRIEL DE BUREAU ET MATÉRIEL INFORMATIQUE**
- **MATÉRIEL D'EMBALLAGE**
- **MATERIEL DE DEMONSTRATION**
- **MATÉRIEL DE TRANSPORT**
- **MATIÈRES (et fournitures) CONSOMMABLES**
- **MATIÈRES ET FOURNITURES D'EMBALLAGE**
- **MATIÈRES PREMIÈRES (ET FOURNITURES)**

- MECENAT
- MEDAILLE DU TRAVAIL
- MÉSO-ÉCONOMIE
- MÉTHODE DE CONSOLIDATION
- MICRO-ÉCONOMIE
- MISE EN ÉQUIVALENCE
- MISSIONS ET RECEPTIONS
- MOBILIER DE BUREAU
- MOBILISATION DE CRÉANCES
- MOINS-VALUE
- MONNAIE DE COMPTABILISATION ou de PRESENTATION
- MONNAIE ÉTRANGÈRE
- MONNAIE FONCTIONNELLE (ou de FONCTIONNEMENT)
- MORATOIRE
- MOYEN TERME

N

- NOM COMMERCIAL
- NOMENCLATURE COMPTABLE
- NOMENCLATURE COMPTABLE Système Comptable OHADA
- NOMINAL
- NON-COMPENSATION (Règle de)
- NORMALISATION COMPTABLE
- NORME (comptable)
- NOTE ANNEXE
- NOTE D'INFORMATION
- NUE-PROPRIÉTÉ

O

- OBJECTIVITÉ COMPTABLE
- OBJECTIFS DE LA COMPTABILITÉ
- OBLIGATIONS
- OBLIGATIONS CAUTIONNÉES
- OBSOLESCENCE
- OCCASION (Biens d')
- OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE
- OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN
- OPÉRATIONS PLURI-EXERCICES
- OPTION COMPTABLE
- ORGANISATION COMPTABLE
- OUTILLAGE
- OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE

P

- PARITÉ (en matière de fusion)
- PARTAGE (de capitaux propres)
- PARTENARIAT
- PARTICIPATION CIRCULAIRE
- PARTICIPATION DIRECTE
- PARTICIPATION INDIRECTE
- PARTICIPATION RÉCIPROQUE OU CROISÉE
- PARTICIPATIONS
- PARTICIPATIONS NE DONNANT PAS LE CONTROLE (voir : Intérêts minoritaires)
- PARTIE DOUBLE
- PARTS (ou ACTIONS) PROPRES
- PARTS SOCIALES
- PAS-DE-PORTE
- PASSIF
- PASSIF EXTERNE

- **PASSIF INTERNE**
- **PASSIF EVENTUEL**
- **PATRIMOINE**
- **PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION**
- **PÉRIODE DE CALCUL**
- **PERMANENCE DES MÉTHODES**
- **PERSONNEL DETACHE**
- **PERSONNEL INTERIMAIRE**
- **PERTE DE LA MOITIE DU CAPITAL SOCIAL**
- **PERTES DE CHANGE**
- **PERTES LATENTES**
- **PERTES SUR CESSIONS DE TITRES DE PLACEMENT**
- **PETIT OUTILLAGE**
- **PIÈCES JUSTIFICATIVES**
- **PIÈCES DE RECHANGE**
- **PLAN COMPTABLE (général)**
- **PLAN D'AMORTISSEMENT**
- **PLAN DE COMPTES**
- **PLUS-VALUES**
- **PORTE-MONNAIE ELECTRONIQUE**
- **POSITION DE CHANGE**
- **POSITION GLOBALE DE CHANGE**
- **POSTES DU BILAN**
- **POSTULAT (voir Principe comptables fondamentaux)**
- **POUVOIR**
- **PRÉÉMINENCE DE LA RÉALITÉ SUR L'APPARENCE**
- **PREUVE D'IMPOT**
- **PRIME DE CONVERSION**
- **PRIME D'APPORT**
- **PRIME D'ÉMISSION**
- **PRIME DE FUSION**
- **PRIME DE REMBOURSEMENT DES OBLIGATIONS**
- **PRINCIPES COMPTABLES FONDAMENTAUX**
- **PRIX**
- **PRIX D'ÉMISSION**
- **PROCÉDÉS**
- **PRODUCTION IMMOBILISÉE**
- **PRODUCTIVITÉ**
- **PRODUIT FINI**
- **PRODUITS**
- **PRODUITS ACCESSOIRES**
- **PRODUITS À RECEVOIR**
- **PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE**
- **PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS**
- **PRODUITS EN COURS (voir "Stocks et en-cours ")**
- **PRODUITS FINANCIERS**
- **PRODUITS HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES**
- **PRODUITS INTERMÉDIAIRES**
- **PRODUITS RÉSIDUELS**
- **PROVISION**
- **PROVISION DE PROPRE ASSUREUR**
- **PROVISION SPÉCIALE DE RÉÉVALUATION**
- **PROVISIONS FINANCIÈRES POUR RISQUES ET CHARGES**
- **PROVISIONS POUR GARANTIES**

- PROVISIONS POUR LITIGES
- PROVISIONS POUR PERTES DE CHANGE
- PROVISIONS POUR PERTES SUR MARCHÉS À TERME
- PROVISIONS POUR RETRAITES
- PROVISIONS POUR RISQUES
- PROVISIONS RÉGLEMENTÉES
- PRUDENCE (Convention de)

Q

- QUOTE-PART DE RÉSULTAT (sur opérations faites en commun)

R

- RABAIS
- RAPPORT DE GESTION
- RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES (à l'Assemblée générale annuelle)
- RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES (au Conseil d'administration)
- RAPPORT SPÉCIAL DU COMMISSAIRE AUX COMPTES
- RAPPROCHEMENT (État de)
- RATIO
- RAVALEMENT (Dépenses de)
- RÉALISABLES (Valeurs)
- RÉALISATION DES APPORTS
- REBUTS
- RÉCÉPISSÉ (marchandises)
- RÉCIPROCITÉ DES COMPTES
- RECLASSEMENT (comptes consolidés)
- REDEVANCES
- RÉDUCTION DU CAPITAL
- RÉDUCTIONS COMMERCIALES
- RÉDUCTIONS SUR VENTES
- RÉÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS
- RÉGIE D'AVANCES
- REGION DE L'ESPACE OHADA
- REGLEMENTATION COMPTABLE
- REGROUPEMENT D'ENTREPRISE
- RÉGULARITÉ
- RÉGULARISATION (Comptes de)
- REGULATION COMPTABLE
- RÉMÉRÉ (Clause de)
- REMISES
- RENTE VIAGERE
- REOUVERTURE DES COMPTES
- RÉPARTITION
- RÉPARTITION DES RÉSULTATS (Projet de)
- REPORT À NOUVEAU CRÉDITEUR
- REPORT À NOUVEAU DÉBITEUR
- REPRISES (amortissements ou provisions)
- RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ (Clause de)
- RÉSERVE DE RÉÉVALUATION
- RÉSERVE LÉGALE
- RÉSERVES
- RÉSERVES CONSOLIDÉES
- RÉSERVES INDISPONIBLES
- RÉSERVES LIBRES

- RÉSERVES RÉGLEMENTÉES
- RÉSERVES STATUTAIRES
- RÉSULTAT CONSOLIDÉ
- RESULTAT DE BASE PAR ACTION
- RÉSULTAT D'EXPLOITATION
- RÉSULTAT DES ACTIVITÉS ORDINAIRES
- RESULTAT DILUE PAR ACTION
- RÉSULTAT FINANCIER
- RÉSULTAT FISCAL
- RÉSULTAT HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES
- RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE
- RÉSULTAT PAR ACTION
- RÉSULTATS ANALYTIQUES
- RETENUE À LA SOURCE
- RETENUE DE GARANTIE
- RETRAITEMENT (d'homogénéité)
- RISTOURNES
- ROMPUS
- ROTATION DES STOCKS

S

- SCISSION
- SEUIL DE SIGNIFICATION (voir " Postulat d'importance significative ")
- SINCÉRITÉ
- SOCIETE MERE
- SOL, SOUS-SOL, SUR-SOL
- SOLDE
- SOLDES SIGNIFICATIFS DE GESTION
- SORTIES DE STOCKS (voir "Valorisation des biens fongibles ")
- SOUS-ACTIVITÉ
- SOUS-ENSEMBLE CONSOLIDÉ
- SOUS-PRODUIT
- STOCKS ET EN-COURS
- STOCK-OPTIONS
- SUBVENTIONS D'ÉQUILIBRE
- SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
- SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT
- SURPLUS DE PRODUCTIVITÉ GLOBALE
- SURVALEUR (ou GOODWILL)
- SYSCOHADA : Système Comptable OHADA
- SYSTÈME MINIMAL DE TRÉSORERIE
- SYSTÈME NORMAL

T

- TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
- TAUX ACTUARIEL
- TAXE sur VALEUR AJOUTÉE
- TERRAINS BÂTIS
- TERRAINS NUS
- TERRAINS DE GISEMENT
- TITRES DE PARTICIPATION
- TITRES DE PLACEMENT
- TITRES FONGIBLES
- TITRES IMMOBILISÉS
- TITRES IMMOBILISÉS DE L'ACTIVITÉ DE PORTEFEUILLE (T.I.A.P.)
- TITRES PARTICIPATIFS
- TITRES SOCIAUX

- TITRISATION
- TRANSFERTS DE CHARGES
- TRANSPARENCE (Convention de)
- TREFONDS
- TRESORERIE ET EQUIVALENTS DE TRESORERIE

U

- UEMOA
- UNITÉ D'ŒUVRE
- USUFRUIT

V

- VALEUR ACTUELLE
- VALEUR ACTUELLE NETTE
- VALEUR AJOUTÉE
- VALEUR COMPTABLE DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS
- VALEUR DE MARCHÉ
- VALEUR DE REMPLACEMENT (voir "Coût de remplacement ")
- VALEUR DE RENDEMENT (d'un titre)
- VALEUR D'INVENTAIRE
- VALEUR D'UTILITÉ
- VALEUR LIQUIDATIVE
- VALEUR NOMINALE
- VALEUR NETTE COMPTABLE
- VALEUR RÉSIDUELLE
- VALEUR VÉNALE (voir "Valeur d'utilité ")
- VALEURS À ENCAISSER
- VALORISATION DES BIENS FONGIBLES
- VEHICULE DISTINCT
- VIREMENTS DE FONDS
- VIREMENTS INTERNES

W

- WARRANT

Z

- ZONE FRANC - EURO

PLAN COMPTABLE
GENERAL OHADA

Titre VI

Chapitre 2

Définitions

DEFINITIONS

A

■ ABANDONS DE CRÉANCES

Aides financières consenties par une entité à une autre avec laquelle elle est liée par des relations commerciales, financières ou de participation au capital.

Ces opérations à caractère extraordinaire visent à maintenir en activité l'entité débitrice ou à préserver les sources d'approvisionnement afin d'assurer la poursuite des relations avantageuses pour l'entité créancière.

L'abandon de créance est une charge hors activité ordinaire (H.A.O.) pour l'entité qui le consent et un produit H.A.O. pour l'entité bénéficiaire.

La contrepartie d'un abandon de créance est :

- soit une dette financière ou dette fournisseur ;
- soit une créance liée à des participations ou créance client.

Les renonciations à des recettes ne peuvent être assimilées à des abandons de créances. Il s'agit notamment de prêts ou avances consentis sans intérêts, d'intérêts non réclamés, de la non - facturation de ventes ou de services. En raison de l'absence de flux, ces renonciations n'entraînent aucune écriture comptable.

■ ABONDEMENT

C'est la participation de l'employeur, sous forme de versement complémentaire à celui du salarié, à un plan d'épargne salariale par exemple, ou sous forme d'attribution gratuite ou avec décote d'actions de l'entité au titre de l'actionnariat des salariés.

■ ABONNEMENT (Système d')

Répartition par fractions généralement égales du montant annuel des charges ou produits entre diverses périodes comptables (mois, trimestre...), afin d'obtenir des résultats périodiques. Il en est ainsi, par exemple, des primes d'assurance, des amortissements, de la taxe professionnelle.

Les charges et produits abonnés sont enregistrés par nature. En fin d'exercice, il est procédé aux ajustements nécessaires pour que le montant réel soit enregistré.

■ ABSORPTION

Opération juridique par laquelle le patrimoine d'une société (absorbée) est intégralement apporté à une autre société existante (société absorbante). L'absorption est la forme la plus fréquente de la fusion ; elle entraîne la dissolution de la société absorbée.

■ ACCRÉDITIFS

Crédits ouverts dans les banques au nom d'un tiers ou d'un agent de l'entité pour couvrir les besoins de trésorerie d'une succursale, d'un établissement, d'un chantier ou plus généralement d'une division de l'entité.

Les accréditifs nécessitent un suivi de l'emploi des fonds et une reddition des comptes. Ils fonctionnent comme les comptes de trésorerie.

■ ACHALANDAGE

Potentiel de bénéfice lié au rattachement d'une clientèle actuelle ou future, à un fonds de commerce ou à l'emplacement particulier de l'entité ou à la disposition des articles dans un magasin. L'achalandage est indissociable du fonds de commerce et ne doit pas faire l'objet d'une comptabilisation séparée. Immobilisation incorporelle, seul l'achalandage acquis est enregistré. Créé, il contribue à augmenter le patrimoine de l'entité sans pouvoir être inscrit à l'actif.

■ ACHATS

Terme désignant les acquisitions de biens et services, de créances et de titres.

Toutefois, le compte ACHATS est réservé à l'enregistrement des biens liés au cycle d'exploitation, c'est-à-dire destinés à être vendus ou incorporés dans le processus de fabrication.

Le compte ACHATS n'enregistre pas les achats d'immobilisations comptabilisés dans les comptes appropriés.

■ ACHATS ET VENTES A TERME

Les contrats d'achats et de ventes à terme sont caractérisés par le fait que leur conclusion n'entraîne pas transfert de propriété des marchandises à cette date, mais à la date de livraison des marchandises qui intervient ultérieurement. Le prix des marchandises, fixé lors de la conclusion du contrat, est réglé à l'échéance prévue par le contrat.

■ ACHÈVEMENT DES TRAVAUX (Méthode à l')

Méthode de comptabilisation des contrats pluri-exercices (chevauchant au moins deux exercices), selon laquelle les produits liés à de telles opérations ne sont acquis qu'après que le contrat ait été totalement exécuté.

Cette méthode consiste donc à appliquer les règles générales de prudence en matière de rattachement des produits à un exercice comptable. Elle est souvent moins pertinente que la méthode "à l'avancement " dans la recherche de l'image fidèle.

■ ACOMPTES SUR DIVIDENDES

Sommes versées aux associés, à valoir sur les dividendes relatifs à un exercice dont les comptes n'ont pas encore été approuvés par l'Assemblée générale. Une telle distribution n'est pas autorisée par l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE.

■ ACOMPTE VERSÉ

Somme généralement versée à des tiers, à valoir sur le montant d'une commande, d'un salaire, d'un impôt. Compte débiteur, il s'inscrit à l'actif du bilan comme créance à l'égard d'un tiers.

Les acomptes ne doivent pas être confondus avec les avances, ces dernières étant antérieures au début d'exécution de la commande ou de la prestation.

À titre d'exemple, les "acomptes sur salaires" versés au personnel correspondent, à la différence des "avances", à des prestations déjà fournies par les bénéficiaires.

■ ACTE UNIFORME (OHADA)

Appellation des textes de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA). Cet acte constitue la source de droit pour le Système Comptable OHADA. Ces textes sont directement applicables et obligatoires dans les Etats parties au Traité, nonobstant toute disposition contraire de droit interne antérieure ou postérieure.

■ ACTES (Frais d')

Dépenses exposées dans l'accomplissement des formalités légales ou réglementaires de constitution, d'acquisition d'immobilisations ou d'inscription de privilèges (hypothèques).

Elles sont inscrites en charges de l'exercice

■ ACTIF (du bilan)

Partie du bilan décrivant, à une date donnée, l'ensemble des emplois économiques sous contrôle de l'entité. Il comprend les immobilisations, les stocks, les créances et les disponibilités.

■ ACTIF BIOLOGIQUE

Un actif biologique est un animal vivant (vaches, moutons, etc.) ou une plante vivante (arbres d'une plantation forestière, plantes, etc.).

■ ACTIF CIRCULANT

Masse du bilan regroupant des éléments d'actif qui, en raison de leur destination ou de leur nature, ont vocation à se transformer au cours du cycle d'exploitation. Il s'agit de stocks et de créances. Certains éléments de l'actif circulant qui ne relèvent pas de l'exploitation normale et récurrente de l'entité sont classés "hors activité ordinaire".

■ ACTIF EVENTUEL

Un actif éventuel est défini comme un actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.

Un actif éventuel ne peut pas être comptabilisé, mais il fera l'objet d'une note en annexe lorsque l'entrée d'avantages économiques est probable et le montant significatif.

■ ACTIF IDENTIFIABLE

Un actif est identifiable s'il :

- est séparable, c'est-à-dire susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit en même temps qu'un contrat, un actif ou un passif identifiable, peu importe si l'entité entend ou non en arriver là ; ou
- résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.

■ ACTIF IMMOBILISÉ

Masse du bilan regroupant les éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité et ne se consommant pas par le premier usage. Leur durée d'utilisation est, a priori, supérieure à un an. Certains biens de faible valeur ou de consommation très rapide (moins d'un an) ne peuvent pas être classés en actif immobilisé.

L'actif immobilisé se compose d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières. Il ne se confond pas avec la notion de "Formation brute de capital fixe" de la Comptabilité nationale, même si les critères de durée d'utilisation sont les mêmes.

■ ACTIF NET

Valeur patrimoniale de l'entité déterminée à partir de son bilan après affectation du résultat. Elle se confond avec les capitaux propres.

Cette notion est utilisée en analyse financière ainsi que dans les évaluations d'entités, à l'occasion de fusions et d'opérations assimilées. Elle équivaut à l'expression valeur mathématique ou valeur intrinsèque.

■ ACTIF QUALIFIE

Actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

■ ACTIFS

Un actif est un élément identifiable du patrimoine représentant une ressource économique actuelle contrôlée par l'entité du fait d'événements passés.

Une ressource économique est un droit ou toute autre source de valeur qui est capable de produire des avantages économiques.

Les retombées économiques générées par un actif sont le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité.

Le potentiel de services attendus de l'utilisation d'un actif par une entité à but non lucratif est fonction de l'utilité sociale correspondant à son objet.

Un actif contribue directement ou indirectement à un flux positif futur de trésorerie pour l'entité. La notion d'actif transcende celle de la propriété juridique. Par exemple, les biens pris en crédit-bail constituent des actifs pour l'entité.

■ ACTIONS

Titres représentant les droits d'un actionnaire dans le capital d'une société par actions, notamment le droit de vote et les droits patrimoniaux.

Lors de leur acquisition et sous réserve de certaines conditions à remplir, les actions sont inscrites à l'actif en Titres de participation ou en Titres de placement, selon l'intention de l'entité.

Les actions concourent à la formation du capital social dont le montant est égal au total de leurs valeurs nominales, qu'elles soient totalement libérées ou non.

■ ACTIONS D'APPORT

Titres rémunérant des apports en nature effectués à la constitution d'une société ou lors d'une augmentation de son capital.

Leur suivi comptable est fondé sur les spécificités juridiques et leur distinction par rapport aux actions de numéraire.

■ ACTIONS DE JOUISSANCE

Titres représentant des actions intégralement amorties. Les actions de jouissance perdent le droit au premier dividende ou intérêt statutaire et celui du remboursement du nominal après dissolution ou liquidation. Elles conservent le droit au super dividende ainsi que le droit à l'attribution d'actions gratuites.

■ ACTIONS DE NUMÉRAIRE

Titres dont le montant a été libéré en argent, ou par compensation de créances liquides exigibles et certaines.

■ ACTIONS GRATUITES

Actions attribuées aux anciens actionnaires à l'occasion d'une incorporation de réserves, de bénéfices ou de primes.

Cette attribution est faite au prorata du nombre d'actions possédées par les anciens actionnaires. Elle induit une dilution dans le capital et modifie le bénéfice par action.

■ ACTION DE PREFERENCE

Actions qui donnent un avantage particulier à un ou plusieurs actionnaires nommément désignés.
Ces droits particuliers doivent être définis par les statuts ou l'assemblée générale extraordinaire. Ces droits peuvent être, un droit de jouissance d'avantages par rapport à toutes les autres actions, un droit d'attribution de siège d'administrateurs, un droit de vote double.

■ ACTIVITÉS

Ensemble des opérations accomplies par une entité en vue de réaliser l'objet social. Ces opérations se distinguent en :

- activités principales, c'est-à-dire celles qui correspondent à la finalité de l'entité et représentent la partie la plus importante du chiffre d'affaires ou de la valeur ajoutée ;
- activités accessoires, c'est-à-dire celles qui les complètent ou sont dans leur prolongement.

■ ACTIVITÉ CONJOINTE

Partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'opération ont des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à celle-ci.

Ces parties sont appelées coparticipant.

■ ACTIVITÉS ORDINAIRES

Opérations assumées par l'entité correspondant à son objet social dans les conditions normales d'exploitation qui se reproduisent de manière récurrente à structure et qualité de gestion similaires.

■ ACTIVITÉS EXTRAORDINAIRES (Hors Activités Ordinaires)

Opérations et événements distincts des activités ordinaires de l'entité et n'étant pas en conséquence censés se reproduire de manière fréquente ou régulière.

La distinction entre activités ordinaires et activités extraordinaires revêt une importance dans la définition et le classement des postes des états financiers de synthèse ainsi que dans le calcul du résultat.

■ ACTIVITÉS PERTINENTES

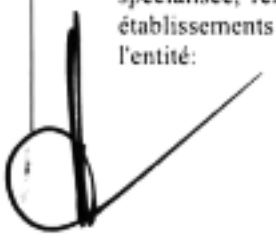
Activités de l'entité faisant l'objet d'un investissement qui ont une incidence importante sur ses rendements.

■ ACTUALISATION

Technique permettant de calculer à intérêts composés la valeur, au moment présent, d'un capital (ou d'une série de flux monétaires) dont le paiement aura lieu dans le futur, à moyen ou à long terme. Elle permet de rendre comparable un revenu ou une dépense future à un revenu ou une dépense immédiate.

■ AFFACTURAGE (ou FACTORING)

Technique financière permettant à une entité de sous-traiter son poste clients à une société spécialisée, relevant en général de la catégorie des établissements de crédit. Cette société, subrogée à l'entité:



- assure les recouvrements et prend à sa charge le risque de non-paiement ;
- verse à l'entité le prix d'achat convenu des créances (montant inférieur au total nominal de ces créances), lui assurant ainsi une mobilisation de cet en-cours clients.

La différence entre le nominal des créances et le versement à l'entité rémunère le "facteur" et correspond à deux commissions distinctes :

- une commission d'affacturage rémunérant le service rendu (gestion des comptes, recouvrement, risque assumé) et qui est un "service extérieur" ;
- une commission de financement qui représente l'intérêt résultant de l'avance du paiement à l'entité (charge financière).

■ AFFACTURAGE INVERSE

Contrairement à l'affacturage classique qui se caractérise par la cession, par le fournisseur, de certaines de ses créances clients à un factor, l'affacturage inversé est à l'initiative du client qui transfère des factures à payer à certains de ses fournisseurs (après leur accord) à un factor.

Le factor paie les fournisseurs au comptant, une fois la facture validée par le client, en déduisant un escompte de règlement. Le client, lui, paie les factures au factor dans le délai convenu, en supportant la commission d'affacturage.

■ AFFECTATION (de coût)

Attachement direct, c'est-à-dire sans calcul intermédiaire, des charges au coût des produits ou des activités. Il en est ainsi, par exemple, des frais directs externes de transport, de manutention, de montage et d'installation liés à l'acquisition d'une immobilisation et qui sont affectés au coût d'entrée de l'immobilisation.

La notion de charges directes étant relative, l'affectation obéit à des normes prédéfinies.

■ AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS

Travaux destinés à mettre en état d'utilisation les diverses immobilisations de l'entité, essentiellement les terrains (clôtures, mouvements de terre...) et les bâtiments (cloisons et placards amovibles...). Les agencements et aménagements sont à rattacher à chacune des rubriques concernées : terrains, bâtiments, matériels.

■ AGIOS

Ensemble de retenues prélevées sur une opération d'escompte ou de découvert.

L'agio qui comprend la totalité des retenues doit être analysé en charges externes (commissions et autres rémunérations) et charges financières (intérêts).

■ AJUSTEMENT (consolidation)

Corrections opérées dans les écritures des différentes sociétés incluses dans le périmètre de consolidation pour assurer l'homogénéité des comptes et des états financiers consolidés. Ces corrections trouvent leur origine dans les divergences de méthodes comptables utilisées, dans les erreurs ou insuffisances constatées à l'occasion de la consolidation, ainsi que dans les décalages temporels des dates de clôture et, le cas échéant, des dates d'enregistrement.

■ AMENDES

Pénalités à payer à l'Etat ou aux collectivités publiques consécutives à des infractions fiscales, pénales ou sociales.

Elles sont analysées comme des charges d'impôt en fonction de leur nature, liée ou non à l'activité ordinaire.

■ AMORTISSEMENT COMPTABLE

L'amortissement consiste à répartir le montant amortissable du bien sur la durée d'utilité selon un plan prédéfini.

Le montant amortissable est égal à la différence entre la valeur d'entrée du bien et sa valeur résiduelle probable à l'issue de la période d'utilisation prévue.

La valeur résiduelle prévisionnelle et la durée d'utilité d'un actif doivent être révisé au moins à chaque fin d'exercice et, si les attentes diffèrent par rapport aux estimations précédentes, les changements doivent être comptabilisés comme un changement d'estimation comptable

À ne pas confondre avec l'amortissement du capital ni avec l'amortissement d'un emprunt, lequel signifie remboursement.

■ AMORTISSEMENT D'UN EMPRUNT

Remboursement d'une fraction ou de la totalité d'une somme empruntée ; est souvent qualifié d'amortissement financier, par distinction d'avec l'amortissement comptable.

■ AMORTISSEMENT DÉGRESSIF A TAUX DECROISSANT

Le mode d'amortissement dégressif à taux décroissant ou méthode SOFTY (Sum Of The Year's digits) consiste à amortir l'immobilisation selon une suite arithmétique décroissante par l'application d'un taux décroissant à la base amortissable.

L'amortissement dégressif à taux décroissant est utilisé lorsqu'il permet au mieux de traduire le rythme de consommation des avantages économiques attendus. Ce mode d'amortissement

comptable ou économiquement justifié conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'immobilisation.

- Taux décroissant

Le taux décroissant est obtenu en faisant le rapport entre le nombre d'années restant à courir jusqu'à la fin de la durée d'utilité du bien et de la somme des numéros d'ordre de l'ensemble des années. Ainsi, pour une durée d'utilité de 5 ans par exemple, on fait la somme des numéros d'années : 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15 ;

et ensuite, on détermine les taux décroissants de la façon suivante :

Année 1 = 5/15 ; Année 2 = 4/15 ; Année 3 = 3/15 ; Année 4 = 2/15 ; Année 5 = 1/15.

- L'annuité d'amortissement (AD) est égale à :

AD = base amortissable x taux décroissant de l'exercice.

La base d'amortissable reste constante d'un exercice à l'autre.

■ AMORTISSEMENT DÉGRESSIF FISCAL

L'amortissement dégressif est déterminé par application d'un taux sur la valeur nette comptable au début de chaque exercice. Le taux applicable est obtenu en multipliant le taux linéaire par un coefficient déterminé en fonction de la durée d'utilité du bien. Ce type d'amortissement de nature purement fiscale est facultatif et son application est soumise au respect de certains critères liés généralement à la nature du bien et à sa durée de vie.

Lorsque ce mode d'amortissement est retenu par l'entité, la part d'amortissement jugée excédentaire par rapport à l'amortissement économiquement justifié est comptabilisée en amortissement dérogatoire.

■ AMORTISSEMENT DÉROGATOIRE

Amortissement ou fraction d'amortissement comptable ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement et comptabilisé en application de textes particuliers (d'origine fiscale, le plus souvent).Les amortissements dérogatoires peuvent résulter d'une différence liée :

- à la durée d'amortissement,
- à la base amortissable,
- au mode d'amortissement.

Les amortissements dérogatoires sont classés en provisions réglementées et traités comme telles. Ils figurent en conséquence parmi les capitaux propres et ne concourent pas à la détermination de la valeur comptable nette du bien concerné, à la différence des amortissements comptables et des provisions pour dépréciation.

■ AMORTISSEMENT DU CAPITAL

Opération par laquelle une société rembourse aux associés une partie ou la totalité du montant nominal de leurs actions à titre d'avance sur le produit de la liquidation future de la société. Dans le second cas, les actions ainsi totalement amorties sont appelées "actions de jouissance ".

■ AMORTISSEMENT LINÉAIRE (ou constant)

L'amortissement linéaire (ou constant) consiste à imputer à chaque unité de temps un montant égal au produit de la base amortissable par un taux d'amortissement constant qui est égal à 100 divisé par le nombre d'années d'utilité du bien à amortir ;

La base de calcul de l'annuité d'amortissement reste constante d'un exercice à l'autre. L'annuité d'amortissement est constante, sauf à appliquer la règle du prorata temporis lorsque la première et/ou la dernière annuité sont incomplètes.

■ AMORTISSEMENT PAR UNITES D'ŒUVRE (ou unités de production)

Il s'agit de la répartition d'un montant amortissable en fonction d'unités d'œuvre qui peuvent être le nombre de produits fabriqués, le nombre de kilomètres parcourus, le nombre d'heures de fonctionnement d'une machine, le nombre d'heures de travail, etc. L'annuité d'amortissement est obtenue en multipliant la base amortissable par le rapport entre le nombre d'unités d'œuvre consommées pendant l'exercice et le nombre total d'unités d'œuvre prévues.

L'annuité d'amortissement (AD) est égale à :

AD = base amortissable X (nombre d'unités

œuvre consommées)/(total d'unités d'œuvre prévues)

Le nombre total d'unités d'œuvre prévues est déterminé en fonction de la durée d'utilité de l'immobilisation.

■ ANNUITÉ DE REMBOURSEMENT D'EMPRUNT

Versement périodique permettant à terme d'éteindre une dette. L'annuité comprend les charges d'intérêts calculées sur le montant restant dû après la dernière échéance, ainsi qu'une fraction du capital. Du fait de ce remboursement du capital, les dettes diminuent de la fraction en capital remboursée. Cette fraction est prise en compte pour l'élaboration du tableau des flux de trésorerie.

La part relative aux charges financières concourt à la détermination du résultat de l'exercice et de la capacité d'autofinancement globale (C.A.F.G.).

■ ANNULATION D'ÉCRITURES

Correction effectuée à la suite d'une erreur d'imputation ou d'enregistrement dans le traitement comptable d'une opération. Elle s'effectue exclusivement par inscription en négatif des éléments erronés. L'enregistrement exact est ensuite opéré.

■ ANTICHRÈSE

Nantissement d'un bien immeuble. Il s'agit d'une sûreté immobilière, conventionnelle, qui emporte dépossession du constituant au profit du créancier ou d'un tiers convenu et qui confère au créancier, outre un droit de préférence sur la valeur de l'immeuble, la perception des fruits, à charge de les imputer sur les intérêts et subsidiairement sur le capital jusqu'à l'extinction de la dette.

■ APPEL PUBLIC À L'ÉPARGNE

Diffusion des titres émis par une société dans le public par voie de publicité, de démarchage ou par placement grâce à des intermédiaires financiers.

Les sociétés dont les titres sont admis à la négociation d'une Bourse des valeurs sont réputées faire appel public à l'épargne. Ces sociétés sont tenues généralement de publier des informations comptables plus étendues que les autres entités.

■ APPORT PARTIEL D'ACTIF

Opération par laquelle une société transfère à une autre une partie de son patrimoine en contrepartie des parts ou actions nouvelles créées à titre d'augmentation de capital.

La société qui transmet une branche d'activité à titre d'apport partiel d'actif à une société existante ou à une société nouvelle ne disparaît pas. Les opérations d'apport partiel sont assimilées en comptabilité à des opérations de fusion et suivent le même traitement.

■ APPORTS (en société)

Biens mobiliers ou immobiliers, créances ou dettes, et généralement tous autres droits et obligations transmis à la société bénéficiaire, à la suite de l'engagement qu'un associé a pris de souscrire au capital et de libérer les apports correspondants.

Ces apports peuvent être effectués en pleine propriété ou en usufruit.

Pour l'entité qui les reçoit, ils augmentent d'autant ses actifs.

■ APPORTEUR

Une personne physique ou morale qui fait apport d'un bien affecté à la réalisation de l'objet commun de l'entité. Cet apport peut être en numéraire, en nature ou en industrie.

■ APPORTEUR DÉFAILLANT

Ayant souscrit au capital d'une entité l'actionnaire ou l'associé qui ne s'acquitte pas dans les délais impartis (trente jours à compter de la mise en demeure) des sommes exigibles au titre de l'appel d'une fraction ou de la totalité du capital est dit défaillant.

L'apporteur défaillant s'expose à une exécution en Bourse (titres cotés) ou à une cession aux enchères publiques. Les produits de cette cession servent à couvrir la fraction de capital libéré, antérieurement à la défaillance, ainsi que les frais mis à sa charge.

■ APPROBATION DES ÉTATS FINANCIERS

Décision prise en Assemblée générale, des actionnaires, des associés ou des membres, de valider les comptes annuels (personnels, consolidés ou combinés) tels qu'établis et arrêtés par les dirigeants ou après modification.

Cette formalité obligatoire intervient au plus tard six mois après la clôture de l'exercice et précède la publicité des états financiers annuels.

Les états financiers approuvés sont intangibles.

■ APPROVISIONNEMENTS

Objets et substances achetés pour l'élaboration de biens et services à vendre ou à immobiliser. Ils comprennent les matières et fournitures liées, les matières et fournitures consommables, les emballages perdus.

Les approvisionnements sont classés dans les différentes catégories des stocks concernés.

■ APUREMENT DU PASSIF

Phase de la procédure de liquidation des biens au cours de laquelle les produits provenant de la réalisation de l'actif servent à désintéresser les créanciers de l'entité.

L'apurement de passif ne doit pas être confondu avec l'action en comblement du passif selon laquelle les dirigeants et autres personnes ayant directement ou indirectement contribué à créer le passif par leurs fautes de gestion, sont appelés au versement des fonds correspondants.

■ ARCHIVAGE

Phase de l'organisation comptable, qui consiste à classer et à stocker des documents et des données comptables après traitement. L'archivage permet ainsi de servir de moyen de preuve entre les entités pour faits de commerce.

Les livres comptables ou les documents archivés, ainsi que les pièces justificatives y afférentes sont conservés pendant dix ans.

■ ARRÉRAGES

Montants périodiques versés au crédirentier en paiement d'immobilisations contre rente viagère ou d'un emprunt contracté selon la même formule.

Le versement des arrérages est imputé sur la dette

jusqu'à son extinction. En cas de survie du crédirentier, les arrérages supplémentaires constituent des charges pour l'entité.

En cas de décès prématuré du crédirentier, la différence entre la valeur d'entrée et le cumul des arrérages versés correspond à un produit.

■ ARRHES

Sommes versées par une partie à l'autre à la conclusion d'un contrat pour en garantir l'exécution. Les arrhes permettent à l'acheteur de se dédire en abandonnant le montant versé au vendeur.

En cas de dédit de sa part, le vendeur doit verser le double des arrhes à l'acheteur.

Les arrhes acquises sont enregistrées en produits ou en charges.

■ ASSOCIÉS

Sont réputés associés, les membres des sociétés de personnes, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés par actions simplifiées et des sociétés de fait qui :

- participent aux bénéfices et aux pertes ;
- ont eu la volonté de s'associer (affectio societatis) ;
- ont fait un apport à la société ou ont acheté des actions ou parts de la société.

L'associé est tenu par des obligations à l'égard de la société et de ses co-associés. À l'inverse, il détient des droits sur celle-ci.

Dans le SYSCOHADA le terme associé englobe les actionnaires par simplification.

■ AUDIT

Analyse critique des opérations réalisées par une entité menée par référence à des normes, techniques et procédures reconnues.

L'audit comptable consiste à étudier la régularité, la sincérité et l'exhaustivité des comptes et états financiers de l'entité, afin de formuler et garantir une opinion auprès des destinataires du rapport d'audit. L'audit peut être contractuel ou légal (commissariat aux comptes).

■ AUGMENTATION DE CAPITAL

Opération réalisée par une société dans le but soit de lui procurer des ressources nouvelles en provenance d'associés, ou d'actionnaires (apports en numéraire, en nature), soit de conforter ses ressources acquises (incorporation de réserves ou de primes, ou d'écarts de réévaluation).

L'augmentation de capital accroît la capacité financière de l'entité et améliore son autonomie.

■ AUSGIE

Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE.

■ AUTOCONTRÔLE

Il y a autocontrôle lorsque des actions ou des droits de vote d'une société sont possédés par une ou plusieurs autres, dont la première détient le contrôle (directement ou indirectement) ; ainsi la société se trouve être son propre actionnaire.

Des dispositions légales viennent limiter ou interdire l'exercice des droits de vote attachés aux actions d'autocontrôle.

■ AUTOFINANCEMENT

Ressource de financement propre dégagée par l'entité en raison de son activité.

Solde financier du tableau de flux de trésorerie, il est égal à la Capacité d'autofinancement globale (C.A.F.G.) diminuée des dividendes effectivement distribués au cours de l'exercice.

■ AUTRES FONDS PROPRES

Les « Autres fonds propres » sont une des composantes de la classe 1 des comptes de capitaux qui sont présentés dans une rubrique intermédiaire entre les capitaux propres et les dettes financières lorsque leur montant global est significatif. Les autres fonds propres comprennent notamment :

- le montant des émissions de titres participatifs ;
- les avances conditionnées reçues de l'Etat et dont le remboursement est à la fois à long terme et conditionnel ;
- les titres subordonnés à durée indéterminée et les obligations remboursables en actions.

■ AVAL

Engagement dont l'exécution pourrait se dénouer en un paiement de tout ou partie de la dette, ainsi garantie par l'entité avaliste.

L'aval est un risque susceptible de grever le patrimoine et la situation financière. Le montant des engagements financiers obtenus ou accordés par aval ne figure pas au bilan, mais doit être obligatoirement mentionné dans les Notes annexes.

■ AVANCEMENT DES TRAVAUX (Méthode à l')

Méthode de comptabilisation des opérations de longue durée ou à cheval sur deux exercices (pluri-exercices) selon laquelle les produits liés à celles-ci sont constatés dans le compte de résultat au fur et à mesure des travaux exécutés dans chaque exercice et qui ont été acceptés par le client. Le chiffre d'affaires est ainsi dégagé en fonction de ces travaux acceptés et non à la fin des travaux comme dans la méthode d'achèvement.

Cette méthode permet de dégager le bénéfice, le cas échéant, au prorata du degré d'avancement accepté par le client à la clôture de l'exercice.

Il est constaté au cours de chaque exercice, autre que l'exercice de la facturation, des produits partiels soumis,

par ailleurs, à des conditions légalement définies.

Dans les secteurs comme le Bâtiment et les Travaux Publics (B.T.P.), travaillant sous forme de lots, il peut être procédé à la facturation partielle, selon l'avancement (par exemple facturation lorsque les gros œuvres sont achevés ou lorsque la plomberie est terminée).

■ AVANCES ASSORTIES DE CONDITIONS PARTICULIÈRES

Sommes mises à la disposition des entités par les associés, les dirigeants, l'État ou d'autres organismes, soumises à des conditions particulières de remboursement ou d'incorporation au capital.

Selon leur nature et les clauses des contrats, elles peuvent figurer dans les dettes financières ou dans les "autres fonds propres ".

■ AVANCES ET ACOMPTES

Règlement partiel à valoir sur le prix stipulé au contrat, une fois la vente conclue.

Les avances sont versées avant tout commencement d'exécution de la commande.

Les avances et acomptes versés sont inscrits sur une ligne distincte du bilan :

- dans les immobilisations, pour les avances et acomptes relatifs à celles-ci ;
- dans les créances, pour les avances et acomptes sur matières et marchandises.

Les avances et acomptes reçus sont inscrits, dans le passif circulant, dans le poste : "Clients, avances reçues ".

Les avances et acomptes ne doivent pas être confondus avec les arrhes.

■ AVANCES REMBOURSABLES

L'État peut octroyer aux entités des avances assorties ou non d'intérêts, en vue de faciliter le lancement d'études, le développement et la fabrication de certains matériels. Ces avances sont remboursables, avec ou sans prime, en cas de succès (dépassement d'un certain seuil de rentabilité par exemple). Elles sont transformables en subventions en cas d'échec.

■ AVANCES SUR SALAIRES

Versements au personnel à valoir sur des prestations de travail non encore exécutées (différence avec les acomptes).

■ AVANTAGES EN NATURE

Éléments de rémunération en nature (nourriture, logement et accessoires, électricité, téléphone, eau, domesticité, voyage pour congés...), dont bénéficient collectivement ou individuellement les travailleurs.

Evalués, ces avantages en nature sont compris dans les charges de personnel pour la détermination d'assiettes fiscales et sociales.

Lorsqu'ils sont significatifs, l'entité doit les porter en "charges de personnel " par une écriture de "transfert de charges" ou de "production autoconsommée".

B

■ BAIL (commercial)

Le bail dit commercial est le bail d'un local soumis à des dispositions protectrices du locataire définies par la loi qui organise le "statut des baux commerciaux ".

Le bénéfice de ces dispositions pour le locataire est parfois appelé "propriété commerciale ".
La somme versée au début du contrat au propriétaire, ou au locataire précédent, est appelée droit d'entrée ; elle correspond selon le cas :

- à un supplément de loyer payé, ab initio, les autres loyers périodiques étant d'autant plus faibles. Il s'agit dans ce cas, pour la location, d'une "charge d'avance " ;
- à l'acquisition d'éléments incorporels liés au fonds de commerce et enregistrés en "droit au bail ".

Dans la comptabilité du locataire, l'acquisition de nouvel élément s'inscrit à l'actif du bilan. Sont rattachés à la notion de bail commercial, des concepts d'origine fiscale de "droit d'entrée " et de "pas-de-porte ". Le droit d'entrée est l'indemnité payée au propriétaire d'un immeuble libre de location. Le pas-de-porte est l'indemnité versée au précédent locataire lorsque l'immeuble était pris à bail.

■ BAIL À CONSTRUCTION

Contrat permettant à une entité de construire ou d'aménager sur sol d'autrui. Les constructions et aménagements concernés sont inscrits à l'actif du bilan dans un compte approprié. Le bail à construction nécessite un suivi comptable spécifique fondé sur l'analyse des clauses particulières du contrat en vue d'en tirer les conséquences comptables pour l'amortissement des biens.

■ BALANCE (générale des comptes)

Etat récapitulatif obligatoire de tous les comptes établi à une date donnée. À la clôture de l'exercice, la balance générale comporte tous les comptes y compris ceux qui se trouvent soldés.

Elle fait apparaître, pour chaque compte, le solde débiteur ou créditeur, au début de l'exercice ; le cumul des mouvements débiteurs et des mouvements créditeurs de la période et le solde débiteur ou créditeur à la date considérée.
La balance générale des comptes est un outil de contrôle permettant de s'assurer que la technique

de la partie double a été respectée.
L'établissement d'une balance des comptes, fait partie des dispositions d'organisation comptable qui conditionnent la fiabilité des informations et des documents de synthèse.

À ne pas confondre avec la "Balance des mutations ", qui est un bilan différentiel.

Par ailleurs, ne pas confondre la balance générale avec des balances "partielles " non équilibrées en débits et crédits, telles que les balances "clients , "fournisseurs ", etc.

■ BANQUES

Partenaires financiers de l'entité, susceptibles d'apporter à celle-ci :

- des concours financiers à court terme (gestion de la trésorerie) ;
- des financements à moyen et à long terme.

Le compte Banque, inscrit à l'actif du bilan, est à solde débiteur et enregistre les entrées de disponibilités ainsi que les sorties. À ne pas confondre avec "Banques, crédit de trésorerie ou d'escompte " qui constituent des concours financiers inscrits au passif du bilan. Entre les deux catégories de comptes s'applique le principe de non - compensation.

■ BÂTIMENTS

Sont considérés comme tels, les fondations et leurs appuis, les murs, les planchers, les toitures, ainsi que les aménagements faisant corps avec eux, à l'exclusion de ceux qui peuvent être facilement détachés ou encore ceux qui, en raison de leur nature et de leur importance, justifient une inscription distincte en comptabilité, notamment pour des raisons de rythme d'amortissement différent de celui des bâtiments ; exemple : climatisation.

Les bâtiments sont inscrits à l'actif du bilan séparément des terrains, même s'ils font partie d'un ensemble immobilier.

■ BÉNÉFICE CONSOLIDÉ

Ce bénéfice ou résultat du groupe (positif) inclut :

- le résultat de la société - mère, consolidante, dans son intégralité ;
- la quote-part des résultats des filiales intégrées globalement (en fonction des pourcentages d'intérêts détenus par le groupe) ;
- la quote-part des résultats des sociétés intégrées proportionnellement ;
- la quote-part des résultats des sociétés mises en équivalence.

■ BÉNÉFICE DISTRIBUABLE

Le bénéfice distribuable est le résultat de l'exercice, augmenté du report bénéficiaire et diminué des pertes antérieures, des dividendes partiels régulièrement distribués ainsi que des sommes portées en réserve en application de la loi ou des statuts.

■ BÉNÉFICE NET COMPTABLE

Résultat positif enregistré par l'entité et correspondant à un excédent des produits de l'exercice sur les charges (voir résultat).

Le bénéfice comptable sert de base au calcul du bénéfice fiscal, lequel est, en pratique, toujours différent du bénéfice comptable en raison de définitions différentes des charges et des produits.
Dernier solde significatif de gestion, il est calculé après les prélèvements obligatoires destinés à l'Etat (impôts) et, le cas échéant, au personnel (participations des travailleurs aux bénéfices).

■ BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (B.F.E.)

Appelé aussi "besoin en fonds de roulement de l'exploitation " (B.F.R.E.), il correspond au montant des capitaux investis dans le cycle d'exploitation.
Il est donc égal au montant des stocks et des créances d'exploitation liés aux activités ordinaires, diminué de celui des dettes d'exploitation.

■ BILAN

Etat financier de synthèse faisant partie des comptes annuels. Il décrit séparément les éléments actifs et les éléments passifs et fait apparaître de façon distincte les capitaux propres de l'entité.

Le Bilan permet d'apprécier le patrimoine économique de l'entité qu'il décrit, à une date donnée, dans sa "situation " et non en termes de flux (rôle du Compte de résultat et du Tableau des flux de trésorerie).

■ BILAN CONSOLIDÉ

Etat financier de synthèse décrivant le patrimoine économique de l'ensemble des entités comprises dans un même périmètre de consolidation comme si elles ne formaient qu'une seule et même entité.

Le Bilan consolidé est présenté conformément au modèle du Système comptable OHADA.

■ BILAN FONCTIONNEL

Bilan dont la structure des différentes rubriques et des postes est conçue sur la base de la fonction économique et financière des éléments : investissements, financements propres, dettes financières, actifs et passifs liés au cycle d'exploitation, trésorerie.

Le bilan du Système comptable OHADA est fondé sur ce type d'analyse ; il permet, entre autres, de dégager un "fonds de roulement fonctionnel ", à ne pas confondre avec le "fonds de roulement liquidité " (cf. terme ci-après).

■ BILAN LIQUIDITÉ

Bilan dont les rubriques et postes sont fondés sur des critères de liquidité (actifs) et d'exigibilité (passifs). Le classement est en général dichotomique à l'actif comme au passif (plus d'un an/moins d'un

an) et est présenté dans un ordre décroissant (anglo-saxon), ou croissant (France par exemple).

Il met en évidence un "fonds de roulement liquidité ".

Le bilan liquidité est largement axé sur une optique d'analyse sécuritaire en termes de solvabilité de l'entité (les actifs sont-ils suffisants pour faire face aux dettes ?) ; l'approche du bilan fonctionnel est plus axée sur la gestion de l'entité en continuité d'exploitation.

■ BILAN SOCIAL

C'est une documentation unique récapitulant les principales données chiffrées qui permettent d'apprécier la situation de l'entité dans le domaine social, d'enregistrer les réalisations effectuées et de mesurer les changements intervenus au cours de l'année écoulée et des deux années précédentes.

■ BILLET À ORDRE

Effet de commerce par lequel une personne, le souscripteur, s'engage à payer, à une échéance fixée, une somme d'argent déterminée, à une autre personne, le bénéficiaire, ou à son ordre. Le billet à ordre sert à la fois d'instrument de mobilisation de crédits et d'instrument de paiement.

En raison de sa spécificité liée au droit cambiaire, la créance mobilisée sous forme d'effet est rattachable aux comptes clients chez le bénéficiaire. La dette matérialisée par l'effet est rattachée aux comptes fournisseurs.

■ BILLETS DE FONDS

Effets de commerce (billets à ordre) à échéance plus longue, constituant des moyens de financement pour l'entité; ils sont généralement souscrits au profit de fournisseurs d'immobilisations (matériel, fonds de commerce...). Les billets de fonds sont négociables et font partie des dettes financières chez le souscripteur.

■ BILLETS DE TRÉSORERIE

Titres à court terme ou titres de créances négociables sur un marché réglementé, dont la durée initiale maximale est inférieure à un an. Les entités émettrices sont soumises à des conditions définies (deux années d'existence avec deux bilans certifiés ; sociétés par actions, entités du secteur public, sociétés coopératives d'une taille minimale...).

Leur montant unitaire minimal est élevé, le taux de rémunération est fixe et les intérêts peuvent être précomptés.

■ BONI DE FUSION

Écart positif résultant de l'annulation des titres d'une société absorbée, détenus dans le portefeuille de l'entité absorbante.

Le boni de fusion est, généralement, l'excédent de la valeur de fusion du titre sur son prix d'acquisition.

Le boni de fusion est une composante de la prime de fusion inscrite parmi les capitaux propres.

■ BONI DE LIQUIDATION

Profit réalisé par les associés d'une société liquidée, lorsque les produits de cession des actifs ont permis de rembourser les dettes sociales, les mises initiales des associés et de dégager un surplus distribué entre les associés.

■ BONIS SUR REPRISES D'EMBALLAGES CONSIGNÉS

Produits enregistrés, chez le fournisseur, sur la consignation d'emballages, lorsque le prix de reprise d'emballage est inférieur à celui de la consignation.

Les bonis constituent des produits accessoires.

■ BONS (de caisse ou du Trésor)

Instruments de trésorerie, titres négociables, émis par des établissements de crédit ou financiers, ou les entités ou l'Etat, représentatifs d'une créance de remboursement d'un prêt. À ordre ou au porteur, ils sont acquis par les entités pour la gestion de leur trésorerie.
Les bons sont inscrits dans les titres de placement pour l'acquéreur et dans les emprunts pour l'émetteur.

■ BONS À MOYEN TERME NÉGOCIABLES (B.M.T.N.)

Titres relevant des mêmes conditions que les billets de trésorerie, mais dont la durée initiale est supérieure à un an.

Le taux de rémunération peut être fixe ou révisable.

■ BONS DE SOUSCRIPTION

Le bon de souscription permet d'acquérir une action (B.S.A.), ou une obligation (B.S.O.), pendant une période limitée, dans des conditions, en principe avantageuses, définies dans le contrat d'émission.

■ BREVETS

Immobilisations incorporelles acquises ou créées en vue de s'assurer le monopole d'exploitation pendant une période déterminée, d'une invention susceptible de déboucher sur des applications industrielles.

Les brevets sont amortissables sur la période d'exploitation économique. Celle-ci est le plus souvent sensiblement plus courte que la période d'exclusivité ou de protection. Les brevets forment avec les concessions, licences, marques un poste spécifique des immobilisations incorporelles.

Les revenus qu'ils génèrent sont classés en "services extérieurs " dans l'entité utilisatrice, et en ventes chez le propriétaire. En Comptabilité nationale, ces revenus font partie des "revenus de la propriété ".

■ BUDGET

Prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un coût, une activité ou un programme déterminés.

Les budgets sont à la base du système de pilotage de l'entité et de la gestion par analyse d'écarts entre les prévisions et les réalisations d'un coût ou d'une activité.

■ BUREAUTIQUE

Application systématique et généralisée de l'informatique aux travaux de bureau. Par extension, la bureautique désigne les moyens matériels acquis pour la réalisation de ces travaux. Les dépenses relatives à la bureautique sont immobilisées dans le poste Matériel. Il ne faut cependant pas confondre bureautique et informatique.

C

■ CADRE COMPTABLE

Résumé du plan de comptes présentant les différentes classes de comptes et, pour chaque classe numérotée de 1 à 9, la liste des principaux comptes (à deux chiffres).

Le cadre comptable ne se confond pas avec le plan de comptes établi lui-même par référence à ce cadre comptable.

Le cadre comptable donne une vue globale de la codification des comptes.

■ CADRE CONCEPTUEL

Un cadre conceptuel (Conceptual Framework) est un système cohérent d'objectifs et de principes fondamentaux liés entre eux qui a pour objet de donner une représentation utile de l'entité pour les différents utilisateurs de l'information financière. Il constitue la structure de référence théorique qui sert de support et de guide à l'élaboration des normes comptables.

Le cadre conceptuel a pour objectifs d'aider :

- à élaborer des normes cohérentes pouvant faciliter la production de données et d'états financiers ;
- à faciliter l'interprétation des normes comptables et l'appréhension d'opérations ou d'événements non explicitement prévus par la réglementation comptable
- les auditeurs à se faire une opinion sur la conformité des états financiers avec les normes d'information financière du Système comptable OHADA ;

■ CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE (C.A.F.G.)

Trésorerie potentielle dont l'entité peut disposer pour financer l'investissement, la C.A.F.G. est l'expression de l'aptitude de l'entité à renouveler ses investissements (maintien de son capital technique et, au-delà, à réaliser des investissements de croissance). Pour obtenir l'autofinancement, les distributions de dividendes effectuées durant l'exercice sont déduites de la C.A.F.G.

Principal solde financier du tableau des flux de trésorerie, elle constitue un indicateur essentiel de performance de l'entité (potentiel de croissance).

■ CAPITAL PAR DOTATION

Capital constitué par les apports de l'Etat et autres collectivités publiques. Ces apports peuvent être sous forme de numéraire ou en nature. Ils peuvent également provenir de la conversion en capital de dettes antérieurement contractées auprès d'organismes publics.

Le capital par dotation ne doit pas être confondu avec les diverses aides publiques, telles que les subventions, les avances conditionnées, etc.

Le capital par dotation fait partie des capitaux propres proprement dits, contrairement aux subventions et autres avances classées dans les "autres fonds propres ".

■ CAPITAL PERSONNEL

À la création de l'entité exploitée sous la forme individuelle, le capital initial est égal à la différence entre la valeur des éléments actifs et la valeur des éléments passifs que l'exploitant, à défaut de règle de droit, décide d'inscrire au bilan de son entité.

Le capital initial est modifié ultérieurement par les apports et les retraits de capital et par l'affectation des résultats.

■ CAPITAL SOCIAL

- Dans les sociétés de personnes, les apports des associés sont représentés par des "parts sociales ".
- Dans les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, Sociétés par actions simplifiées et aussi sociétés à responsabilité limitée), les apports des actionnaires ou des associés sont rémunérés par des actions ou des parts sociales.

La somme des valeurs nominales de ces actions ou parts sociales forme le capital social. Il représente le gage des créanciers sociaux.

Le capital initial est ultérieurement augmenté ou diminué à la suite de nouveaux apports, d'incorporation de réserves au capital, de retraits de capital, d'imputation de pertes.

Dans toutes les sociétés, l'indication du montant du capital social doit figurer dans tous les documents ou actes émanant de la société et destinés aux tiers, notamment lettres, factures, annonces et

publications diverses.

Dans ces sociétés, toutes les augmentations ou diminutions du capital social décidées par l'Assemblée extraordinaire (à une majorité renforcée) font l'objet d'une publicité légale.

■ CAPITAUX INVESTIS

Cette expression, d'ordre économique et financier, désigne l'ensemble des valeurs employées de façon stable dans le processus productif :

- sous forme d'immobilisations brutes ;
- et sous forme de " besoin de financement d'exploitation " (B.F.E.).

■ CARRIÈRE (Terrains de)

Terrains d'extraction des matières destinées soit aux besoins de l'entité, soit à être revendues en l'état ou après transformation. Sont assimilables aux carrières, les terrains de gravillons, les sablières et tourbières.

D'un point de vue comptable, les carrières sont considérées comme des immobilisations. Pour leur dépréciation, il peut être procédé à une analyse distinguant :

- le tréfonds, ou terrain de surface restant après épuisement des matériaux, qui constitue une immobilisation non amortissable ;
- les gisements exploitables considérés comme des immobilisations amortissables.

■ CAUTIONNEMENTS (Dépôts et)

Sommes versées à titre de garantie (gage) à des tiers ; en l'occurrence, il s'agit principalement des propriétaires ou de fournisseurs d'immobilisations ou de services à l'entité. Par exemple, les dépôts versés aux propriétaires des locaux loués, aux sociétés fournissant l'eau, l'électricité ou le téléphone. Généralement indisponibles jusqu'à la fin du contrat et non productives d'intérêts, ces sommes sont enregistrées comme des immobilisations financières à l'actif du bilan.

■ CEMAC

(Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale).

Ensemble économique formé par six (6) Etats (Cameroun, Congo, Gabon, Guinée Equatoriale, République Centrafricaine, Tchad) pour favoriser la constitution d'un marché commun entre ces pays déjà membres de l'Union Douanière et Economique de l'Afrique Centrale (UDEAC).

■ CENTRALE DES BILANS

Utilisateur de l'information comptable pour les besoins duquel se définit la pertinence partagée, la Centrale des Bilans a pour finalité de fournir, à partir d'une collecte systématique des états financiers annuels, des informations globales et sectorielles aux entités elles-mêmes, sur leurs structures et leurs performances économiques et financières. Ces informations sont utiles aux travaux d'analyse et aux prises de décisions de tous les agents économiques nationaux et étrangers.

■ CERTIFICAT DE DROIT DE VOTE

Valeur mobilière provenant du démembrement des droits de l'action en deux parties, le certificat de droit de vote confère uniquement à son propriétaire le droit de vote dans les Assemblées générales.

Ce certificat est négociable.

■ CERTIFICAT D'INVESTISSEMENT

Valeur mobilière de même origine que la précédente et complémentaire de celle-ci. Le certificat d'investissement confère à son propriétaire les droits pécuniaires attachés à l'action, mais seulement ces droits (droits aux dividendes, aux attributions d'actions gratuites). Négociables, ces certificats permettent aux sociétés émettrices d'accroître leurs fonds propres en permettant aux actionnaires anciens de conserver leur "majorité ".

■ CESSION-BAIL

Une opération de cession-bail ou lease-back est une technique de crédit dans laquelle l'emprunteur transfère au prêteur la propriété d'un bien que l'emprunteur rachète progressivement suivant une formule de location assortie d'une promesse unilatérale de vente.

■ CHANGEMENTS DE METHODE

Un changement de méthode comptable résulte :

- soit d'un changement de réglementation comptable (passage du SYSCOHADA au SYSCOHADA révisé),
- soit du remplacement d'une méthode comptable par une autre, lorsqu'une option implicite ou explicite existe.

L'application d'une nouvelle méthode de se faire de façon rétrospective.

Les changements de méthode comptables sont différents des changements dans les estimations et modalités d'application d'une méthode (application prospective).

■ CHARGES

Emplois définitifs ou consommations de valeurs décaissées ou à décaisser par l'entité :

- soit en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par l'entité, ainsi que des avantages qui leur ont été consentis ;
- soit en vertu d'une obligation légale que l'entité doit remplir ;
- soit exceptionnellement, sans contrepartie directe.

Les charges comprennent également pour la détermination du résultat de l'exercice :

- les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions ;
- la valeur comptable des éléments d'actif cédés, détruits ou disparus.

Les charges sont distinguées, selon leur nature, en charges d'exploitation, charges financières ou charges hors activités ordinaires.

■ CHARGES À PAYER

Dettes effectives évaluées à l'arrêté des comptes, mais non encore comptabilisées à cette date, les charges à payer sont nettement précisées quant à leur objet, mais leur échéance ou leur montant est encore incertain.

Les charges à payer ont vocation irréversible à se transformer ultérieurement en dettes, et sont rattachées aux postes correspondants du bilan (fournisseurs, organismes sociaux, Etat, etc.).

■ CHARGES CALCULÉES (comptabilité générale)

Charges introduites dans le calcul du résultat pour des raisons de pertinence économique, mais qui n'entraînent pas, en elles-mêmes, de décaissements, telles les dotations aux amortissements et aux provisions.

■ CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE

Charges enregistrées au cours de l'exercice, mais qui correspondent à des consommations ou des prestations qui n'interviennent qu'ultérieurement. Elles représentent une créance " en nature " vis-à-vis des exercices suivants.

Ces charges constatées d'avance sont rattachées au poste "Autres créances ".

Pour les besoins de l'analyse, le détail de ce poste doit être donné dans les Notes annexes.

■ CHARGES FIXES ET VARIABLES

Les charges fixes sont des charges qui ne varient pas en fonction du niveau d'activité de l'entité. Toutefois, un changement de niveau d'activité peut entraîner une variation des frais fixes qui n'est pas obligatoirement proportionnelle à cette modification. Les charges fixes évoluent généralement par paliers lorsque l'entité modifie sa capacité de production.

Les charges variables sont des charges, appelées aussi « coûts proportionnels », qui sont directement liés au niveau d'activité de l'entité.

Les charges semi-variables des charges qui comportent pour une période donnée une partie fixe liée à la structure de l'entité et une partie variable dépendant de son niveau d'activité.

■ CHARGES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (H.A.O.)

Charges non récurrentes, de nature non liée à l'activité ordinaire de l'entité ; elles sont généralement engendrées par des changements de structure, de stratégie de l'entité ou enfin par des changements importants dans l'environnement législatif, économique et financier.

Les charges H.A.O. ne doivent pas être confondues avec les charges dites parfois "exceptionnelles " qui ne le sont que par leur montant et non par la nature du lien avec les activités ordinaires, car ce sont des charges d'exploitation.

■ CHARGES DE PERSONNEL

Elles sont constituées :

- par l'ensemble des rémunérations du personnel de l'entité en contrepartie du travail fourni ;
- par des charges, au profit des travailleurs, liées à ses rémunérations : cotisations de Sécurité sociale, congés payés, supplément familial, versements aux œuvres sociales ou aux mutuelles ;
- par le coût des personnels intérimaires facturés à l'entité.

Le contenu de cet ensemble diffère de la "rémunération des salariés ", dont le montant est requis par la Comptabilité nationale dans les Notes annexes.

■ CHARGES DIRECTES

Charges qu'il est possible d'affecter "immédiatement ", c'est-à-dire sans calcul intermédiaire, au coût d'un bien, d'une activité ou d'un service déterminé.

Les charges directes constituent un élément du coût d'un bien déterminé. Elles sont d'origine externe (exemple : matières premières consommées) ou interne (exemple : frais de personnel, dotations aux amortissements) et peuvent être fixes ou variables.

■ CHARGES INDIRECTES

Charges qu'il n'est pas possible d'affecter "immédiatement ". Elles nécessitent un calcul intermédiaire de répartition pour être imputées au coût d'un bien déterminé ; encore convient-il, pour que cette imputation au coût d'acquisition ou de production soit possible, qu'elle repose sur un "rattachement raisonnable " de la charge au coût.

■ CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME

Elles correspondent :

- pour les éléments de l'actif circulant, à la constatation d'une perte de leur valeur, par différence entre la valeur d'entrée et la valeur actuelle à la date du bilan ;

- pour le passif, à des dettes probables à court terme résultant de charges prévisibles ou de risques déterminés.

Ces charges calculées, inscrites au compte de résultat, sont assimilées à des charges décaissables à court terme et ne sont donc pas incluses dans les "dotations ".

Leur contrepartie est constituée par :

- les dépréciations des éléments concernés (stocks, clients, titres de placement...);
- les provisions pour risques à court terme considérées comme dettes du passif circulant.

■ CHEMIN DE RÉVISION

Le chemin de révision (ou d'audit) est le processus logique permettant au vérificateur (auditeur, réviseur) de suivre les transformations des informations depuis l'entrée des données jusqu'à la sortie des résultats, ou de remonter des informations stockées jusqu'aux entrées correspondantes.

■ CHEPTEL

Désignation du troupeau qui peut être immobilisé (animaux de trait, animaux reproducteurs) ou compris dans les stocks (animaux achetés ou élevés pour être vendus).

Dans les entités agricoles, le cheptel représente souvent une des principales immobilisations.

Le cheptel figure à l'actif au poste " Actif biologique" pour ce qui est des animaux reproducteurs, de trait et de garde ; au poste "Stocks " pour les autres animaux.

■ CHEQUE

C'est un écrit qui, sous la forme d'un mandat de paiement, sert au tireur à effectuer le retrait, à son profit ou au profit d'un tiers, de tout ou partie des fonds portés au crédit de son compte chez le tiré et disponibles. Le chèque, payable à vue, n'est jamais un instrument de crédit.

■ CHIFFRE D'AFFAIRES

Montant hors taxes récupérables des ventes de produits et services liés aux activités ordinaires de l'entité. Il regroupe le montant des ventes de marchandises, de la production vendue et des produits accessoires.

Ne sont pas compris dans le chiffre d'affaires, les subventions d'exploitation reçues, les produits financiers.

Le chiffre d'affaires est l'un des critères utilisés en Comptabilité nationale pour déterminer l'activité principale de l'entité.

■ CHIFFRE D'AFFAIRES CONSOLIDÉ

Montant des ventes de produits et services liés aux activités courantes de l'ensemble constitué par les entités intégrées globalement et proportionnellement.

Il comprend, après élimination des opérations internes à l'ensemble consolidé :

- le montant net, après retraitement le cas échéant, du chiffre d'affaires réalisé par les sociétés consolidées par intégration globale et par la société consolidante ;
- la quote-part de la société et des sociétés détentrices dans le montant net du chiffre d'affaires réalisé par les sociétés consolidées par intégration proportionnelle (après retraitement).

■ CIRCULARISATION

La circularisation (encore appelée«confirmation directe») est une technique de contrôle habituelle qui consiste à demander à un tiers ayant des liens d'affaires avec l'entité vérifiée de confirmer directement au réviseur des informations concernant l'existence d'opérations, de soldes ou de tout autre renseignement.

■ CLASSES DE COMPTES

Principales divisions du cadre comptable, les classes regroupent les comptes par catégories homogènes.

Les huit classes de la comptabilité générale comprennent :

- des classes de comptes de situation ;
- et des classes de comptes de gestion.

■ CLÔTURE DE L'EXERCICE (Date de)

La durée d'un exercice comptable est fixée à douze mois. Dans le présent Acte uniforme, la date de clôture des exercices comptables est fixée au 31 décembre de chaque année.

Cette date ne doit pas être confondue avec la date d'arrêté des comptes qui est celle de l'établissement des états financiers et de leur approbation par les organes compétents.

■ CLÔTURE INFORMATIQUE

Lorsqu'elle repose sur un traitement informatique, l'organisation comptable doit écarter toute possibilité d'insertion intercalaire ou d'addition ultérieure d'opérations. Pour figer cette chronologie le système de traitement comptable doit prévoir une procédure périodique (dite "clôture informatique ") au moins trimestrielle et mise en œuvre au plus tard à la fin du trimestre qui suit la fin de chaque période considérée.

■ COENTREPRISE

Partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'opération ont des droits sur l'actif net de celle-ci.

Ces parties sont appelées coentrepreneurs.

■ COMMANDE

Contrat passé entre l'entité et un client ou un fournisseur et prévoyant l'exécution d'une prestation (livraison d'un bien, élaboration d'un service...) à une date donnée moyennant un prix convenu.

La commande a par elle-même des incidences comptables directes dans la "comptabilité des engagements ", mais aussi en matière d'évaluation (risques de change, pertes à terminaison, évaluation des actifs commandés...).

■ COMMISSAIRE AUX APPORTS

Les commissaires aux apports est une personne mandatée, dans une société pour évaluer les apports en nature. A l'issue de sa mission, il est tenu de faire un rapport mentionnant la sincérité et la véracité des apports.

■ COMMISSAIRE AUX COMPTES

Les commissaires aux comptes assurent une mission de contrôle et de surveillance des sociétés de capitaux et d'autres formes d'entités spécifiées par la loi. Cette mission d'intérêt général est menée dans l'intérêt des associés et/ou des actionnaires, mais aussi dans celui des tiers.

Cette mission de défense des associés et/ou des actionnaires, de l'intérêt public et de prévention des difficultés des entités prend la forme de certification des comptes.

Les commissaires aux comptes :

- soit émettent une opinion indiquant que les états financiers sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine à la fin de cet exercice ;
- soit expriment en la motivant, une opinion avec réserve ou défavorable ou indiquent qu'ils sont dans l'impossibilité d'exprimer une opinion.

Les commissaires aux comptes se prononcent sur la sincérité et la concordance avec les états financiers, des informations données dans le rapport de gestion.

■ COMMISSARIAT AUX COMPTES

Contrôle légal des comptes effectué par un professionnel compétent et indépendant, le commissariat aux comptes a pour finalité essentielle de garantir la fiabilité de l'information comptable et financière produite par les entités et de concourir à la sécurité des relations commerciales, financières et boursières.

Selon le droit des sociétés le commissaire aux comptes a pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion :

- de vérifier les valeurs et les documents comptables de la société,
- de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur,
- de vérifier la sincérité et la concordance avec les états financiers des informations données dans le rapport de gestion des organes de gestion et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés
- et de s'assurer que l'égalité entre les associés ou actionnaires est respectée.

Ainsi, au-delà de l'opinion formulée sur les états financiers personnels et consolidés (régularité, sincérité et image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine à la fin de cet exercice), les commissaires aux comptes sont conduits à intervenir lorsque des opérations particulières sont décidées par l'entité (modification), ou lorsque des événements particuliers surviennent et sont de nature à remettre en cause la continuité de l'exploitation.

Outre sa mission censoriale : il peut donner son avis sur le bon fonctionnement des procédures comptables ainsi que sur la régularité de certaines opérations.

■ COMPTABILITÉ

La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière qui permet :

- de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées ;
- de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés.

Pour garantir la qualité et la compréhension de l'information, toute comptabilité implique :

- le respect de principes ;
- une organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification ;
- la mise en œuvre de méthodes et de procédures ;
- l'utilisation d'une terminologie commune.

La comptabilité est aussi un instrument de description et de modélisation de l'entité ainsi qu'une pratique sociale et organisationnelle mettant en relation divers acteurs (dirigeants, préparateurs de comptes, auditeurs et utilisateurs multiples).

■ COMPTABILITÉ ANALYTIQUE DE GESTION (CAGE)

Système d'analyse et de traitement autonome de données permettant de calculer des coûts et des résultats "analytiques" de nature à fournir des informations utiles à la gestion de l'entité.

La finalité de la comptabilité analytique est la gestion. Elle n'est pi normalisée, ni obligatoire. Sa

mise en place est vivement recommandée eu égard aux liens étroits qu'elle entretient avec la comptabilité générale.

■ COMPTABILITÉ CREATIVE

La comptabilité créative peut désigner l'ensemble des techniques utilisées en comptabilité par les dirigeants d'une entité pour modifier légalement (souvent à la limite de la légalité) la présentation de leurs états financiers dans un sens plus favorable à leurs attentes.

■ COMPTABILITÉ INTÉGRÉE

Mode de traitement des données permettant de fournir, au moyen d'une seule comptabilité, à la fois les informations de la comptabilité analytique de gestion et les comptes de la comptabilité générale destinés à l'établissement des états financiers de synthèse.

■ COMPTES ANNUELS

Expression utilisée par certains pays comme les Etats 2parties de l'OHADA pour désigner les "états financiers annuels ".

■ COMPTES COMBINÉS

Comptes et états financiers de synthèse de l'ensemble constitué de filiales situées dans une région de l'espace OHADA dépendantes d'une société - mère située en dehors de cette région, en vue de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'ensemble ainsi constitué.

Les filiales comprises dans le périmètre de combinaison peuvent être liées par des relations économiques de nature diverses, sans que leur intégration ne résulte de liens de participation organisant les sociétés - mères et les filiales.

Les comptes combinés sont différents des comptes consolidés dans la mesure où le périmètre de combinaison ne comprend pas les sociétés dont le siège est situé hors de la région.

Les comptes combinés peuvent être assimilés à une consolidation horizontale.

■ COMPTES CONSOLIDÉS

Ensemble des comptes et des états financiers de synthèse de l'ensemble constitué par toutes les entités retenues dans le périmètre de consolidation. Les comptes consolidés ont pour but de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé, comme si cet ensemble ne formait qu'une seule entité.

Sous l'influence des normes internationales, les comptes consolidés tendent à être plus proches de la réalité économique, car ils échappent à certaines contraintes juridiques et fiscales qui pèsent sur les comptes "personnels ".

■ COMPTE DE LIAISON (des établissements)

Compte ouvert par une entité au nom d'un établissement ou d'une succursale, et vice - versa, permettant d'enregistrer de manière symétrique, dans la même période comptable et sur la base des mêmes pièces justificatives, toutes les opérations réalisées entre l'entité et l'établissement.

■ COMPTE DE RÉSULTAT

Etat financier de synthèse récapitulant les charges et les produits intervenus dans la formation du résultat net de l'exercice et mettant en évidence des soldes significatifs de gestion.

■ COMPTE DE RÉSULTAT CONSOLIDÉ

Etat financier de synthèse des comptes consolidés, le compte de résultat reprend les charges et produits des entités intégrées globalement, ainsi que ceux des entités relevant de l'intégration proportionnelle, au prorata des droits détenus.

■ CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES (voir "Brevets ")

■ CONCOURS BANCAIRES COURANTS

Dettes à l'égard des banques contractées en raison des besoins de trésorerie résultant :

- de l'exploitation courante ;
- ou de l'ensemble des opérations de l'entité.

Ils sont aussi appelés crédits de trésorerie (voir ce terme).

■ CONFORT (Lettre de)

La lettre de confort (ou "lettre d'intention"), est un document né de la pratique bancaire adressé par un commerçant, généralement une société commerciale, à un établissement financier afin de recommander un autre commerçant, personne physique ou société, pour lui permettre d'obtenir un service bancaire particulier.

La lettre de confort est aussi un engagement moral qui est pris par une société mère vis-à-vis des créanciers de sa ou de ses filiales. La lettre de confort va donc fréquemment venir en garantie de prêts accordés à une ou des filiales d'un groupe. La lettre de confort va stipuler que la maison mère est informée de cet endettement et qu'elle ne s'en désintéressera pas.

■ CONSERVATION (des documents comptables) (voir "Archivage ")

■ CONSOLIDATION

Technique d'élaboration des comptes et des états financiers du groupe.

■ CONSTRUCTIONS (voir " Bâtiments ")

■ CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

Les états financiers sont établis sur une base de continuité d'exploitation, c'est à dire en présumant que l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible, à moins que des événements ou des décisions survenus avant la date de publication des comptes rendent probable dans un avenir proche la liquidation ou la cessation d'activité.

Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur cette base (non-continuité d'exploitation : liquidation de l'entité par exemple), les incertitudes quant à la continuité d'exploitation sont indiquées et justifiées, et la base sur laquelle ils ont été arrêtés est précisée.

Selon les IFRS la continuité de l'exploitation est une hypothèse sous-jacente à la préparation des états financiers.

■ CONTINUITÉ D'UTILISATION (d'un bien)

Cas particulier de l'application à un bien donné du principe de "continuité de l'exploitation" : les immobilisations, mais aussi les stocks, voient le calcul de leur "valeur actuelle" effectué dans le cadre, a priori, d'une continuité d'utilisation dans les conditions techniques et économiques initialement prévues lors de leur acquisition ou production. Si cette continuité est remise en cause, il faut alors tenir compte de la cession probable du bien dans l'évaluation.

Exemple : stock d'un bien considérablement déprécié par l'apparition sur le marché d'un nouveau produit nettement supérieur techniquement ; idem pour une immobilisation.

La continuité d'utilisation intervient tout particulièrement dans la définition du "plan d'amortissement" : durée d'utilisation et valeur résiduelle en dépendent.

■ CONTRÔLE CONJOINT

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entité exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les politiques financière et opérationnelle résultent de leur accord.

Un contrôle conjoint est caractérisé par l'existence :

- d'un nombre limité d'associés ou d'actionnaires partageant le contrôle ; le partage du contrôle suppose qu'aucun associé ou actionnaire n'est susceptible à lui seul de pouvoir exercer un contrôle exclusif en imposant ses décisions aux autres ; l'existence d'un contrôle conjoint n'exclut pas la présence d'associés ou d'actionnaires minoritaires ne participant pas au contrôle conjoint ;
- d'un accord contractuel qui :
  - prévoit l'exercice du contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité exploitée en commun ;
  - établit les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de l'entité exploitée en commun et qui nécessitent le consentement de tous les associés ou actionnaires participant au contrôle conjoint.

Pour l'établissement des comptes consolidés, le contrôle conjoint implique le choix de la méthode d'intégration proportionnelle.

■ CONTRÔLE D'UN ACTIF

Le contrôle d'un actif suppose que l'entité :

- a le pouvoir d'obtenir les avantages économiques de la ressource contrôlée, et peut aussi restreindre l'accès à ces avantages aux autres ;
- a la capacité actuelle de décider de l'utilisation de l'actif ;
- assume l'essentiel des risques.

■ CONTRÔLE D'UNE ENTITE

Le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages économiques de ses activités.

■ CONTRÔLE EXCLUSIF

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages économiques de ses activités. Ce contrôle résulte :

- soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entité ;
- soit de la désignation, pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou tout autre organe bénéficiant des mêmes prérogatives d'une autre entité ; l'entité consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé, au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
- soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entité en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet ; l'influence dominante existe dès lors que, dans les conditions décrites ci-dessus, l'entité consolidante a la possibilité d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs de la même façon qu'elle contrôle ses propres actifs.

Pour l'établissement des comptes consolidés, le

contrôle exclusif implique le choix de la méthode d'intégration globale.

■ CONTRÔLE DE GESTION

Ensemble des techniques utilisées pour le suivi et la maîtrise de la gestion d'une entité. Il vise à assurer l'efficacité et l'efficience des consommations de ressources.

■ CONTRÔLE INTERNE

Ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entité. Il a pour but d'assurer :

- d'un côté, la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information ;
- de l'autre, l'application des instructions de la direction.

Le contrôle interne permet aussi de favoriser l'amélioration des performances.

Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entité pour maintenir la pérennité de celle-ci.

■ CONVENTIONS COMPTABLES

Fondements de l'analyse comptable et de la préparation des états financiers, les conventions comptables ne sont généralement pas mentionnées expressément.

Leur acceptation et leur utilisation sont supposées, et c'est dans l'hypothèse de dérogation à ces conventions que mention doit être faite, appuyée de justification, dans les Notes annexes.

Les conventions comptables servant de guide pour l'élaboration des états financiers annuels du Système comptable OHADA sont les suivantes :

- convention du coût historique,
- convention de prudence,
- convention de la transparence
- convention de la correspondance bilan de clôture- bilan d'ouverture
- convention de l'importance significative

■ CONVERSION DES COMPTES DES ENTITES ÉTRANGÈRES À LA ZONE MONETAIRE

Opération qui consiste à exprimer en unités monétaires légales du pays les états financiers d'une entité à consolider tenus dans une autre monnaie.

L'écart constaté suite à cette conversion est, selon la méthode de conversion retenue, inscrit distinctement soit dans les capitaux propres consolidés, soit au compte de résultat consolidé.

■ COPARTICIPANT (voir activité conjointe)

■ COTE (et paraphe des livres et des documents comptables)

Pour garantir la fiabilité de l'information comptable, satisfaire aux exigences de régularité et de sécurité qui assurent l'authenticité des écritures, les livres et documents comptables sont cotés et paraphés par l'autorité compétente dans chaque État-partie.

Cette formalité obligatoire, qui permet de conférer une valeur probante aux documents par des moyens légaux, est une disposition réglementaire.

Le même formalisme vaut pour les traitements informatisés, où il vise à garantir le respect de la chronologie des opérations, de l'irréversibilité et de la durabilité des enregistrements comptables.

■ COUPONS

Rémunérations sous forme d'intérêts pour les obligations et de dividendes pour les actions.

L'acquisition d'un titre (immobilisation financière ou titre de placement) entraîne l'inscription au bilan du titre pour sa valeur, coupon détaché.

La fraction du prix payé correspondant au coupon est assimilée à une avance sur intérêts ou sur dividendes courus non échus.

■ COURS DE CHANGE

Taux de conversion de deux monnaies différentes. Le cours de change est l'expression du rapport des valeurs des deux unités monétaires déterminées sur le marché de change.

Les cours de change servent à évaluer les dettes et créances libellées en devises à la clôture de chaque exercice. À l'entrée dans le patrimoine, les biens acquis en monnaies étrangères sont enregistrés au cours de change de la date de l'opération.

Les cours de change d'une monnaie convertible se forment sur le marché des changes, marché international immatériel entre banques mais d'où résultent des cotations officielles similaires dans le monde entier.

■ COURS DE CLÔTURE

Cours retenu à la date d'inventaire pour l'évaluation de certains éléments actifs et passifs inscrits au bilan et correspondant à l'existence d'un marché spécifique.

Le cours de clôture est la valeur d'inventaire retenue pour être rapprochée de la valeur d'entrée de l'élément concerné, en vue d'opérer les ajustements de valeur nécessaires pour donner une image fidèle du patrimoine de la situation financière et du résultat (exemple : cours des changes à la clôture).

■ COURS DU JOUR

Cours en vigueur au jour de l'évaluation d'un bien, d'une créance ou d'une dette dont la valeur dépend d'un marché spécifique.

■ COURT TERME

Le court terme comptable est la période correspondant à la durée de l'exploitation normale des activités ordinaires ; cette durée étant variable selon les secteurs et les branches d'activité, une durée maximale d'un an est retenue.

Les éléments à court terme sont ceux inscrits à l'actif circulant ou au passif circulant.

Les créances et dettes classées par fonction ou par destination sont détaillées par échéances dans les Notes annexes.

Dans les bilans "liquidités", la limite court terme/moyen terme est à un an (bilans anglo-saxons).

Dans les comptes économiques (Comptabilité nationale), le court terme correspond à une durée initiale maximale de deux ans.

■ COÛT

Somme de charges, c'est-à-dire des consommations de ressources effectuées pour réaliser un objet, une activité.

La signification d'un coût est fonction, à la fois, du moment de son calcul, du champ d'application du calcul et de son contenu.

D'après son champ d'application, le coût pourrait être calculé pour un produit, une activité, une fonction, une commande.

D'après le moment de calcul, les coûts a priori (prévisionnels) et les coûts a posteriori (historiques) sont utiles à l'analyse des écarts.

D'après le contenu, les coûts se distinguent en coûts complets et en coûts partiels, en considération du mode d'attachement de tout ou partie des charges.

■ COÛT AMORTI

Le coût amorti, déterminé selon la méthode du taux d'intérêt effectif (TIE), sert de base pour l'évaluation de certains actifs et passifs financiers après leur évaluation initiale.

Il correspond :

- au montant de l'évaluation initiale de l'actif ou du passif financier ;
- diminué des remboursements en principal ;
- majoré ou diminué de l'amortissement cumulé (calculé selon la méthode du TIE) et de toute décote ou prime entre le montant initial et le montant à l'échéance ; et
- diminué de toute réduction pour dépréciation ou irrecouvrabilité (actif financier).

■ COÛT D'ACQUISITION

Pour les biens achetés à des tiers, le coût d'acquisition se définit comme la somme du prix d'achat convenu, c'est-à-dire le montant définitif résultant de l'accord des parties, à la date de l'opération, majoré des impôts, taxes et droits non récupérables, des frais accessoires liés à l'acquisition du bien ou à sa mise en état d'utilisation ou à son entrée en stock.

Par exemple, les frais de transport, d'installation et de montage, certaines commissions et honoraires sont considérés comme des frais accessoires.

■ COÛT D'EMPRUNT

Intérêts et autres coûts qu'une entité encourt dans le cadre d'un emprunt de fonds.

■ COÛT DE PRODUCTION

Est constitué du coût d'acquisition des matières et fournitures consommées pour la production du bien, augmenté des charges directes et indirectes de production, dans la mesure où ces dernières peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien.

■ COÛT HISTORIQUE

La convention du coût historique consiste à comptabiliser les opérations sur la base de la valeur nominale de la monnaie sans tenir compte des éventuelles variations de son pouvoir d'achat. Il repose sur la stabilité de l'unité monétaire qui doit permettre d'additionner des unités monétaires de différentes périodes, sans dénaturer l'information comptable.

Selon la convention du coût historique, les actifs sont comptabilisés pour le montant payé ou pour la valeur de la contrepartie qui a été donnée pour les acquérir.Les passifs sont comptabilisés pour le montant des produits reçus en échange de l'obligationou, dans certaines circonstances (par exemple, les impôts sur les bénéfices), le montant que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif (passif externe) dans le cours normal de l'activité.

Selon les articles 35 et 36 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, la méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur la convention du coût historique. Ainsi donc, à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des actifs est déterminée dans les conditions suivantes :

- les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;
- les actifs produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production ;
- les actifs acquis à titre gratuit sont comptabilisés à leur valeur actuelle ;
- les actifs acquis par voie d'échange sont comptabilisés à la valeur actuelle de celui des deux éléments dont l'estimation est la plus sûre.

Le coût historique est l'une des conventions comptables fondamentales retenues par le Système Comptable OHADA (convention du nominalisme monétaire).

■ COÛT RÉEL

Coût ne comportant que des charges effectivement subies à l'exclusion de toutes charges "théoriques " supplétives ou de substitution.

■ COÛT UNITAIRE MOYEN PONDÉRÉ (C.U.M.P.)

Coût moyen d'une unité en stock à une date donnée, calculé soit à partir d'un réajustement après chaque nouvelle entrée, soit à partir de la durée d'écoulement moyenne du stock. La méthode de calcul d'une moyenne annuelle est à rejeter, sauf dans le cas où la durée moyenne d'écoulement du stock est précisément d'une année.

■ CNC-OHADA

La Commission de Normalisation Comptable OHADA en abrégé CNC-OHADA est un organe chargé d'assister le secrétariat permanent de l'OHADA dans l'élaboration, l'interprétation, harmonisation, l'actualisation des normes comptables dans les Etats parties.

La CNC-OHADA assure la coordination et la synthèse des recherches théoriques et méthodologiques relatives à la normalisation et à l'application des règles comptables.

La CNC-OHADA comprend deux (2) représentants par Etat partie, dont un expert-comptable désigné par l'Ordre national des Experts-Comptables ou l'organe national en tenant lieu et un autre désigné par l'autorité nationale chargée de la normalisation comptable.

La CNC-OHADA élit en son sein, pour une durée de trois (3) ans, renouvelable une (1) fois sans pouvoir excéder la durée du mandat des intéressés : un Président choisi parmi les membres Experts-comptables et un Vice-Président.

CRÉANCES

Droits personnels permettant à une personne d'exiger d'une autre une certaine prestation ou une abstention.

Dans l'immense majorité des cas, droits pécuniaires résultant de la cession par l'entité d'un bien ou d'un service.

Les créances certaines sont inscrites au bilan dans les postes concernés de l'actif circulant

■ CRÉANCES DOUTEUSES OU LITIGIEUSES

Les créances douteuses sont celles sur lesquelles pèsent des risques de non - recouvrement, en raison des difficultés financières du débiteur.

Les créances litigieuses sont celles pour lesquelles des litiges opposent l'entité au débiteur, portant sur l'existence ou sur le montant de la créance.

Dans un cas comme dans l'autre, une créance peut se trouver dépréciée de 1 à 100 % ; même dans ce dernier cas, elle continue de figurer au bilan (montant brut moins provisions) aussi longtemps que le processus juridique de recouvrement n'est pas clos.

■ CRÉDIT-BAIL

Contrat de location d'un bien meuble ou immeuble, corporel ou incorporel, assorti d'une possibilité de rachat par le locataire à certaines dates et en particulier à la fin du contrat ; enregistré, initialement, comme location, ce contrat est " retraité " en fin d'exercice comme achat.

■ CRÉDITS D'ESCOMPTE

Montant brut (avant agios) des effets remis à l'escompte des banques et non encore échus et réglés.

Ce montant apparaît au passif du bilan comme une dette de trésorerie, ayant permis d'obtenir, à l'actif, le montant net après agios des effets.

■ CRÉDITS DE TRÉSORERIE

Dettes à court terme envers les banques, contractées dans le cadre de la gestion des équilibres au jour le jour de la trésorerie de l'entité.

Les crédits de trésorerie peuvent être classés en :

- crédits de trésorerie généraux : découverts avances à terme fixe, crédits sur ventes à tempérament (chaîne d'effets), crédit global d'exploitation, cette dernière forme tendant à se substituer aux autres ;
- crédits de trésorerie spécialisés, dont l'un des plus connus est le crédit de campagne ;
- crédits confirmés dans lesquels l'établissement de crédit s'est engagé de façon irrévocable à octroyer tel ou tel crédit sur demande de l'entité : sur crédit-bail, crédit permanent, facilités de financement...

D

■ DATE D'APPROBATION DES ÉTATS FINANCIERS

La décision d'approbation des états financiers incombe aux actionnaires et ou aux associés. Elle doit intervenir, dans les six mois de la date de clôture de l'exercice.

■ DATE D'ARRÊTÉ DES ÉTATS FINANCIERS

La décision d'arrêter les états financiers est de la responsabilité des dirigeants.

L'arrêté des comptes intervient dans quelques mois après la clôture de l'exercice, afin de permettre aux dirigeants de vérifier que les enregistrements

comptables donnent une image fidèle des opérations et des situations de l'entité, procèdent à l'inventaire et aux corrections des valeurs des éléments du patrimoine de l'entité.

Conformément au présent Acte uniforme, la date d'arrêté des états financiers doit être impérativement fixée à quatre mois après la clôture de l'exercice.

■ DATE DE CLÔTURE DE L'EXERCICE

Est uniformément fixée au 31 décembre de chaque année, sauf exception dûment motivée.

La date de clôture détermine le rattachement à l'exercice des charges et des produits le concernant qui permettent de déterminer le résultat de l'exercice.

Les états financiers d'un exercice sont présumés donner une image fidèle du patrimoine de la situation financière et du résultat à la date de clôture.

■ DATE DE RÈGLEMENT

Date fixée pour le paiement d'une dette ou pour l'encaissement d'une créance. Si l'engagement pris est respecté, un flux de trésorerie sera constaté à cette date.

L'enregistrement des opérations dans les comptes se fait indépendamment des dates de règlement par application de la convention de comptabilité d'engagement.

■ DATE DE VALEUR

La date de valeur correspond à la date à laquelle une somme est effectivement débitée ou créditée sur le compte bancaire.

■ DEBIT-CREDIT

Le compte se présente sous forme de tableau séparé en deux parties appelées, par convention, débit pour la partie gauche et crédit par la partie droite.

Les termes débit et crédit ont pour origine, la troisième personne du singulier de l'indicatif présent des verbes latin « debere = devoir » et « credere = avoir confiance ».

Débiter un compte, c'est inscrire une somme dans la colonne numérique de gauche ; créditer un compte, c'est inscrire une somme dans la colonne numérique de droite.

■ DÉCIDEUR

Une entité ayant des droits décisionnels qui agit pour son propre compte (ou à titre de mandant) ou pour le compte d'autrui (comme mandataire)

■ DÉCONSOLIDATION

Une entité consolidée peut sortir du périmètre de consolidation sans que le groupe ait cédé la totalité de ses droits ; il en est ainsi lorsque la participation passe au-dessous des seuils de signification retenus par le groupe (intérêt négligeable) ou lorsque ce dernier perd tout contrôle et toute influence notable consécutivement à une cession partielle de titres ou à une augmentation de capital non suivie.

■ DÉDITS (voir "Arrhes ")

■ DÉGRÈVEMENT FISCAL

Atténuation, suppression ou remise d'un impôt ou d'une taxe au profit de l'entité.

Les dégrèvements constituent un produit de l'exercice au cours duquel la décision a été notifiée à l'entité.

Lorsque ces dégrèvements portent sur les taxes sur le chiffre d'affaires (la T.V.A. par exemple), ils sont destinés à être reversés à des clients. Dans cette hypothèse, ils constituent une recette pour le compte de tiers.

■ DÉMARQUE INCONNUE

Disparition habituelle d'articles exposés dans un magasin (super ou hypermarchés, libres services).

Ces vols ont pour conséquence de diminuer le stock et de fausser le calcul des soldes significatifs de gestion (marge brute et valeur ajoutée).

Une estimation correcte de cette perte appelée démarque inconnue, sur des bases comptables et statistiques, doit faire l'objet de retraitements pour une information pertinente.

■ DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS

Sommes versées à des tiers ou reçues de tiers à titre de garantie ou de cautionnement et indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive ou dépôts que l'entité peut recevoir à titre de garantie.

■ DÉPRÉCIATION

La dépréciation permet de constater la une perte de valeur de l'actif.

Différence en moins entre la valeur d'entrée d'un bien dans le patrimoine et sa valeur actuelle.

Une entité doit apprécier à chaque d'exercice, s'il existe un indice qu'un actif (immobilisation corporelle ou incorporelle) peut avoir subi une perte de valeur :

- s'il n'existe pas d'indice de perte de valeur, aucun test de dépréciation n'est requis ;
- en revanche, s'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur actuelle de l'immobilisation. Si la valeur actuelle de l'immobilisation est inférieure à sa valeur comptable, une dotation aux dépréciations doit être comptabilisée. Dans le cas contraire, aucune dépréciation n'est à constater.

Les dotations aux dépréciations sont afférentes à des immobilisations, il s'agit généralement d'immobilisations non amortissables, telles que les

terrains et les fonds de commerce.

Elles peuvent également concerner les dépréciations exceptionnelles subies par les immobilisations amortissables lorsque ces dépréciations ne peuvent raisonnablement être inscrites aux comptes d'amortissement, en raison de leur caractère définitif.

Les dépréciations concernent aussi :

- les éléments de l'actif circulant, constatation d'une perte de leur valeur, par différence entre la valeur d'entrée et la valeur actuelle à la date du bilan ;
- le passif, dettes probables à court terme résultant de charges prévisibles ou de risques déterminés.

Ces charges calculées, inscrites au compte "Charges pour dépréciations et pour provisions et risques à court terme ", sont assimilées à des charges décaissables à court terme et ne sont donc pas incluses dans les "dotations ".

Leur contrepartie est constituée par :

- les dépréciations des éléments concernés (stocks, clients, titres de placement...);
- les provisions pour risques à court terme considérées comme dettes du passif circulant.

À la différence des provisions pour pertes et charges, elles expriment des corrections d'actif de sens négatif.

■ DERIVES

Les produits dérivés sont des instruments de gestion des risques financiers (taux, change, cours…). Le terme « dérivé » s'explique par le fait que la valeur de ces contrats découle de la valeur d'autres produits, appelés sous-jacents. Ces produits sont négociés soit sur des marchés de gré à gré, soit sur des marchés organisés (options, contrats à terme ou « futurs », contrats de swap etc.).

■ DÉROGATION (aux principes comptables)

Les états financiers annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité.

Lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner l'image fidèle recherchée ou se révèle impropre à la donner, il doit y être dérogé.

La dérogation doit être tout à fait exceptionnelle. L'utilisation des dérogations est justifiée et expliquée dans les Notes annexes.

■ DETTES D'EXPLOITATION

Dettes nées à l'occasion des opérations liées au cycle d'exploitation et dettes assimilées.

■ DETTES FINANCIÈRES

Ressources stables provenant d'emprunts ou de dettes contractées pour une durée supérieure à un an à l'origine.

■ DEVISES (voir "Monnaies étrangères ")

■ DIFFÉRENCES DE CHANGE

Lorsque les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères subsistent au bilan à la date de clôture de l'exercice, leur enregistrement initial est corrigé sur la base du dernier cours de change à cette date.

Les différences entre les valeurs initialement inscrites dans les comptes (coûts historiques) et celles résultant de la conversion sont appelées différences de change.

Les différences de change sont inscrites directement au bilan dans des comptes d'écart de conversion (pertes probables) ou au passif (gains latents) ; les premières sont incluses dans le résultat sous la forme d'une dotation aux provisions ; les secondes ne sont pas intégrées audit résultat (principe de prudence).

En Comptabilité nationale, ces variations ne sont pas considérées comme des flux financiers effectifs, du fait de l'absence de transactions.

■ DIFFÉRENCES D'INCORPORATION

Différences constatées :

- d'une part, entre les charges figurant en comptabilité générale et les charges courantes incorporées aux coûts en comptabilité analytique de gestion ;
- d'autre part, entre les produits figurant en comptabilité générale et les produits courants retenus en comptabilité analytique de gestion.

■ DIFFÉRENCES TEMPORAIRES

Décalages d'exercice dans l'inclusion de produits ou de charges dans le résultat comptable d'une part et le résultat fiscal d'autre part.

Exemples :

- charges déductibles fiscalement au cours d'un exercice et non rattachables au résultat comptable de cet exercice, mais à celui d'un exercice ultérieur (amortissement dérogatoire...) ;
- charges non déductibles fiscalement, donc imposées, mais qui se rattachent au résultat comptable de l'exercice.

Ces différences "temporaires " entraînent des créances et des dettes d'impôts différés (actifs ; passif), comptabilisées en consolidation, mais non dans les comptes personnels.

■ DISPONIBILITÉS (ou LIQUIDITÉS)

Espèces ou valeurs assimilables à des espèces, et d'une manière générale, toutes valeurs qui, en raison de leur nature, sont immédiatement convertibles en espèces pour leur montant nominal.

Les disponibilités comprennent notamment les bons remboursables à tout moment, de même que les comptes bancaires à terme lorsqu'il est possible d'en disposer par anticipation.

Pour le SYSCOHADA, Elles regroupent les banques, les établissements financiers et assimilés, les instruments de trésorerie, les instruments de monnaie électronique, les banques crédits de trésorerie et d'escompte, et la caisse.

■ DIRIGEANT SOCIAL

Ce terme désigne la personne qui a un pouvoir de décision auprès d'une personne morale ou de représentation de cette personne vis-à-vis des tiers. La responsabilité des dirigeants sociaux peut être mise en cause par les tiers, comme par les associés.

■ DIVIDENDES

Part du bénéfice distribuable qui est distribuée aux associés à la suite de l'affectation des résultats.

Le dividende est constitué de l'intérêt statutaire ou premier dividende et du super - dividende.

Les dividendes viennent en diminution de la capacité d'autofinancement globale (C.A.F.G.) dans le calcul de l'autofinancement.

■ DOCTRINE COMPTABLE

Ensemble de la production des organismes professionnels ou de leurs membres, et de personnalités indépendantes (auteurs, professeurs, magistrats), destinée à éclairer ou à approfondir des sujets portant sur la comptabilité ou son organisation.

■ DONS ET LIBÉRALITÉS

Dons de toute nature effectués par l'entité au profit d'une autre personne juridique à l'occasion d'événements exceptionnels (catastrophes naturelles, guerres) ou dans le cadre d'une politique de mécénat destinée à favoriser le développement d'activités humanitaires, civiques, culturelles ou sportives.

Les dons et libéralités ne doivent pas être confondus avec les dépenses de parrainage traitées comme des charges de publicité.

Lorsque les dons et libéralités sont effectués par une autre personne juridique en faveur de l'entité, celle-ci doit les comptabiliser en produits H.A.O.

Les entités pour lesquelles ces ressources ont un caractère normal et récurrent les enregistrent en produits d'exploitation.

■ DOTATIONS (aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions)

Charges calculées relatives à la constatation :

- de la dépréciation des immobilisations;
- de la répartition systématique du montant amortissable sur sa durée d'utilité ;
- des pertes de valeur probables de certains éléments de l'actif ;
- d'un passif externe (dette) dont l'échéance ou le montant est incertain.

Elles sont distinguées selon leur nature d'exploitation, financière ou hors activités ordinaires.

■ DROIT DE COMMUNICATION

Droit reconnu à un associé ou à des tiers de prendre connaissance et, au besoin, copie de certains documents comptables établis par l'entité.

En vertu de ce droit, le commissaire aux comptes, lorsqu'il existe, bénéficie d'une information comptable complète.

En ce qui concerne les associés, leur droit de communication, préalable à la tenue des Assemblées générales, porte sur les états financiers de synthèse, le rapport de gestion, les rapports général et spécial du commissaire aux comptes, les textes des résolutions proposées.

■ DROITS DE DOUANE (voir "Coût d'acquisition ")

■ DROIT D'ENTRÉE (voir "Fonds commercial ")

■ DROIT DE REVOCATION

Droits de retirer au décideur son pouvoir décisionnel.

■ DURÉE DE L'EXERCICE

Temps écoulé entre l'ouverture et la clôture de l'exercice.

Des états financiers de synthèse regroupent les informations comptables au moins une fois par an sur une période de douze mois, appelée exercice.

Dans l'espace OHADA l'exercice coïncide avec l'année civile. Par dérogation, la durée de l'exercice peut être exceptionnellement :

- inférieure à douze mois pour le premier exercice lorsqu'il débute au cours du premier semestre de l'année civile ;
- supérieure à douze mois pour le premier exercice lorsqu'il débute au cours du deuxième semestre de l'année.

Par ailleurs, en cas de cessation d'activité pour quelque cause que ce soit, la durée des opérations de liquidation est comptée pour un seul exercice sous réserve de l'établissement de situations provisoires.

■ DURÉE D'USAGE

La durée d'usage est une durée qui tient compte des usages ou des pratiques généralement admis pour certaines catégories de biens (et non du rythme de consommation des avantages économiques procurés par l'actif).

■ DURÉE D'UTILITE

La durée d'utilité est :

- soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif (unité de temps) ; ou
- soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif (unité d'œuvre).

L'amortissement dépend de la façon dont l'entité entend utiliser le bien. Ainsi, la durée d'utilité d'un actif peut être plus courte que sa vie économique.

Pour les immobilisations dont la durée d'utilité est limitée

Un actif immobilisé dont la durée d'utilité est limitée fait l'objet d'un amortissement. Le cas échéant, il fait également l'objet d'une dépréciation.

Le caractère limité de la durée d'utilité d'un actif est déterminé, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, au regard des critères suivants :

Physique : l'actif subit une usure physique par l'usage qu'en fait l'entité ou par le passage du temps ;

Technique : l'évolution technique entraîne une obsolescence de l'actif, son utilisation devenant inférieure à celle qui serait fondée sur sa seule usure physique.

Juridique : l'utilisation est limitée dans le temps pour des raisons légales ou contractuelles, notamment en raison de l'expiration d'une protection ;

Économique : l'utilisation est limitée dans le temps en raison du cycle de vie des produits générés par cet actif.

Si plusieurs critères sont pertinents, la durée d'utilité la plus courte résultant de l'application de ces critères est retenue.

Les actifs corporels, physiques par essence, ont généralement une durée d'utilité limitée.

Pour les immobilisations dont la durée d'utilité est non limitée

Lorsqu'il n'y a pas de limite prévisible à la durée durant laquelle il est attendu qu'un actif immobilisé procurera des avantages économiques à l'entité, la durée d'utilité de cet actif est non limitée et l'actif concerné ne fait pas l'objet d'amortissement. Le cas échéant, il fait l'objet d'une dépréciation (cas des terrains par exemple).

■ DROIT AU BAIL

Le droit au bail est le montant versé ou dû au locataire précédent, en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale.

■ DROIT PROTECTIF

Droits qui ont pour but de protéger les intérêts de la partie qui les détient, sans toutefois lui donner le pouvoir sur l'entité à laquelle les droits se rattachent.

E

■ ÉCART D'ACQUISITION

L'écart d'acquisition (goodwill positif), est calculé par la différence entre :

- ✓ **d'une part**, le coût d'acquisition des titres ;
- ✓ **et d'autre part**, le montant net résultant de l'évaluation des actifs acquis et passifs repris identifiables à la date d'acquisition.

L'écart d'acquisition positif est inscrit à l'actif immobilisé et amorti sur une durée qui doit refléter, aussi raisonnablement que possible, les hypothèses retenues et les objectifs fixés et documentés lors de l'acquisition.

Un écart d'acquisition négatif correspond généralement soit à une plus-value potentielle du fait d'une acquisition effectuée dans des conditions avantageuses, soit à une rentabilité insuffisante de l'entité acquise.

L'excédent négatif éventuel est rapporté au résultat sur une durée qui doit refléter les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition.

■ ÉCART DE CHANGE

L'écart de change est l'écart provenant de la conversion d'un nombre donné d'unités d'une monnaie dans une autre monnaie à des cours de change différents.

■ ÉCART DE PREMIÈRE CONSOLIDATION

Lors de la première consolidation d'une entité contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices, les valeurs d'entrée et l'écart d'acquisition sont déterminés comme si cette première consolidation

était intervenue effectivement à la date de prise de contrôle.

L'écart de première consolidation est inscrit en résultats consolidés, après déduction des dividendes reçus par le groupe et amortissement de l'écart d'acquisition.

■ **ÉCART DE RÉÉVALUATION**

Différence entre la valeur réévaluée et la valeur nette comptable d'un élément non monétaire réévalué.

Il est inscrit distinctement dans les capitaux propres au passif du bilan.

L'écart de réévaluation n'a pas la nature d'un résultat, et ne peut être utilisé pour compenser les pertes de l'exercice de réévaluation. Il n'est pas distribuable ; il peut être incorporé en tout ou partie au capital.

■ **ÉCART D'EVALUATION**

L'écart d'évaluation représente la différence à la date d'acquisition entre la valeur d'entrée dans le bilan consolidé et la valeur comptable du même élément dans le bilan de l'entité contrôlée.

■ **ÉCARTS DE CONVERSION (voir "Différences de change ")**

■ **ECRITURES COMPTABLES**

Ensemble des inscriptions comptables relatives à une même opération lors de son enregistrement en comptabilité (journal ou compte). Les écritures sont passées selon le système dit « en partie double ».

■ **EFFETS DE COMMERCE**

Les effets de commerce, billet à ordre et lettre de change (traite), sont des instruments de mobilisation de créance et, partant, de crédit. Ils sont utilisés aussi comme instruments de paiement.

Leur transmission s'effectue par endossement : le dernier bénéficiaire voit le paiement final garanti par les précédents endosseurs (garantie du droit cambiaire).

■ **ELEMENTS MONETAIRES**

Les éléments monétaires sont les unités monétaires détenues et les éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés dans un nombre d'unités monétaires déterminé ou déterminable.

■ **EMBALLAGES**

Objets utilisés pour contenir, envelopper, protéger, conditionner les produits et marchandises livrés à la clientèle en même temps que leur contenu.

Par extension, tous objets employés dans le conditionnement de ce qui est livré.

Les emballages sont distingués en deux catégories :

- le matériel d'emballage, de valeur relativement importante, identifiable par l'entité, destiné à être utilisé de manière durable pour les besoins de l'entité et non livré aux clients ;
- les emballages commerciaux, qui sont des objets de valeur relativement faible ou d'une durée d'utilisation généralement inférieure à un an.

■ **EMBALLAGES PERDUS OU NON RÉCUPÉRABLES**

Emballages réputés être livrés avec leur contenu, sans consignation ni reprise. La valeur des emballages non récupérables est incorporée dans le prix du contenu.

■ **EMBALLAGES RÉCUPÉRABLES**

Emballages susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et que le fournisseur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées. Ces emballages sont destinés à être prêtés ou consignés aux clients.

Ces emballages constituent normalement des immobilisations.

Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, unité par unité, ils peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks ; ils sont alors comptabilisés comme tels.

■ **EMPLOIS**

Utilisation des ressources financières de l'entité à l'acquisition de biens, services et créances. Ils figurent à l'actif. L'actif se compose d'emplois durables (immobilisations) et d'emplois cycliques ou actif circulant.

L'emploi peut être considéré :

- en dynamique : mouvement de valeur ou flux ;
- en statique (emploi "net ") : montant des valeurs restant utilisées sous forme de l'élément considéré à l'issue d'un certain nombre de flux d'emplois et de ressources concernant l'élément.

■ **EMPRUNTS (voir "Dettes financières ")**

Ressources contractées auprès d'établissement de crédit et/ou auprès de tiers divers afin de couvrir les besoins de financement durables de l'entité.

■ **EMPRUNTS OBLIGATAIRES**

Dettes représentées par des obligations, titres négociables conférant au titulaire dans une même émission les mêmes droits de créance pour une même valeur nominale.

■ **ENGAGEMENTS**

Droits et obligations dont les effets sur le montant ou la consistance du patrimoine sont subordonnés à

la réalisation de conditions (exemple : cautions) ou d'opérations ultérieures (exemple : commandes).

Les engagements reçus ou donnés peuvent être enregistrés dans des comptes facultatifs. Ils font l'objet de mentions dans les Notes annexes.

■ **ENSEMBLE COMBINÉ**

C'est l'ensemble économique formé par les entités incluses dans le périmètre de combinaison.

■ **ENSEMBLE CONSOLIDÉ**

Ensemble économique composé de l'entité consolidante, des entités dépendantes, c'est-à-dire contrôlées en droit ou en fait, et des entités sur lesquelles l'entité consolidante ou les entités dépendantes exercent une influence notable.

■ **ENTITE**

Ensemble organisé d'une ou plusieurs personnes physiques ou morales et d'éléments corporels ou incorporels permettant l'exercice d'une activité économique qui poursuit un objectif propre.

Par activité économique, il faut entendre toute activité (civile ou commerciale) produisant des biens ou des services marchands ou non marchands exercée dans un but lucratif ou non.

■ **ENTITE D'INVESTISSEMENT**

Une entité qui :

- obtient des fonds d'un ou de plusieurs investisseurs en vue de leur fournir des services de gestion d'investissements ;
- s'engage auprès de ses investisseurs à ce que l'objet de son activité soit d'investir des fonds dans le seul but de réaliser des rendements sous forme de plus-values en capital et/ou de revenus d'investissement ; et
- évalue et apprécie la performance de la quasi-totalité de ses investissements sur la base de la juste valeur.

■ **ENTITE MUTUELLE**

Une entité, autre qu'une entité détenue par un investisseur, qui fournit des dividendes, des coûts réduits ou d'autres avantages économiques, directement à ses détenteurs, ses sociétaires ou ses participants. Ainsi, une compagnie d'assurance mutuelle, une coopérative d'épargne et une entité coopérative sont toutes des entités mutuelles.

■ **ENTREPRISE**

L'entreprise se définit comme une unité économique reposant sur une organisation préétablie et fonctionnant autour de moyens de production ou de distribution.

■ **ENTREPRISE ACQUISE**

En consolidation l'entreprise acquise signifie L'entreprise ou les entreprises dont l'acquéreur obtient le contrôle à l'occasion d'un regroupement d'entreprises.

■ **ENTITE CONSOLIDANTE (ou dominante)**

L'entité consolidante ou dominante est l'entité située au sommet de l'ensemble consolidé et qui n'est contrôlée par aucune autre entité dont le siège serait dans la même "région de l'espace OHADA", sous réserve de l'exception figurant à l'article 77 de l'Acte uniforme.

■ **ENTITE INTÉGRÉE (ou dépendante)**

L'entité intégrée ou dépendante est une entité contrôlée, en droit ou en fait, directement ou indirectement, par l'entité consolidante.

■ **ENTITE MISE EN ÉQUIVALENCE**

L'entité mise en équivalence est celle dans laquelle l'entité consolidante détient le pouvoir de participer aux décisions relatives aux politiques financières et opérationnelles de l'entité émettrice, sans toutefois exercer un contrôle exclusif ou un contrôle conjoint sur ces politiques. Elle exerce une influence notable.

■ **EQUIVALENCE (Évaluation par)**

Inscription des titres de participation à la valeur correspondant à la quote-part dans les sociétés contrôlées de façon exclusive dans des comptes personnels. Cette méthode n'a pas été retenue dans le Système Comptable OHADA.

■ **ERREURS (comptables)**

Omissions matérielles, pouvant survenir dans les cas suivants :

- erreurs de calcul,
- erreurs dans l'application des méthodes comptables,
- négligences, mauvaises interprétations des faits,
- adoption d'une méthode comptable non admise,
- fraudes.

■ **ESCOMPTE D'EFFET (de commerce)**

Opérations de crédit à court terme permettant au détenteur d'un effet de commerce qui l'endosse au profit d'un banquier d'obtenir auprès de ce dernier la disposition des sommes correspondantes sans attendre la date d'échéance de sa créance, et moyennant la retenue d'intérêts appelés "escompte " et de commissions.

■ **ESCOMPTE DE RÈGLEMENT**

Réduction du montant à payer d'une dette accordée par un créancier à son débiteur qui acquitte sa dette avant l'échéance normale ou qui règle au comptant sans recourir au délai de paiement habituel.

■ **ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS**

Les états financiers d'un groupe dans lesquels les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits,

les charges et les flux de trésorerie de la société mère et de ses filiales sont présentées comme ceux d'une entité économique unique.

Les états financiers consolidés comprennent :

- un état consolidé de situation financière (Bilan consolidé) à la fin de l'exercice;
- un état consolidé du résultat net et des autres éléments du résultat global (Compte de résultat consolidé) de l'exercice ;
- un tableau consolidé des flux de trésorerie de l'exercice ;
- un état consolidé des variations de capitaux propres de l'exercice ;
- les Notes annexes.

Ils forment un tout indissociable et sont établis conformément aux principes applicables aux états financiers consolidés.

Ils sont présentés conformément aux modèles fixés par le Système comptable OHADA.

■ ÉTATS FINANCIERS DE SYNTHÈSE

Etats périodiques établis pour rendre compte du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité.

Formant un tout indissociable, ils comprennent le bilan, le compte de résultat, le tableau financier des ressources et des emplois de l'exercice et les Notes annexes.

■ ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

Evénements d'importance significative qui surviennent après la date de clôture de l'exercice pour révéler ou préciser des éléments inclus ou à inclure dans les états financiers, dans la mesure où ces événements ont un lien direct et prépondérant avec des conditions existant à la clôture de l'exercice.

En application du principe d'indépendance des exercices, il doit être procédé, si ce lien est établi, à des ajustements d'écritures ou à une information dans les Notes annexes.

■ EXERCICE COMPTABLE

Découpage de l'activité de l'entité en périodes de douze mois. L'exercice comptable coïncide avec l'année civile pour les entités de l'espace OHADA.

■ EXPERT - COMPTABLE

Est expert-comptable celui qui fait profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités des entités auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est habilité à attester la régularité et la sincérité des états financiers

F

■ FIABILITÉ (de l'information)

Caractéristique qualitative de l'information qui vise à rendre celle-ci sûre, capable de traduire fidèlement la réalité économique et financière.

Cette fiabilité est liée aux dispositifs de fond et de forme à :

- la définition des règles d'évaluation, de présentation ;
- l'application de celles-ci avec régularité et sincérité.

■ FASB

Le FASB (Financial Accounting Standards Board) est l'organisme de normalisation comptable aux Etats unis qui a pour but :

- d'élaborer les normes comptables ayant force obligatoire et d'en promouvoir la comptabilité,
- d'améliorer l'utilité de l'information financière.

Cette mission lui est confiée par délégation de la SEC (Securities Exchange Commission). Néanmoins la SEC surveille l'établissement des normes comptables par le FASB et surtout en vérifié l'application par les sociétés cotées.

■ FICHIER DES ECRITURES COMPTABLES

Le fichier des écritures comptables contient l'ensemble des données comptables et des écritures retracées dans tous les journaux comptables au titre d'un exercice. Pour chaque écriture, l'ensemble des données comptables figurant dans le système informatisé comptable de l'exercice.

■ FIDUCIE

La fiducie est un mécanisme qui permet à une personne de transférer temporairement des biens dans un patrimoine d'affectation géré par un fiduciaire au profit d'un bénéficiaire, et cela afin de faciliter la constitution de sûretés ou d'assurer la gestion de biens pour le compte d'autrui.

■ FIFO

La méthode FIFO, de l'anglais « First in, first out », c'est-à-dire « premier entré, premier sorti » (PEPS), est une méthode d'évaluation du prix d'éléments fongibles par laquelle ceux-ci sont valorisés au prix le plus ancien.

■ **FILIALE**

Une société est filiale lorsque son capital est détenu à plus de la moitié par une autre société.

En consolidation, une filiale est une entité contrôlée par une autre.

■ **FONDS COMMERCIAL**

Ensemble d'éléments incorporels ne pouvant faire l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées, au bilan, et qui participent au maintien et au développement de l'activité de l'entité.

■ **FONDS COMMUN DE PLACEMENT (F.C.P.)**

Organisme de placement collectif en valeurs mobilières non doté de la personnalité morale, le fonds commun de placement est une copropriété de valeurs mobilières, constitué à l'initiative conjointe d'une société commerciale chargée de sa gestion et d'une personne morale dépositaire des actifs de fonds.

Les parts de F.C.P. sont comptabilisées à leur coût d'acquisition lors de leur entrée ; à l'inventaire elles sont estimées à leur valeur liquidative.

Malgré l'absence de personnalité morale, la loi reconnaît au F.C.P. une autonomie patrimoniale, comptable et une représentation par un gérant.

■ **FONDS RÉGLEMENTÉ**

Par dispositions législatives ou réglementaires, les pouvoirs publics soumettent les entités à une obligation de prélèvement sur leurs bénéfices pour doter un fonds de réserve. Les motifs du prélèvement sont, en général, la participation au budget d'équipement et d'investissement de l'État. En contrepartie, l'État délivre des certificats d'investissement comptabilisés comme des titres de créances.

■ **FONGIBLES (Biens)**

Biens non individualisés, interchangeables, parce qu'ils confèrent les mêmes droits et ont la même valeur.

Les titres de participation ou de placement de même nature émis par une même entité sont fongibles.

Les stocks de marchandises, de matières ou de produits finis, non identifiés individuellement, sont des biens fongibles.

Les biens fongibles obéissent à des règles de transfert de propriété et d'évaluation particulières.

■ **FRAIS D'ÉTABLISSEMENT**

Dépenses exposées dans le cadre d'opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement de l'entité, dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou de services déterminés.

Les frais d'établissement comprennent entre autres :

- les frais de constitution, à savoir, les droits d'enregistrement sur apports, les honoraires, les paiements effectués au titre des formalités légales de publication, notamment auprès du Greffe ;
- les frais de premier établissement (prospection, publicité, notamment) ;
- les frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses, liées notamment à la fusion, la scission ou toute autre transformation de société.

Les frais d'établissement constituent des dépenses à inscrire dans les comptes de charges par nature.

■ **FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT (F.R.D.)**

La recherche est définie comme une investigation originale et programmée réalisée par une entité en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.

Entrent dans la phase de recherche les activités suivantes :

- les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances ;
- la recherche de l'application de résultats de recherche ou d'autres connaissances ainsi que leur évaluation et le choix retenu in fine ;
- la recherche d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services ;
- la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final d'autres possibilités de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

Les dépenses encourues pour la recherche, ou lors de la phase de recherche d'un projet interne, ne peuvent être immobilisées, mais doivent être systématiquement comptabilisée en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues et ne peuvent être activées à une date ultérieure.

Le développement est l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.

Entrent dans la phase de développement, les activités suivantes :

- conception, construction et tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes ;
- conception d'outils, de gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle ;

- conception, construction et exploitation d'une unité pilote qui n'est pas à une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques ;
- conception, construction et tests pour la solution choisie pour d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

Les dépenses encourues pour le développement sont immobilisées.

■ **FRANCHISAGE**

Le franchisage est un contrat par lequel une entité (le franchiseur) concède à des entités indépendantes (franchisées), en contrepartie d'une redevance, le droit de se présenter sous sa raison sociale et sa marque, pour vendre des produits ou services.

■ **FUSION**

La fusion est l'opération par laquelle deux (2) ou plusieurs sociétés se réunissent pour n'en former qu'une soit par création d'une société soit par absorption par l'une d'entre elles.

Regroupement d'entreprises ayant décidé de réunir leurs moyens ou leurs activités en vue de former une seule société.

Les modalités de fusion sont diverses : deux sociétés préexistantes peuvent fusionner et créer une nouvelle société ou l'une absorbant l'autre.

Les restructurations d'entreprises obéissent à des visions stratégiques.

Les cas de fusion avec effet rétroactif conduisent à déroger à la règle de coïncidence entre bilan d'ouverture et bilan de clôture précédent.

G

■ **GAINS DE CHANGE**

Différences en faveur de l'entité entre le montant initialement enregistré et le montant finalement réglé. Ces différences sont constatées à l'occasion du dénouement d'opérations libellées en monnaies étrangères.

Les gains de change constituent des produits financiers.

■ **GAINS LATENTS**

Différences favorables non réalisées résultant de la conversion en unités monétaires légales du pays (UML) des créances et dettes en monnaies étrangères. Les gains latents, par prudence, ne sont pas comptés dans le résultat. Ne constituent pas des gains latents les écarts consécutifs à la conversion en UML de liquidités ou d'exigibilités immédiates en monnaies étrangères. Dans ce cas, les profits doivent être inscrits au compte de résultat.

Ne pas confondre avec la définition de la Comptabilité nationale qui ne les considère pas comme des flux financiers à cause de l'absence de transaction.

■ **GESTION**

Mise en œuvre et administration des moyens et ressources requis en vue d'atteindre, dans une entité, des objectifs préalablement fixés dans le cadre d'une politique déterminée.

■ **GESTION BUDGÉTAIRE**

Gestion basée sur l'établissement de budgets d'investissement, de fonctionnement, d'exploitation et de trésorerie. Dans ce mode de gestion, les programmes d'action chiffrés en fonction d'objectifs visés et de stratégies délibérément arrêtées, mettent les principaux agents de l'entité en responsabilité d'atteindre les résultats attendus, notamment grâce à une comparaison systématique entre les réalisations et les prévisions et à l'analyse des écarts constatés.

GESTION PRÉVISIONNELLE

Dispositif permettant aux différents responsables de prévenir les événements, de cibler des objectifs, de viser une utilisation optimale des ressources et des moyens requis afin d'atteindre ces objectifs.

Elle est à la base du système de pilotage de l'entité que constitue la gestion budgétaire.

■ **GISEMENT (Terrains de)**

Terrains d'extraction de matières destinées soit aux besoins de l'entité, soit à être revendues en l'état ou après transformation. Sont assimilées à des terrains de gisement les carrières, les sablières, les tourbières.

En raison de leur exploitation programmée, les terrains de gisement sont amortissables.

■ **GOODWILL (voir : survaleur)**

■ **GRAND-LIVRE**

Document regroupant l'ensemble des comptes de l'entité où sont reportés ou inscrits simultanément au journal, compte par compte, les différents mouvements.

Le grand-livre fait partie des livres comptables et autres supports dont la tenue est obligatoire.

■ **GROUPE (de sociétés)**

Ensemble constitué par plusieurs sociétés ayant chacune leur personnalité juridique propre. Elles sont unies entre elles par des participations dans le capital de telle sorte que l'une d'entre elles, appelée la société dominante, exerce un contrôle sur l'ensemble, en faisant prévaloir une unité de décisions.

Au sens des comptes consolidés, le groupe désigne généralement l'ensemble constitué par la société dominante et les filiales ou les participations sur lesquelles elle exerce directement ou indirectement son contrôle ou son influence.

■ **GROUPEMENT D'INTERET ECONOMIQUE**

Le groupement d'intérêt économique (GIE) est celui qui a pour but exécutif de mettre en œuvre pour une durée déterminée, tous les moyens propres à faciliter ou à développer l'activité économique de ses membres, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité. Son activité doit se rattacher à l'activité économique de ses membres et ne peut avoir qu'un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci.

H

■ **HONORAIRES**

Rémunérations de services extérieurs, les honoraires sont des charges pour le bénéficiaire des prestations.

Cependant, les honoraires d'un architecte intervenant dans la construction d'un immeuble neuf ou dans des travaux de modernisation sont incorporés au coût de l'immobilisation concernée.

I

■ **IASB**

L'International Accounting Standards Board (IASB) est chargé d'élaborer les normes comptables internationales au sein de l'IFRS Foundation. Par ailleurs, il approuve les interprétations préparées par l'IFRS Interpretations Committee.

■ **IFAC**

Créée le 7 octobre 1977, l'International Federation of Accountants est une organisation internationale de droit privé dont le siège social est basé à New York. L'objectif de l'IFAC est de promouvoir et favoriser une profession comptable mondiale coordonnée et appliquant des normes harmonisées de grande qualité. Son rôle est essentiel dans le processus de normalisation de l'audit à l'échelle mondiale.

■ **IFRS (Interpretations Committee)**

L'IFRS Interpretations Committee, anciennement dénommé SIC (Standing Interpretations Committee) puis IFRIC, est le comité permanent d'interprétation de l'IFRS Foundation.

■ **IFRS PME**

La norme IFRS pour PME est un référentiel complet élaboré par l'IASB et destiné à des entreprises n'ayant pas de responsabilité publique. Cette norme s'inspire très largement du référentiel IFRS complet, auquel certaines simplifications ont été apportées (suppression de certains traitements alternatifs, allègement des informations à fournir en annexe, ajout d'explications et d'illustrations...).

■ **IMAGE FIDÈLE**

Finalité de la comptabilité, l'image fidèle est présumée résulter de l'application de bonne foi des règles et des procédures du SYSTÈME COMPTABLE OHADA en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, des événements et des situations.

L'image fidèle est un objectif supposé atteint lorsque les comptes sont réguliers et sincères. Si tel n'est pas le cas, des compléments doivent être apportés dans les Notes annexes. Dans des cas exceptionnels, des dérogations aux règles de base du SYSTÈME COMPTABLE OHADA doivent être pratiquées et justifiées dans les Notes annexes.

■ **IMMOBILISATIONS**

Eléments corporels et incorporels destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité.

Ils ne se consomment pas par le premier usage. A priori, leur durée est de plus d'un an. Certains biens de peu de valeur ou dont la consommation est très rapide peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et, par conséquent, ne peuvent pas être classés dans les immobilisations.

Il est utile de distinguer les immobilisations d'exploitation des immobilisations hors activités ordinaires.

■ **IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

Biens détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production de biens et services soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives. Ces biens doivent aussi être utilisés sur plusieurs exercices. Ils regroupent ceux acquis en pleine propriété, en nue-propriété, en usufruit, en location-

vente et en crédit-bail.

■ **IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES**

Catégorie d'immobilisations constituées par les titres de participations, les autres titres immobilisés et les créances liées à ces participations.

■ **IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**

Actif non monétaire identifiable sans substance physique, contrôlé par l'entité qui a le pouvoir d'obtenir des avantages économiques futurs.

Un actif est identifiable s'il

a) est séparable, c'est-à-dire qu'il peut être séparé de l'entité et être vendu, transféré, concédé par licence, loué ou échangé, soit de façon individuelle, soit dans le cadre d'un contrat, avec un actif ou un passif liés; ou

b) résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.

Une entité contrôle ses avantages si ces connaissances sont protégées par des droits légaux.

Les avantages économiques futurs résultent des produits découlant de la vente de biens ou services, des économies de coûts ou d'autres avantages résultant de l'utilisation de l'actif par l'entité.

■ **IMPORTANCE SIGNIFICATIVE (Convention de l')**

Principe selon lequel l'information significative serait celle dont l'omission ou la déformation pourrait influencer l'opinion des lecteurs des états financiers.

L'importance significative fait appel à la notion de seuil de signification. Elle s'applique, notamment, dans l'élaboration des Notes annexes où la production de certaines informations n'est requise que si elles ont une importance significative par rapport aux données des autres états financiers, sans préjudice des obligations légales.

De même, pour l'établissement des comptes consolidés, l'importance significative s'applique dans la définition du périmètre de consolidation lorsque l'intérêt ou l'incidence négligeable de certaines filiales sur les comptes consolidés pourrait amener à les laisser hors du périmètre.

■ **IMPÔTS DIFFÉRÉS**

Montant des impôts sur les bénéfices non compris dans l'impôt exigible et résultant de décalages temporaires d'exercices entre l'intégration de charges ou de produits dans le calcul du résultat comptable, d'une part, du résultat fiscal d'autre part.

Non comptabilisés dans les comptes personnels, ils le sont dans les comptes consolidés. Les impôts différés constituent un poste spécifique du bilan consolidé figurant soit au passif (dette d'impôt) soit à l'actif (créance).

■ **IMPÔT EXIGIBLE**

Impôt dû sur le résultat dans l'exercice. Méthode de calcul de l'impôt retenue dans les comptes personnels, elle constitue une entorse au postulat de spécialisation des exercices.

■ **IMPÔTS ET TAXES**

Charges correspondant :

- d'une part, à des versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques
- d'autre part, à des versements institués par l'autorité publique, notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique et social.

■ **INCOTERMS**

Les Incoterms (International Commercial Terms) visent à uniformiser les termes commerciaux les plus utilisés dans le commerce international, en définissant par un terme unique une relation donnée entre un client et un fournisseur et plus particulièrement :

- la répartition des frais liés au transport des marchandises ;
- le transfert des risques au cours du transport des marchandises.

■ **INDEMNITES DE FONCTION**

Rémunération versée aux membres du Conseil d'administration ou du Conseil de surveillance pour leur participation aux réunions. Ils constituent des charges de l'exercice et n'ont pas le caractère de répartition.

■ **INDEMNITE D'EVICTION**

Indemnité due au locataire qui remplit les conditions donnant droit à la propriété commerciale. En matière de baux commerciaux, le bailleur doit, en cas de refus de renouvellement du bail, payer au locataire évincé une indemnité d'éviction égale au préjudice causé par le défaut de renouvellement. Ce n'est que lorsqu'il peut justifier de circonstances particulières (motifs graves et légitimes ou droit de reprise) que l'indemnité n'est pas due.

■ **INDÉPENDANCE OU SPÉCIALISATION DES EXERCICES (Postulat d')**

Rattachement à chaque exercice de tous les produits et charges qui le concernent et ceux-là seulement.

En application de ce principe, il doit être tenu compte, sous des conditions déterminées, de tous les événements survenus après la clôture de l'exercice et avant l'arrêté des comptes.

Font exception la comptabilisation de l'impôt selon la méthode de l'impôt exigible et la constatation du résultat à l'achèvement des travaux dans les contrats

pluri-exercices.

■ **INDEXATION**

Une clause d'indexation est une clause qui, incluse dans un contrat, a pour objet de faire varier le prix donné en fonction de l'évolution de certains critères définis (indice de prix, coût de la construction, etc.).

■ **INFLATION**

L'inflation peut être définie soit comme une hausse continue du niveau général des prix, soit comme une diminution du pouvoir d'achat de la monnaie sur le plan intérieur.

■ **INFLUENCE NOTABLE**

L'influence notable est le pouvoir de participer aux politiques financière et opérationnelle d'une entité sans en détenir le contrôle. L'influence notable peut notamment résulter d'une représentation dans les organes de direction ou tout autre organe bénéficiant des mêmes prérogatives, de la participation aux décisions stratégiques, de l'existence d'opérations inter-entités importantes, de l'échange de personnel de direction, de liens de dépendance technique.

Pour l'établissement des comptes consolidés, l'entité dominante est présumée exercer une influence notable sur la gestion et la politique financière d'une autre entité si elle détient directement ou indirectement une participation représentant au moins 1/5^{e} des droits de vote.

■ **INFORMATION PRO FORMA**

L'objectif global de l'information pro forma est de donner une information permettant une comparaison des données sur une base comparable. L'information pro forma doit permettre aux utilisateurs des états financiers de mesurer l'impact qu'aurait eu une opération si cette dernière s'était produite sur une période antérieure à celle de sa survenance.

■ **INFORMATION SECTORIELLE**

L'information concernant les divers types de produits et services offerts par une entité ainsi que ses opérations dans différents secteurs d'activités ou des zones géographiques, est souvent appelée «information sectorielle » ou « donnée segmentée ».

■ **INFORMATIQUE**

Science du traitement rationnel de l'information, notamment par machines automatiques, considérée comme le support des connaissances humaines et des communications dans les domaines techniques, économiques et sociaux.

Appliquée au traitement des données comptables, l'informatique exige de l'entité une organisation capable d'assurer, vis-à-vis des tiers, la valeur probante de la comptabilité en respectant notamment la chronologie des opérations, l'irréversibilité et la durabilité des enregistrements.

■ **INSTALLATIONS À CARACTÈRE SPÉCIFIQUE**

Installations techniques qui, dans une profession, sont affectées à un usage spécifique et dont l'importance justifie une inscription comptable distincte.

■ **INSTALLATIONS COMPLEXES SPÉCIALISÉES**

Unités techniques complexes fixes, d'usage spécialisé, pouvant comprendre des constructions, des matériels ou des pièces qui, même séparés par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement. Cette incorporation de caractère irréversible les rend passibles du même plan d'amortissement.

■ **INSTALLATIONS GÉNÉRALES**

Ensemble d'éléments dont la liaison organique est la condition nécessaire de leur utilisation. Ils sont distincts des unités techniques annexées à des installations d'exploitation.

Il en est ainsi par exemple :

- des installations téléphoniques dont la mise en place incombe à l'entité ;
- des installations de climatisation du siège et des bureaux administratifs ;
- des installations sanitaires pour le personnel ;
- des groupes électrogènes, etc.

■ **INSTRUMENTS DE MONNAIE ELECTRONIQUE**

L'instrument de monnaie électronique est constitué d'une valeur monétaire stockée sous une forme électronique, y compris magnétique, représentant une créance sur l'émetteur, qui est émise contre la remise de fonds aux fins d'opérations de paiement et qui est acceptée par une personne physique ou morale autre que l'émetteur de monnaie électronique ;

■ **INSTRUMENTS FINANCIERS**

Selon la norme I.A.S. 32, un instrument financier est un contrat donnant lieu tout à la fois :

- à un actif financier d'une entité
- ;
- à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entité.

Un actif financier désigne :

- de la trésorerie ;
- ou un droit contractuel de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier ;
- ou un droit contractuel d'échanger des instruments financiers avec une autre entité à des conditions favorables ;
- ou un instrument de capitaux propres d'une

autre entité.

Un passif financier est une obligation contractuelle :

- de verser de la trésorerie ;
- ou de transférer un actif financier à une autre entité;
- ou d'échanger des instruments financiers avec une autre entité à des conditions défavorables.

Un instrument de capitaux propres est un contrat qui constate un droit résiduel sur les actifs d'une entité, après déduction de l'ensemble de ses passifs.

Les instruments financiers se composent :

- des actions et titres assimilés ;
- des titres de créances sur les personnes morales, transmissibles par inscription en compte ou tradition, à l'exclusion des effets de commerce et des bons de caisse ;
- des parts ou actions d'organismes de placements collectifs (tels les fonds communs de placement) ;
- des instruments financiers à terme (contrats financiers à terme sur tous effets, valeurs mobilières, devises ; sur taux d'intérêt ; contrats d'échange ; contrats d'options ; contrats sur marchandises et denrées).

■ INTANGIBILITÉ DU BILAN (Convention d')

Il s'agit d'une autre expression de convention du Système comptable OHADA selon lequel le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

En application intégrale de cette convention, il ne peut être imputé directement sur les capitaux propres, ni les incidences de changement de méthodes comptables, ni les produits et les charges sur exercices antérieurs. Lesdites corrections doivent transiter par le compte de résultat de l'exercice au cours duquel les omissions ont été constatées.

Toutefois, il est admis, dans le cadre du Système Comptable OHADA comme dans d'autres plans comptables, que l'incidence d'un changement de réglementation comptable soit imputée directement sur les capitaux propres.

Cette convention n'est pas d'application internationale unanime.

■ INTÉGRATION (consolidation)

Ensemble des opérations consistant à inclure :

- dans le bilan de l'entité consolidante, les éléments constitutifs du patrimoine de l'entité consolidée ;
- dans son compte de résultat, les charges et les produits de cette entité consolidée.

■ INTÉGRATION GLOBALE

L'intégration globale porte sur le montant total des actifs et des passifs de chaque entité contrôlée, directement ou indirectement, par l'entité consolidante. La part de capitaux propres revenant aux tiers est enregistrée dans le compte "Intérêts minoritaires ".

■ INTÉGRATION PROPORTIONNELLE

L'intégration proportionnelle concerne seulement, pour chaque élément d'actif et de passif de l'entité intégrée, le pourcentage d'intérêts correspondant à la participation détenue par l'entité consolidante exerçant un contrôle conjoint.

■ INTÉRÊTS MINORITAIRES

Il s'agit de la participation dans une filiale qui n'est pas attribuable, directement ou indirectement, à une société mère.

Les intérêts minoritaires correspondent, dans les entités intégrées globalement, à la fraction de capitaux propres représentative des parts de capital des associés autres que la société consolidante.

■ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (I.A.S.C.)

Organisation comptable professionnelle créée en 1973, pour les nécessités de l'harmonisation et de l'amélioration des normes comptables. Ses objectifs sont :

- de formuler et publier, dans l'intérêt du public, les normes comptables à respecter pour la présentation des états financiers et promouvoir leur acceptation et leur application mondiale ;
- d'œuvrer généralement à l'amélioration et à l'harmonisation des réglementations, des normes comptables et des procédures concernant la présentation des états financiers.

■ INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (I.F.R.S.)

A l'occasion de la restructuration de l'IASC, l'une des premières décisions prises par le nouveau conseil (board) de l'organisme désormais dénommé International Accounting Standard Board (IASB), a été, le 1/04/2001 de changer le nom des futures normes internationales en « International Financial Reporting Standards » **normes internationales d'information financières** (IFRS) témoignant ainsi d'un souci de privilégier l'information financière.

Les normes en vigueur au 1/04/2001 adoptées en son temps par l'IASC, continueront de s'appeler « Normes IAS » et seules les nouvelles normes émises par IASB à compter de cette date porteront le nom de « IFRS »

La notion de « normes comptables internationales » retenue par le règlement européen correspond à la notion générique d'IFRS.

■ **INVENTAIRE (Opération d')**

L'inventaire est un relevé de tous les éléments d'actif et de passif au regard desquels sont mentionnées la quantité et la valeur de chacun d'eux à la date d'inventaire. Le terme « inventaire » recouvre à la fois, d'une part, l'ensemble des opérations de recensement exhaustif des éléments actifs et passifs de l'entité et, d'autre part, l'ensemble des documents donnant l'état descriptif et estimatif de ce patrimoine.

■ **INVENTAIRE COMPTABLE**

■ **INTERMITTENT**

L'inventaire comptable intermittent est une organisation comptable des stocks où seul un recollement périodique, au moins une fois par exercice, des existants chiffrés en quantité et en valeur est effectué.

■ **INVENTAIRE COMPTABLE PERMANENT**

L'inventaire comptable permanent est une organisation comptable des stocks qui, par l'enregistrement continu des mouvements, permet de connaître de façon constante, en cours d'exercice, les existants, chiffrés en quantité et en valeur.

■ **INVENTAIRE PHYSIQUE**

L'inventaire physique (appelé aussi inventaire extra-comptable) est le recensement matériel (un dénombrement détaillé article par article) des existants.

L'inventaire physique portera par exemple sur :

- les immobilisations,
- les valeurs d'exploitation,
- les effets,
- les espèces.

■ **INVESTISSEMENT**

L'investissement désigne le flux ponctuel ou annuel d'acquisition ou de création d'immobilisations productives (investissements).

■ **INVESTISSEMENT DE CRÉATION**

Sommes consacrées à la fabrication, à la production, à l'édition et à la distribution de phonogrammes, ou à des entités de spectacle, ou à des établissements exerçant des activités culturelles.

Dans l'industrie textile, les investissements de création concernent la conception.

■ **INVESTISSEMENTS**

Terme générique correspondant à l'ensemble des valeurs immobilisées (à une date donnée) susceptibles de procurer des flux futurs de trésorerie positive.

J

■ **JOURNAL (ou LIVRE-JOURNAL)**

Livre coté et paraphé par les autorités compétentes dans chaque État, dont la loi impose la tenue à tout commerçant. Il est destiné à enregistrer, sans blanc ni altération, dans un ordre chronologique, tous les mouvements affectant le patrimoine de l'entité. Selon son organisation comptable propre, l'entité peut utiliser des journaux auxiliaires.

■ **JUSTE VALEUR**

C'est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé lors du transfert d'un passif dans une transaction normale, réalisée entre intervenants de marché, à la date de l'évaluation.

■ **JUSTIFICATION DU SOLDE D'UN COMPTE**

Justifier le solde d'un compte, c'est identifier les écritures comptables qui constituent le solde du compte. Cela revient à décomposer différents éléments constitutifs du solde par date de transcription. Par exemple, le solde d'un compte d'emprunts figurant au passif externe du bilan se justifie à l'aide des tableaux d'amortissement des emprunts concernés : le solde correspond au cumul des montants restant dus à la clôture de l'exercice.

L

■ **LETTRAGE DES COMPTES**

Cette technique de justification du solde d'un compte s'applique principalement aux comptes de tiers et concerne les grands livres auxiliaires des clients et des fournisseurs. Elle consiste à rapprocher, pour chaque compte, les sommes figurant au débit de celles figurant au crédit (s'assurer qu'il s'agit du bon règlement sur chacune des factures). Les sommes concordantes sont identifiées par la même lettre (A, B, C…..) ou un groupe de lettres (AA, AB, AC…), d'où le nom du procédé (lettrage). A l'issue du lettrage, seules les écritures non lettrées justifient le solde du compte.

■ **LETTRE DE CHANGE (voir "Effets de commerce ")**

■ **LIASSE DE CONSOLIDATION**

La liasse de consolidation (ou reporting) est le document normalisé qui permet aux entités comprises dans la consolidation de faire parvenir à la société consolidante

les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés.

Elle permet de rassembler l'ensemble des informations qui concourent à l'élaboration des notes annexes des comptes consolidés et du rapport de gestion groupe.

■ **LIBELLÉ**
Mention explicative d'une écriture comptable. Il s'appuie sur la référence de la pièce comptable.

■ **LIBÉRALITÉS (voir "Dons ")**

■ **LICENCES (Concession de)**
Droits cédés à un acquéreur, lui permettant d'exploiter sur une durée déterminée un brevet, une marque, ou un procédé

Les concessions de licences sont inscrites, à l'actif du bilan de l'acquéreur, dans les immobilisations incorporelles.

■ **LIQUIDITÉS (Voir disponibilités)**

■ **LIVRES COMPTABLES**
Livres dont la tenue a été rendue obligatoire par les dispositions du Système comptable OHADA à toute entité soumise à l'obligation de tenir des comptes. Ils comprennent :

- le livre-journal ;
- le grand-livre ;
- la balance générale des comptes ;
- le livre d'inventaire.

■ **LIVRE D'INVENTAIRE**
Livre coté et paraphé sur lequel sont transcrits le bilan, le compte de résultat ainsi que le résumé de l'opération d'inventaire.

Cette transcription a pour objet d'authentifier les états financiers annuels en figeant leur contenu.

■ **LOGICIELS**
Ensemble de programmes, de procédés, de règles et de documentations, relatifs au fonctionnement d'un ensemble de traitement de données.

Les logiciels acquis sont inscrits à l'actif du bilan au coût d'acquisition.

Les logiciels créés sont soumis à des conditions particulières à satisfaire pour leur inscription au bilan.

■ **LONG TERME**
Dans l'analyse micro-économique et de gestion, c'est un horizon temporel correspondant à des changements structurels.

En matière bancaire, c'est la durée conventionnelle de 7 à 10 ans correspondant au remboursement des créances et des dettes.

Le Système Comptable OHADA n'utilise pas la dichotomie court terme/long terme au sens moins d'un an/plus d'un an, mais seulement le concept de court terme (voir ce terme).

M

■ **MACRO-ÉCONOMIE**
Etude des comportements économiques collectifs des grands ensembles constituant l'économie et communément appelés agents économiques. Ces agents constituent le centre d'intérêt des analyses macro-économiques dont la Comptabilité nationale représente l'instrument de mesure.

■ **MALI DE FUSION**
Ecart défavorable résultant de l'annulation des titres d'une société absorbée, détenus préalablement à l'opération de fusion.

Le mali de fusion résulte du fait que la valeur d'apport correspondant à chaque titre annulé est inférieure au prix d'acquisition.

■ **MALI DE LIQUIDATION**
Perte enregistrée par les associés d'une société liquidée.

Lorsque le produit de la réalisation des actifs ne suffit pas à apurer le passif externe et à rembourser les mises initiales des associés, les capitaux propres subsistants sont amputés du mali de liquidation.

■ **MANUEL DE CONSOLIDATION**
Document utilisé pour les opérations de consolidation qui formalise les choix et opérations en matière de retraitements et de méthodes et de modes de consolidation. Il fait l'objet d'une mise à jour périodique.

■ **MANUEL DE PROCÉDURES COMPTABLES**
La loi prescrit aux entités d'établir une documentation décrivant les procédures d'enregistrement, de contrôle et d'organisation comptables. Rassemblée dans un manuel dit de procédures comptables, cette documentation fait partie des exigences à satisfaire pour garantir la fiabilité de l'information comptable et financière.

■ **MARCHANDISES**
Objets, matières et fournitures destinés à être revendus en l'état sans transformation notable ni intégration à d'autres biens et services.

Constituent des marchandises, des éléments qui font l'objet même de l'activité de l'entité.

Sont à considérer comme marchandises, des immeubles, des terrains ou fonds de commerce qu'une entité, faisant le commerce de biens ou exerçant une activité de lotisseur, destine à la vente.

De même, un concessionnaire de véhicules qui achète des voitures pour les revendre ne les enregistre pas dans le compte Matériel de transport, mais dans son compte de charges "Achats de marchandises ".

- **MARCHÉ ÀTERME (Opérations réalisées sur)**

Sont concernés essentiellement les instruments financiers portant sur des contrats et des options négociés sur des marchés réglementés, des options négociables traitées sur une Bourse des valeurs.

Les produits (titres, devises, matières premières) négociés sur ce marché ne sont livrables qu'à une date ultérieure. Le marché à terme, grâce aux contrats à terme et aux options sur contrats à terme, permet non seulement à certains professionnels de spéculer mais surtout aux entités de se couvrir contre des évolutions défavorables des cours.

- **MARCHÉ ÀCTIF**

Un marché actif est un marché sur lequel ont lieu des transactions sur les biens (quotas de production par exemple) selon une fréquence et un volume suffisants pour fournir de façon continue de l'information sur le prix.

- **MARGE**

Différence entre un prix de vente et un prix d'achat ou un coût (partiel ou complet). Une marge est généralement qualifiée à partir du prix ou du coût auquel elle correspond : marge sur prix d'achat, marge sur coût de production, marge sur coût variable...

- **MARGE COMMERCIALE**

Indicateur essentiel de l'activité des entités commerciales pour leur gestion. Différence entre le prix de vente d'une marchandise et le coût d'achat correspondant à cette marchandise vendue.

- **MARQUES**

Signes qui permettent de distinguer les produits ou services d'une entité de ceux des autres.

Élément servant à l'entité à identifier ses biens ou ses services ou à les différencier de ceux de ses concurrents, la marque garantit aux consommateurs l'origine et la qualité des produits qu'elle signale.

Les marques acquises sont immobilisées à l'actif. Lorsqu'elles sont développées au sein de l'entité, elles suivent un processus de production dont l'inscription en immobilisations est soumise à des conditions particulières.

- **MATÉRIEL**

Ensemble des équipements et machines utilisés de façon durable pour :

- l'extraction, la transformation, le façonnage, le conditionnement des matières et fournitures ;
- les prestations de services.

La remise à neuf et les transformations importantes des matériels sont comptabilisées avec les matériels eux-mêmes, pour peu que ces travaux entraînent une augmentation de leur durée de vie initiale, ou une meilleure adaptation aux exigences de la production de biens et de services par l'entité.

- **MATÉRIEL BUREAUTIQUE (voir "Bureautique ")**

- **MATÉRIEL DE BUREAU ET MATÉRIEL INFORMATIQUE**

Machines et instruments tels que machines à écrire, machines comptables, ordinateurs... utilisés par les différents services de l'entité.

- **MATÉRIEL DE DEMONSTRATION**

Matériel utilisé dans un premier temps à fin de démonstration puis ensuite revendu.

- **MATÉRIEL D'EMBALLAGE**

Objets destinés à contenir les produits ou marchandises ou employés dans leur conditionnement.

En général, le matériel d'emballage est une immobilisation corporelle identifiable.

- **MATÉRIEL DE TRANSPORT**

Le matériel de transport comprend tous les véhicules et appareils servant au transport par terre, par fer, par eau ou par air, des biens et des personnes.

Les montants à enregistrer dans le compte y afférent doivent inclure également ceux relatifs à leurs transformations et améliorations importantes, ainsi que les frais annexes entraînés par l'achat d'occasion de ces matériels.

- **MATIÈRES (ET FOURNITURES) CONSOMMABLES**

Objets et substances plus ou moins élaborés, consommés au premier usage ou rapidement et qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués.

- **MATIÈRES ET FOURNITURES D'EMBALLAGE**

Objets et substances destinés à la fabrication des emballages ou à leur achèvement.

- **MATIÈRES PREMIÈRES (ET FOURNITURES)**

Objets plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués.

Les matières et fournitures premières sont plus précisément des objets, matières et fournitures acquis par l'entité et destinés à être incorporés aux produits fabriqués.

Elles sont différentes des matières dites consommables, ces dernières étant classées dans le compte "33 - Autres approvisionnements", alors que les matières et fournitures premières relèvent du compte 32 du Système comptable OHADA.

■ **MECENAT**

Le mécénat est un soutien financier ou matériel apporté par une entité ou un particulier à une action ou activité d'intérêt général (fondations d'œuvres culturelles, humanitaires, sociales, dans le domaine de la santé, de la recherche…).

Le mécénat se distingue généralement du sponsoring ou parrainage par la nature des actions soutenues et par le fait qu'il n'y a normalement pas de contreparties contractuelles publicitaires au soutien du mécène.

Le mécène apparaît donc de manière relativement discrète autour de l'évènement ou de l'action soutenue, mais il peut par contre afficher son soutien sur ses propres supports de communication. Le mécénat correspond généralement à des objectifs d'image et de communication / mobilisation interne. Il peut également s'expliquer de temps en temps par un intérêt personnel du dirigeant pour la cause soutenue.

■ **MEDAILLE DU TRAVAIL**

Distinction honorifique destinée à récompenser l'ancienneté des salariés, la qualité exceptionnelle des services rendus ou leurs efforts pour acquérir une meilleure qualification L'attribution de la médaille donne lieu au paiement par l'employeur d'une gratification si celle-ci est prévue par la convention collective ou les usages applicables dans l'entité.

■ **MÉSO-ÉCONOMIE**

Etude des structures et des comportements des secteurs et branches d'activités de l'économie ; exemple : étude de l'industrie textile. Une Centrale des Bilans des entités doit largement contribuer aux études méso-économiques par l'agrégation des états financiers des entités des différents secteurs d'une ou plusieurs régions.

■ **MÉTHODE DE CONSOLIDATION**

Méthode utilisée pour remplacer la valeur nette comptable des titres de l'entité consolidée, détenus par l'entité consolidante, par la fraction des capitaux propres qui lui correspond. Le choix de la méthode de consolidation est effectué en fonction du pourcentage de contrôle détenu.

■ **MICRO-ÉCONOMIE**

Etude des activités et des comportements économiques des individus qui sont soit des producteurs, soit des consommateurs. L'information comptable et financière nécessaire aux analyses micro-économiques est souvent présentée selon une optique ne permettant pas un passage direct à l'information agrégée utile à l'étude des comportements collectifs.

■ **MISE EN ÉQUIVALENCE**

Méthode de consolidation consistant à remplacer la valeur nette des titres de participation par la fraction à laquelle ils équivalent dans les capitaux propres de l'entité émettrice.

La mise en équivalence est différente, dans son principe, des autres méthodes de consolidation. Elle équivaut en quelque sorte à une réévaluation des titres des sociétés sur lesquelles l'entité consolidante exerce une influence notable.

■ **MOBILIER DE BUREAU**

Meubles et objets tels que tables, chaises, classeurs et bureaux utilisés dans l'entité sur une période supérieure à un an et classés en immobilisations.

Certaines dépenses de petit mobilier peuvent être classées dans les charges lorsque la valeur unitaire des meubles n'excède pas une certaine limite fixée.

■ **MOBILISATION DE CRÉANCES**

Transformation de créances ordinaires en effets de commerce ou en effets financiers afin d'obtenir des crédits par cession de ces effets. Il en est ainsi de l'escompte des effets de commerce. En cas de mobilisation de créances, les comptes de créances et de disponibilités sont mouvementés.

■ **MOINS-VALUE**

Il y a moins-value lorsque la valeur réelle d'un élément d'actif est d'un montant inférieur à sa valeur nette comptable, cette dernière étant la valeur d'origine diminuée des amortissements pratiqués.

Les moins-values peuvent être latentes ou potentielles, réalisées et effectives.

Les moins-values sur éléments d'actif, par application du principe de prudence, doivent être constatées en comptabilité sous forme de provision pour dépréciation.

■ **MONNAIE DE COMPTABILISATION ou de PRESENTATION**

Monnaie dans laquelle sont exprimés les états financiers publiés par l'entité.

■ **MONNAIE ÉTRANGÈRE**

Monnaie autre que celle dans laquelle sont exprimés les états financiers publiés par l'entité. Le terme de devise en est un synonyme.

Monnaie différente de la monnaie fonctionnelle de l'entité.

■ **MONNAIE FONCTIONNELLE (ou de FONCTIONNEMENT)**

C'est la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel l'entité opère, c'est-à-dire celui dans lequel la trésorerie de l'entité est principalement générée et dépensée.

■ **MORATOIRE**

Suspension des paiements pendant un certain délai indiqué au moment de cette suspension ; une telle décision proroge ou ajourne le paiement par le débiteur des sommes dues.

Dans la mesure où cette information est significative, mention doit en être faite dans les Notes annexes.

■ **MOYEN TERME**

Pour l'organisation de leur plan de comptes, les entités sont autorisées à ventiler, pour autant que de besoin, leurs opérations selon qu'elles sont traitées à long terme ou à court terme.

L'abandon des critères de classement liquidité - exigibilité n'interdit pas la ventilation des créances et des dettes selon leurs échéances de long, moyen et court terme.

Le moyen terme est défini selon les usages en vigueur dans les divers secteurs : Banque (3 à 7 ans), Entités non financières (1 à 5 ans).

N

■ **NOM COMMERCIAL**

Nom sous lequel une personne physique exerce une activité commerciale

Le nom commercial n'est ni l'enseigne ni la dénomination sociale. Il fait partie du fonds commercial et est enregistré comme tel en cas d'acquisition.

■ **NOMENCLATURE COMPTABLE**

Liste méthodique des éléments entrant dans le champ de la comptabilité.

Au sens le plus général, une nomenclature est un outil conceptuel qui permet le découpage d'un domaine donné. Elle permet de classer les informations relatives à ce domaine, de repérer et d'identifier les éléments qui la composent. Ainsi, l'énumération des positions les plus détaillées constitue une description complète du domaine considéré. Une nomenclature se présente alors comme une suite de catégories homogènes selon les critères choisis. Chaque catégorie d'un certain niveau se décompose en catégories plus fines.

■ **NOMENCLATURE COMPTABLE**
Système Comptable OHADA

Liste méthodique des comptes, la nomenclature retenue par le SYSTÈME COMPTABLE OHADA prévoit :

- des masses ;
- des rubriques ou postes ;
- des comptes ;
- des sous - comptes.

■ **NOMINAL**

Somme inscrite sur un effet de commerce, un titre, une monnaie, une créance.

Pour une action, le nominal représente la fraction du capital apportée ; pour une obligation, le nominal représente la base de calcul des intérêts.

Le postulat du "coût historique " conduit au maintien dans les comptes, du nominal des créances et des dettes en valeur d'entrée (principe du nominalisme monétaire).

■ **NON-COMPENSATION (Règle de)**

Règle selon laquelle les éléments d'actifs et de passifs, les charges et les produits doivent être évalués séparément et enregistrés distinctement.

Par exemple, les dépôts bancaires ne doivent pas servir de compensation aux découverts bancaires.

Le produit des ventes aux administrations ne doit pas être compensé avec les impôts mis à la charge de l'entité.

■ **NORMALISATION COMPTABLE**

La normalisation comptable au sens strict peut se comprendre comme le processus d'élaboration des dispositions standard, des références qui sont considérées comme les meilleures et ont alors vocation à acquérir le statut de dispositions "ordonnatrices".

L'élaboration des normes s'effectue dans le cadre d'organisations de législation et de normalisation professionnelle, publique ou privée (par exemple la CNC OHADA, l'I.A.S.B., F.A.S.B.)

■ **ORME (comptable)**

Une norme (standard) comptable représente l'exposé de la méthode comptable reconnue comme la meilleure pour comptabiliser, évaluer et présenter une opération ou un événement dans les états financiers.

Une norme remplie deux fonctions :

- une fonction de guide professionnel,
- un label de qualité pour les divers destinataires des états financiers.

■ **NOTE ANNEXE**

Les états (Bilan, Compte de résultat, et Tableau de flux de trésorerie) doivent être étayés par des

informations explicatives et supplémentaires présentées sous forme de notes permettant une meilleure intelligibilité des états financiers. Ces notes font partie intégrante des états financiers.

Chacun des postes du bilan, du compte de résultat, et du tableau des flux de trésorerie doit en principe, faire l'objet d'une référence croisée vers l'information liée figurant dans les Notes annexes.

Les notes annexes comportent des informations sur les points suivants, dès lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers :

- une déclaration de conformité au Système comptable OHADA ;
- les règles et les méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers (la conformité aux normes est précisée, et toute dérogation est expliquée et justifiée) ;
- les compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie ;
- les informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

De façon spécifique, les entités exerçant une activité économique ayant un impact sur l'environnement (secteur de l'industrie et des mines par exemple) doivent fournir des informations environnementales et sociétales.

■ NOTE D'INFORMATION

Document d'information publié par une entité lors d'une émission de titres par appel public à l'épargne ou lors de son entrée en Bourse.

La note d'information contient des renseignements comptables nécessaires aux investisseurs, pour fonder leur jugement sur le patrimoine, la situation financière, les résultats et les perspectives de l'entité émettrice.

La note d'information n'est pas un document comptable.

■ NUE-PROPRIÉTÉ

Part du démembrement de la propriété restant au-delà de l'usage et de la jouissance effective d'une chose ou d'un droit.

En matière de valeurs mobilières, l'usufruitier bénéficie des intérêts et des dividendes et participe aux réunions des Assemblées générales ordinaires des actionnaires. En revanche, le nu-propriétaire exercera les droits de souscription et d'attribution gratuite et participera aux Assemblées générales extraordinaires. Le nu-propriétaire conserve le droit d'aliéner ses titres.

Les biens acquis en nue-propriété sont inscrits au bilan pour leur valeur d'apport et sont, le cas échéant, amortissables sur cette base.

Les frais engagés pour satisfaire les obligations du nu-propriétaire sont des charges.

O

■ OBJECTIVITÉ COMPTABLE

Les états financiers sont le résultat des choix comptables. Ils sont une représentation de la réalité et non cette réalité.

La qualité de sincérité requise des comptes veut que ceux-ci soient objectifs, c'est-à-dire aussi exacts que possible.

■ OBJECTIFS DE LA COMPTABILITÉ

Buts poursuivis par la comptabilité ; ils sont multiples et contingents.

Jusqu'au début du 19e siècle, la comptabilité visait à protéger contre les faillites frauduleuses. Il fallait que la comptabilité soit régulière et sincère.

Actuellement, l'objectif des états financiers est de fournir des informations utiles sur la situation financière (bilan), la performance (compte de résultat) et les variations de la situation de trésorerie (tableau des flux de trésorerie) d'une entité afin de répondre aux besoins de l'ensemble des utilisateurs de ces informations. Les états financiers permettent de garantir la transparence de l'entité à travers une information complète et de fournir une présentation fidèle de l'information utile pour les besoins de la prise de décision.

La fourniture d'information financière utile aux diverses parties prenantes est caractérisée par la pertinence et l'image fidèle. Ces caractéristiques sont liées à la fois au fond et à la forme du dispositif comptable.

■ OBLIGATIONS

Titres négociables qui, dans une même émission, confèrent les mêmes droits de créance sur la société émettrice de l'emprunt, pour une même valeur nominale.

L'émission des obligations n'est permise qu'aux sociétés anonymes et aux groupements d'intérêt économique constitués de sociétés anonymes, ayant deux années d'existence et qui ont établi deux bilans régulièrement approuvés par les actionnaires.

L'émission d'obligations est interdite aux sociétés dont le capital n'est pas entièrement libéré.

■ **OBLIGATIONS CAUTIONNÉES**

Effets de commerce, généralement billets à ordre souscrits par les entités au profit de l'administration fiscale ou douanière, libellés "valeur en paiement : des droits de douane ; ou taxes sur le chiffre d'affaires ; etc." et nécessairement assortis d'une caution (bancaire), permettant au redevable de différer à une date ultérieure le paiement de droits liquidés et devenus exigibles, moyennant le versement d'un intérêt et le paiement d'une remise spéciale.

Les obligations cautionnées sont utilisées notamment pour le paiement des droits de douane, des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits indirects, des produits domaniaux et autres taxes et redevances à caractère économique.

■ **OBSOLESCENCE**

Dépréciation qualitative des biens de production, non liée à l'usure physique, mais due à l'innovation technique et technologique.

La notion d'amortissement comptable prend en compte le concept d'obsolescence.

Le plan d'amortissement d'un élément concourant à la production et susceptible d'être affecté par l'évolution des techniques et le changement des conditions du marché, doit tenir compte des effets de l'obsolescence.

L'obsolescence peut également être constatée en comptabilité soit par des amortissements exceptionnels, soit par des provisions pour dépréciation en raison du caractère exceptionnel ou non définitif de la dépréciation subie.

■ **OCCASION (Biens d')**

Biens ayant déjà fait l'objet d'une utilisation et qui sont susceptibles de réemploi, soit en l'état, soit après réparation.

Ils entrent dans le patrimoine au coût d'acquisition.

■ **OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE**

Enregistrements comptables complémentaires dits d'inventaire et effectués en fin d'exercice.

Ces écritures traduisent le respect du principe de la spécialisation des exercices qui veut que soient rattachées à un exercice toutes les opérations qui la concernent et celles-là seulement.

■ **OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN**

Opérations effectuées conjointement avec une ou plusieurs entités.

Les groupements d'intérêt économique et les sociétés en participation constituent des exemples de structures juridiques permettant la réalisation de telles opérations.

■ **OPÉRATIONS PLURI-EXERCICES**

Opérations ou contrats dont l'exécution chevauche au moins deux exercices, usuellement désignés par les expressions "opérations de longue durée ou contrats à long terme". Le qualificatif "pluri-exercices" décrit mieux ces contrats qui peuvent avoir une durée inférieure à douze mois, mais chevauchant deux exercices ou d'une durée de plusieurs exercices.

Ces contrats ne doivent pas être confondus avec les contrats à exécutions successives.

■ **OPTION COMPTABLE**

Une option comptable est un choix offert par les règles entre plusieurs méthodes comptables (méthodes et règles d'évaluation et méthodes et règles de présentation des comptes) pour traduire un même type d'opérations ou d'informations.

■ **ORGANISATION COMPTABLE**

Ensemble de procédures administratives et comptables mises en place dans l'entité pour satisfaire aux exigences de régularité, de sincérité, assurer l'authenticité des écritures, de façon à ce que la comptabilité puisse servir à la fois d'instrument de mesure des droits et obligations des partenaires de l'entité, d'instrument de preuve et d'information des tiers.

Pour ce faire, 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.

Un document décrivant les procédures et l'organisation comptables doit être établi et conservé aussi longtemps qu'est exigée la présentation des états financiers successifs auxquels il se rapporte.

■ **OUTILLAGE**

Instruments (outils, machines, matrices...) dont l'utilisation concurremment avec un matériel spécialise ce matériel dans un emploi déterminé.

■ **OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE**

Ouvrages destinés à assurer les communications sur terre, sous terre, par fer et par eau, ainsi que les barrages pour la retenue des eaux, les pistes d'aérodrome, etc

P

■ **PARAPHE (des livres comptables)**

Signature qu'appose, en application des formalités légales, toute autorité habilitée à cet effet sur les livres obligatoires de comptabilité, en vue d'en authentifier l'existence et de leur conférer une date certaine.

Le journal et le livre d'inventaire doivent être enregistrés.

La cote et le paraphe sont des formalités obligatoires prévues pour éviter que les pages des documents précités ne soient supprimées, remplacées ou ajoutées.

Ces formalités doivent nécessairement être accomplies avant de recevoir toute écriture, afin de conserver leur force probante.

■ **PARITÉ (en matière de fusion)**

La parité d'échange est le résultat d'un compromis qui résulte d'une négociation entre les sociétés parties à une fusion. La détermination de la parité doit rechercher l'équité de l'opération et ne pas se confondre à l'évaluation des apports effectuée sur la base de méthodes ou critères tels que valeurs intrinsèques, valeurs boursières, valeurs de rendement, etc. La parité est un rapport d'échange.

■ **PARTAGE (de capitaux propres)**

Opération par laquelle les capitaux propres subsistant après remboursement des mises initiales sont répartis entre les actionnaires ou associés.

Ce partage est effectué entre les associés dans les mêmes proportions que leur participation au capital social.

■ **PARTENARIAT**

Un partenariat est une opération par laquelle deux parties ou plus exercent un contrôle conjoint.

Le partenariat possède les caractéristiques suivantes :

- les parties sont liées par un accord contractuel ;
- l'accord conjoint confère à deux ou plus le contrôle conjoint de l'opération.

Le partenariat est soit une activité conjointe, soit une coentreprise.

■ **PARTICIPATION CIRCULAIRE**

La participation circulaire est celle qui existe entre au moins trois sociétés : une Société A possède des participations dans la Société B ; la Société B détient une participation dans la Société C, associé de la Société A.

Si A contrôle B détentrice des actions C, toute participation de C dans A constitue des actions ou parts d'auto - contrôle.

Pour l'établissement des comptes consolidés, la détermination des pourcentages de contrôle et d'intérêt doit tenir compte de cette particularité des participations.

■ **PARTICIPATION DIRECTE**

Il y a participation directe lorsqu'une Société A souscrit en son nom propre une partie du capital d'une Société B.

■ **PARTICIPATION INDIRECTE**

Lorsqu'une Société A détient par l'intermédiaire d'une Société B une participation dans une Société C, cette participation est indirecte.

■ **PARTICIPATION RÉCIPROQUE OU CROISÉE**

Il y a participation croisée lorsque la Société A détient une part du capital de la Société B, elle-même possédant une partie du capital de la Société A.

■ **PARTICIPATIONS**

Lorsqu'une société possède dans une autre société une fraction dans le capital égale ou supérieure à dix pour cent (10%), la première est considérée comme ayant une participation dans la seconde.

Les participations sont constituées par les droits détenus par une entité dans d'autres, créant un lien durable avec celles-ci et destinés à contribuer à l'activité de la société détentrice. Elles regroupent :

- des titres de participation ;
- des titres créant des droits d'association avec d'autres sociétés ;
- d'autres moyens aux effets analogues.

Les titres de participation et les créances liées aux participations sont inscrits dans les immobilisations financières, à l'actif du bilan.

En consolidation l'expression participation est utilisée au sens large pour désigner une participation dans des entités détenues par des investisseurs ainsi que des participations de détenteur, de sociétaire ou de participant dans des entités mutuelles.

■ **PARTICIPATIONS NE DONNANT PAS LE CONTROLE (voir : Intérêts minoritaires)**

■ **PARTIE DOUBLE (Partita doppia)**

Règle conventionnelle de fonctionnement des comptes en vertu de laquelle tout mouvement (ou variation) enregistré dans la comptabilité de l'entité est représenté par une écriture qui établit une équivalence entre ce qui est porté au crédit et ce qui est porté au débit des différents comptes affectés par cette écriture.

Par convention, les comptes de l'actif du bilan et les comptes de charges sont des emplois augmentant par inscription au débit et diminuant par inscription à leur crédit. De même, les comptes du passif du bilan et les comptes de produits sont des ressources augmentant par inscription au crédit et diminuant par inscription à leur débit.

■ PARTS (ou ACTIONS) PROPRES

Parts ou actions émises par la société et détenues par la société elle-même.

■ PARTS SOCIALES

Titres représentant les droits d'un associé dans une société à responsabilité limitée, ou dans une société de personnes, notamment, le droit de vote et les droits patrimoniaux.

■ PAS-DE-PORTE

Somme versée au propriétaire d'un local commercial, en sus du prix de location, lors de l'entrée en jouissance du local. Cette indemnité correspond à un supplément de loyer à enregistrer en charges locatives.

■ PASSIF

Le passif du bilan décrit les ressources de l'entité. Celles-ci comprennent les capitaux propres (passif interne), les dettes financières et assimilées, les dettes d'exploitation, les dettes hors activité ordinaire et la trésorerie passive (passif externe).

■ PASSIF EXTERNE

Le passif externe, constitue des ressources financières externes, payables ou remboursables selon des échéances déterminées.

Le passif externe regroupe toutes les dettes envers les tiers et les provisions pour risques et charges.

■ PASSIF INTERNE

Le passif interne constitue des ressources financières internes (capitaux propres) de l'entité qui se décomposent ainsi :

- apport des propriétaires (associés actionnaires ou membres) sous forme de capital ;
- bénéfices non distribués sous forme de dividendes : primes, réserves, report à nouveau, résultat net de l'exercice ;
- autres capitaux propres : subventions d'investissement, provisions règlementées et fonds assimilés.

■ PASSIF EVENTUEL

Obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance ou la non-survenance d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ; ou

Obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée :

- soit parce qu'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est nécessaire pour éteindre l'obligation ;
- soit parce que le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

■ PATRIMOINE

Ensemble des actifs que l'entité a sous son contrôle et des ressources mises à sa disposition par les associés ou les tiers en vue de réaliser son exploitation

Le patrimoine est une notion centrale du Système Comptable OHADA : la comptabilité doit donner une image fidèle du patrimoine. Toute entité soumise à l'obligation de tenir des comptes doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant son patrimoine.

Le patrimoine de l'entité ne se limite plus à sa conception juridique, mais englobe tous les biens dont l'entité, sans en être propriétaire, a la maîtrise et supporte les risques.

■ PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION

Contour cernant l'ensemble des entités à consolider.

Le périmètre de la consolidation définit les sociétés dont les comptes sont retenus en vue de l'établissement des comptes consolidés du groupe.

"Toute entité qui a son siège social ou son activité principale dans l'un des Etats-parties et qui contrôle de manière exclusive une ou plusieurs autres entités ou établissements, ou qui exerce sur elles une influence notable, établit et publie chaque année les états financiers de *l'ensemble constitué par toutes ces entités*, ainsi qu'un rapport de gestion. "

Le périmètre de consolidation est délimité en fonction de la nature et de l'importance des liens existant entre l'entité consolidante et les entités sur lesquelles elle peut, soit exercer un contrôle exclusif ou conjoint, soit disposer d'une influence notable.

■ PÉRIODE DE CALCUL

Notion essentiellement utilisée en comptabilité analytique, la période de calcul est la durée retenue pour le calcul des prix de revient et des coûts.

Dans le cas où la période de calcul est différente de la période comptable utilisée en comptabilité générale, la divergence qui en résulte ne doit pas faire obstacle au rapprochement des deux comptabilités dans le courant de l'exercice.

■ PERMANENCE DES MÉTHODES

Postulat comptable selon lequel l'application d'évaluation et de présentation des méthodes comptables doit être constante d'un exercice à l'autre, sauf changement exceptionnel dans la situation de l'entité ou de son environnement économique, juridique ou financier.

La comparabilité des états financiers annuels successifs nécessaires à l'analyse des utilisateurs repose sur cette permanence.

La dérogation à ce principe est soumise à des conditions exceptionnelles et strictes.

Les modifications qui résulteraient d'un changement de méthode doivent être justifiées, et explicitées dans leur nature et leur incidence sur les états financiers dans les Notes annexes.

Ces modifications doivent en outre être signalées dans le rapport de gestion et, le cas échéant, dans le rapport du commissaire aux comptes.

- **PERTE DE LA MOITIE DU CAPITAL SOCIAL**

Si du fait des pertes constatées dans les états financiers de synthèse, les capitaux propres de la société deviennent inférieurs à la moitié du capital social, le conseil d'administration, l'administrateur général ou le gérant, selon le cas, est tenu dans les 4 mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaitre cette perte, de convoquer l'assemblée générale extraordinaire à l'effet de décider si la dissolution anticipée de la société a lieu.

Si la dissolution n'est pas prononcée, la société est tenue, au plus tard à la clôture du deuxième exercice suivant celui au cours duquel la constatation des pertes est intervenue, de réduire son capital social d'un montant au moins égal à celui des pertes qui n'ont pu être imputées sur les réserves à concurrence d'une valeur au moins égale à la moitié du capital social.

- **PERTES DE CHANGE**

Différences défavorables à l'entité au moment du règlement ou de l'encaissement de dettes et créances libellées en monnaies étrangères. Les pertes de change constituent des charges financières résultant de la conversion dans l'unité monétaire légale du pays (UML) des opérations libellées en devises.

En ce qui concerne les disponibilités en devises, leur évaluation à la clôture, à un cours différent de celui appliqué à la date de leur entrée, dégage un gain ou une perte de change à enregistrer dans le résultat de l'exercice.

- **PERTES LATENTES**

Différences défavorables de la conversion en UML des créances et dettes en monnaies étrangères. Les pertes latentes, par prudence, sont constatées sous forme de dotation aux provisions pour risque pour la détermination du résultat.

Les écarts consécutifs à la conversion en UML de liquidités ou d'exigibilités immédiates en monnaies étrangères constituent des pertes de change et sont enregistrés comme tels dans le compte de résultat.

Ne pas confondre avec la conception de la Comptabilité nationale qui ne les considère pas comme des flux financiers à cause de l'absence de transaction.

- **PERTES SUR CESSIONS DE TITRES DE PLACEMENT**

Charges nettes supportées par l'entité lorsque cette dernière accuse des pertes sur titres dont le prix de cession se trouverait être inférieur au prix d'acquisition.

Différence défavorable entre la valeur d'entrée des titres de placement et leur prix de cession.

- **PETIT OUTILLAGE**

Outillage s'usant rapidement et fréquemment renouvelé (limes, marteaux, coupe-coupe), comptabilisé en charges de l'exercice.

- **PIÈCES JUSTIFICATIVES**

Documents servant de justification aux enregistrements comptables et de moyen de preuve entre commerçants en cas de litige. Il s'agit des factures, des talons de chèques, bulletins de paye, etc.

- **PIÈCES DE RECHANGE**

Pièces destinées à l'entretien ou à la réparation des immobilisations de l'entité.

Les pièces de rechange sont affectées aux immobilisations ou classées en stock en fonction des matières qui distinguent ces deux catégories.

- **PLAN COMPTABLE (général)**

La comptabilité étant un système d'analyse, d'organisation et de traitement de l'information permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées afin de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conformes aux besoins des divers utilisateurs intéressés, le Plan comptable général est un ensemble des règles et modalités permettant de remplir correctement les fonctions comptables.

- **PLAN D'AMORTISSEMENT**

Tableau prévisionnel de réduction des valeurs inscrites au bilan sur une période déterminée et par tranches successives. Il est établi dès la mise en service du bien et ne peut être modifié que dans des circonstances bien précises.

Cette modification peut porter soit sur la durée, soit sur la méthode de calcul des amortissements, pour des raisons liées aux conditions d'utilisation interne ou à des causes économiques générales. Dans tous les cas, la révision d'un plan d'amortissement est un changement de méthode qui doit être mentionné dans les Notes annexes.

- **PLAN DE COMPTES**

Liste méthodique des comptes créée par le Plan comptable général et mise à la disposition des entités Chaque entité, compte tenu de ses besoins

spécifiques et de ses caractéristiques particulières, adopte sa propre codification plus analytique. Le plan de comptes doit respecter les principes établis par le Plan comptable général.

Le plan de comptes de chaque entité doit être suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement des opérations

■ **PLUS-VALUES**

Différence positive entre la valeur réelle d'un élément d'actif (stock, immobilisation corporelle ou financière) et le montant pour lequel ce bien figure en comptabilité.

Il y a plus-value constatée lorsque le prix de cession d'un élément de l'actif est supérieur à sa valeur comptable nette des amortissements.

Il y a plus-value potentielle ou latente lorsque la valeur d'estimation d'un bien est supérieure à sa valeur nette comptable.

En application du principe de la spécialisation des exercices, la plus-value de cession est enregistrée au compte de résultat. Inversement, le principe de la prudence exclut la plus-value latente du résultat.

■ **PORTE-MONNAIE ELECTRONIQUE**

Le porte-monnaie électronique est un moyen de paiement qui se présente sous forme d'une carte bancaire ou d'autres moyens alimentés en unités monétaires par le porteur. Le porte-monnaie électronique se retire dans les banques en général. Il n'est pas nécessaire d'avoir un compte bancaire pour pouvoir obtenir un porte-monnaie électronique.

■ **POSITION DE CHANGE**

La position de change est la différence positive ou négative entre les devises possédées ou à recevoir et les devises dues ou à livrer. La position de change s'apprécie devise par devise et échéance par échéance.

- la position est dite courte (short) lorsque le montant des devises à livrer (achats, emprunts) est supérieur au montant des devises à revoir (ventes, prêts). Le risque est que le cours de la devise monte ;
- la position est dite longue (long) lorsque le montant des devises à livrer (achats, emprunts) est inférieur au montant des devises à revoir (ventes, prêts). Le risque est que le cours de la devise baisse ;
- la position est dite fermée lorsque le montant des devises à livrer (achats, emprunts) est égal au montant des devises à revoir (ventes, prêts).

L'entité est exposée au risque de change dès lors que sa position de change est courte ou longue.

■ **POSITION GLOBALE DE CHANGE**

Situation, devise par devise, de toutes les opérations engagées contractuellement par l'entité, même si elles ne sont pas encore inscrites dans les comptes.

Lorsque des opérations libellées en monnaies étrangères ont des échéances suffisamment voisines pour que les pertes probables sur les unes et les gains latents sur les autres concourent globalement à une même position de change, par application de la finalité d'image fidèle, il peut être dérogé à la règle de prudence.

Il sera procédé alors à une limitation du montant de la dotation aux provisions à l'excédent des pertes sur les gains.

La position globale de change doit s'apprécier devise par devise et non pas pour l'ensemble des devises confondues. Elle doit prendre en compte des opérations figurant en engagements hors bilan.

■ **POSTES DU BILAN**

Regroupement de comptes inscrit sur une ligne du bilan. Un ensemble de postes forme une masse du bilan.

■ **POSTULAT (voir Principe comptables fondamentaux)**

■ **POUVOIR**

Droits effectifs qui confèrent la capacité actuelle de diriger les activités pertinentes.

■ **PRÉÉMINENCE DE LA RÉALITÉ SUR L'APPARENCE**

Pour satisfaire à la finalité d'image fidèle du patrimoine, de la situation financière, priorité doit être donnée à la réalité économique sur la forme ou l'apparence juridique dans l'établissement des états financiers. L'application de ce postulat conduit par exemple à inscrire, à l'actif du bilan des utilisateurs, des biens en crédit-bail et assimilés comme s'ils en étaient propriétaires, malgré l'apparence juridique.

En raison des difficultés d'application de ce postulat liées à l'analyse juridique et économique des contrats, le Système Comptable OHADA prévoit les cas d'application, limitatifs, du postulat.

■ **PREUVE D'IMPOT**

Le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés impose de produire dans les Notes annexes une réconciliation entre la charge théorique d'impôt sur les bénéfices et la charge effective. Cette analyse, intitulée « preuve d'impôt », permet d'éclairer aussi bien les utilisateurs des comptes sur un élément substantiel de la formation du résultat d'un groupe que les consolideurs eux-mêmes dans leur vérification du calcul des impôts différés. Parmi ces analyses figure un rapprochement entre le taux normal d'impôt et le taux effectif.

■ **PRIME DE CONVERSION**

Différence entre la valeur de conversion du ou des titres de créance et la valeur nominale des actions ou parts sociales rémunérant l'apport.

■ PRIME D'APPORT

Différence entre la valeur du ou des biens apportés et la valeur nominale des actions ou des parts sociales rémunérant cet apport, notamment dans le cadre d'une augmentation de capital par apport en nature.

■ PRIME D'ÉMISSION

Excédent du prix d'émission sur la valeur nominale des actions ou parts sociales attribuées à l'apporteur.

■ PRIME DE FUSION

Différence entre la valeur réelle de l'entité absorbée et la valeur nominale des actions ou parts sociales rémunérant l'apport.

La prime de fusion équivaut à la plus-value dégagée lors d'une opération de fusion.

■ PRIME DE REMBOURSEMENT DES OBLIGATIONS

Différence entre la valeur d'émission de l'obligation et sa valeur de remboursement lorsque la valeur d'émission est inférieure à sa valeur nominale.

■ PRINCIPES COMPTABLES FONDAMENTAUX

Les principes comptables fondamentaux structurent la représentation comptable de l'entité. Issus historiquement de la pratique comptable, ces principes sont intégrés dans les cadres conceptuels et les normes comptables, et tirent leur légitimité de leur reconnaissance par les acteurs du monde comptable. Ce sont les postulats et conventions comptables qui sont couramment regroupés sous le terme générique de principes comptables.

Les postulats définissent le champ du modèle comptable du Système Comptable OHADA. Il s'agit du :

- postulat de l'entité,
- postulat de la comptabilité d'engagement,
- postulat de la spécialisation des exercices,
- postulat de la permanence des méthodes,
- postulat de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.

Les conventions servent de guide pour l'élaboration des états financiers annuels du Système comptable OHADA. Il s'agit de la :

- convention du coût historique,
- convention de prudence,
- convention de la transparence
- convention de la correspondance bilan de clôture- bilan d'ouverture
- convention de l'importance significative.

■ PRIX

Rapport d'échange entre deux actifs, le prix s'applique aux transactions d'une entité avec l'extérieur, notamment en ce qui concerne les achats "prix d'achat " et les ventes "prix de vente ".

Un prix implique une notion de résultat.

■ PRIX D'ÉMISSION

Prix auquel sont souscrites les valeurs mobilières émises par une société.

■ PROCÉDÉS

Ensemble des moyens techniques, formules, connaissances, et savoir-faire mis en œuvre dans le cadre de l'élaboration d'un produit ou de la prestation d'un service.

■ PRODUCTION IMMOBILISÉE

Coût de production des travaux faits par l'entité pour elle-même.

■ PRODUCTIVITÉ

Rapport entre une production en quantité ou en valeur et un ou plusieurs facteurs utilisés pour cette production. Par exemple, la productivité du travail mesure le rapport entre la production obtenue et la consommation de main-d'œuvre.

La productivité est dite globale lorsque le dénominateur est un ensemble pondéré des facteurs de production.

■ PRODUIT FINI

Produit ayant atteint un stade d'achèvement définitif dans un cycle de production.

■ PRODUITS

Sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :

- soit en contrepartie de la fourniture par l'entité de biens, travaux, services, ainsi que des avantages qu'elle a consentis ;
- soit en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;
- soit exceptionnellement sans contrepartie.

Les produits comprennent également pour la détermination du résultat de l'exercice :

- la production stockée au cours de l'exercice ;
- la production immobilisée ;
- les reprises sur amortissements et provisions
- le prix de cession d'éléments d'actifs cédés, détruits ou disparus
- le transfert de charges.

■ PRODUITS ACCESSOIRES

Produits qui, tout en étant liés à l'activité de l'entité, ne constituent pas pour autant l'objet de son activité principale.

Ces produits accessoires sont utilisés au niveau du compte de résultat pour le calcul du chiffre d'affaires.

■ PRODUITS À RECEVOIR

Produits acquis à l'entité mais dont le montant, non définitivement arrêté, n'a pas encore été inscrit aux

comptes de tiers débiteurs.

Le terme acquis s'entend des ventes de biens ou de services pour lesquels le produit a été livré ou la prestation exécutée.

■ **PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE**

Produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations et fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies.

Du fait de la perception de ces produits, l'entité se trouve obligée envers un tiers et, en conséquence, tenue de s'acquitter d'une dette.

■ **PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS**

Montant entrant dans la trésorerie de l'entité au terme de la cession d'une immobilisation, une fois réglés les commissions et frais de vente ou l'indemnité d'assurance versée à l'entité en contrepartie de la destruction de ladite immobilisation.

Prix de vente résultant de l'accord entre les co - contractants et figurant sur l'acte de vente moins les commissions et frais de vente.

En cas d'indemnité d'assurance pour réparation, celle-ci figurera au crédit du compte 82 si l'entité décidait de ne pas effectuer cette réparation et de mettre l'immobilisation au rebut ou encore de la céder en l'état. Le prix de vente net viendrait, dans ce cas, en complément au crédit du compte 82.

L'indemnité d'assurance perçue au cas où le bien est détruit est assimilée au prix de cession.

■ **PRODUITS EN COURS (voir "Stocks et en-cours ")**

■ **PRODUITS FINANCIERS**

Produits à caractère financier qui ne proviennent pas directement de l'activité principale d'une société ou de son principal objet.

Les produits financiers sont généralement issus des revenus de titres de participation ou de placement, des escomptes de paiement, des intérêts de prêt, notamment.

■ **PRODUITS HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES**

Produits non récurrents, de nature non liée à l'activité ordinaire de l'entité. Les produits H.A.O. ne doivent pas être confondus avec les produits dits exceptionnels, définis le plus souvent à partir des circonstances exceptionnelles à l'origine de leur survenance.

■ **PRODUITS INTERMÉDIAIRES**

Produits ayant atteint un stade d'achèvement, mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production.

■ **PRODUITS RÉSIDUELS**

Chutes, déchets et autres rebuts de fabrication.

■ **PROVISION**

Une provision est un passif externe (dette) dont l'échéance ou le montant est incertain. Selon le SYSCOHADA, le terme « provision » désigne les provisions pour risques et charges et de façon dérogatoire les provisions règlementées car elles ne correspondent ni à un risque ni à une charge future. Elles sont constituées uniquement en application de dispositions fiscales.

Un passif externe est une obligation actuelle de l'entité de transférer une ressource économique à la suite d'événements passés

■ **PROVISION DE PROPRE ASSUREUR**

Provision destinée à couvrir la part de risque non couverte par une assurance lorsque ce risque est rattachable à des exercices clos.

■ **PROVISION SPÉCIALE DE RÉÉVALUATION**

Les réévaluations d'immobilisations décidées par la puissance publique en franchise d'impôt nécessitent un ajustement des annuités d'amortissement sur éléments amortissables. En effet, par suite de la réévaluation de la valeur d'origine, la base amortissable se trouve modifiée et les annuités d'amortissement constatées deviennent supérieures à ce qu'elles auraient été sans réévaluation. Afin d'éliminer l'effet de la réévaluation sur le résultat, il a été créé un compte de "Provision spéciale de réévaluation " dans la catégorie des provisions réglementées.

La fraction excédentaire de la dotation aux amortissements est compensée par la reprise annuelle sur la provision spéciale.

■ **PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES**

Il s'agit d'un passif externe dont l'échéance ou le montant est incertain.

Provisions évaluées à l'arrêté des comptes, destinées à couvrir des risques et des charges que les événements survenus ou en cours rendent probables, qui sont nettement précisées quant à leur objet, mais dont la réalisation est incertaine et la survenance estimée à plus d'un an.

■ **PROVISIONS POUR GARANTIES**

Dépenses susceptibles d'être engagées du fait de garanties données, en liaison notamment avec des biens vendus ou une prestation de services. L'estimation des charges y afférentes pourrait avoir des bases statistiques provenant de l'expérience des années antérieures.

■ **PROVISIONS POUR LITIGES**

Provisions à constituer lorsque l'entité, engagée dans un procès, risque d'être condamnée au versement de

dommages et intérêts ou autres indemnités.

■ **PROVISIONS POUR PERTES DE CHANGE**

Provisions permettant de tenir compte des pertes latentes sur les créances et les dettes dont la valeur dépend des fluctuations de monnaies étrangères.

■ **PROVISIONS POUR PERTES SUR MARCHÉS À TERME**

Provisions constituées lorsqu'un risque de perte est à attendre de comparaisons entre :

- le prix de vente effectif et le prix d'achat espéré à la date de clôture de l'exercice ;
- le prix de vente espéré à la clôture de l'exercice et le prix d'achat effectif.

■ **PROVISIONS POUR RETRAITES**

Provisions relatives aux charges que peuvent engendrer des obligations légales ou contractuelles conférant au personnel des droits à la retraite.

■ **PROVISIONS POUR RISQUES**

Provisions destinées à couvrir les risques identifiés inhérents à l'activité de l'entité tels que ceux résultant des garanties données aux clients ou des opérations traitées en monnaies étrangères.

■ **PROVISIONS RÉGLEMENTÉES**

Provisions ne correspondant pas à l'objet normal d'une provision et comptabilisées en application de dispositions légales (et notamment fiscales).

Les amortissements dérogatoires sont assimilés à des provisions réglementées.

■ **PRUDENCE (Convention de)**

Appréciation raisonnable des faits dans des conditions d'incertitude afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'entité. Les actifs et les produits ne doivent pas être surévalués, et les passifs et les charges ne doivent pas être sous-évalués.

Son application permet de protéger les utilisateurs externes des états financiers (et aussi les dirigeants) contre les illusions qui pourraient résulter d'une image non prudente ou trop flatteuse de l'entité.

La convention de prudence crée une dissymétrie de traitement des charges et des produits : toute perte probable est systématiquement enregistrée en charge alors que les gains potentiels ne le sont jamais.

Q

■ **QUITTANCE**

Document écrit et dûment signé du créancier, constatant le paiement par le débiteur de la somme que ce dernier lui doit, afin de le déclarer quitte envers lui de ladite obligation.

■ **QUOTE-PART DE RÉSULTAT (sur opérations faites en commun)**

Quote-part de bénéfice ou de perte due à des opérations réalisées en commun avec d'autres entités dans le cadre d'une société en participation ou d'un G.I.E., fiscalement transparents.

R

■ **RABAIS**

Réductions pratiquées exceptionnellement sur le prix de vente préalablement convenu, pour tenir compte, par exemple, d'un défaut de qualité ou de conformité des objets vendus.

■ **RAPPORT DE GESTION**

Le rapport de gestion expose la situation de l'entité ou de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation, les évolutions prévisibles, les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date à laquelle les comptes personnels ou consolidés sont établis ainsi que les activités en matière de recherche et de développement.

■ **RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES (à l'Assemblée générale annuelle)**

Dans son rapport à l'Assemblée générale ordinaire, le commissaire aux comptes fait part de l'accomplissement de la mission qui lui est dévolue. Ainsi :

- il certifie que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice ;
- il vérifie les valeurs et les documents comptables de la société et contrôle la conformité de la comptabilité de la société aux règles en vigueur ;
- il vérifie la sincérité et la concordance avec les états financiers de synthèse des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou de l'administrateur général, selon le cas, et dans les documents sur la situation financière et les états financiers de synthèse de la société adressés aux actionnaires, et fait état de ces observations dans son rapport à l'Assemblée générale ;
- il signale à l'Assemblée générale les irrégularités et les inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa

mission.

- **RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES (au Conseil d'administration)**

Dans les sociétés anonymes, le commissaire aux comptes dresse un rapport dans lequel il porte à la connaissance du conseil d'administration ou de l'administrateur général :

1) les contrôles et vérifications auxquels il a procédé et les différents sondages effectués ainsi que leurs résultats ;

2) les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications lui paraissent devoir être apportées, en faisant toutes les observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents ;

3) les irrégularités et les inexactitudes qu'il aurait découvertes ;

4) les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications précitées sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du dernier exercice.

- **RAPPORT SPÉCIAL DU COMMISSAIRE AUX COMPTES**

Le commissaire aux comptes fournit un rapport spécial sur les conventions réglementées.

Ce rapport vise à informer les associés sur les conventions conclues d'une part entre la société et ses dirigeants et, d'autre part, entre la société et d'autres sociétés dans lesquelles ses dirigeants sont propriétaires, associés indéfiniment responsables.

Le rapport spécial mentionne les indications suivantes :

- l'énumération des conventions ;
- le nom des administrateurs, des directeurs généraux et des gérants ;
- la nature et l'objet desdites conventions, les prix et tarifs pratiqués, l'intérêt attaché à leur conclusion ;
- l'importance des fournitures livrées ou prestations de service fournies.

- **RAPPROCHEMENT (État de)**

Etabli périodiquement, l'état de rapprochement permet de vérifier la concordance de deux comptes réciproques.

Par exemple, le rapprochement bancaire permet de vérifier la concordance entre le compte « Banques » tenu par une entité et le relevé bancaire adressé périodiquement par la banque.

L'état de rapprochement sert au récolement d'informations fractionnaires avec l'information globale correspondante.

La différence entre deux comptes réciproques peut s'expliquer par des erreurs, des omissions, ou des enregistrements à des dates différentes dans deux comptabilités.

- **RATIO**

Rapport entre deux grandeurs (postes ou rubriques) significatives et homogènes. Les ratios servent à analyser les performances et les structures financières de l'entité.

- **RAVALEMENT (Dépenses de)**

Dépenses afférentes aux travaux nécessités par la remise en état des façades d'un immeuble et s'opérant, selon la construction, par simple grattage ou brossage, ou bien par réfection des crépis ou des enduits.

- **RÉALISABLES (Valeurs)**

Valeurs dont la transformation en numéraire est possible dans un délai relativement court.

Les valeurs réalisables sont constituées par les créances sur les clients et, au besoin, les marchandises et les matières premières.

- **RÉALISATION DES APPORTS**

Opération par laquelle s'opère le transfert de la propriété ou de la titularité du numéraire, des droits corporels, incorporels, des créances certaines et liquides, en application des engagements que les associés ont pris en faveur de la société lors de sa constitution.

La réalisation des apports constitue la deuxième phase de la constitution d'une société au cours de laquelle les associés effectuent leurs apports.

- **REBUTS**

Produit résiduel ou matière de récupération n'ayant pas les qualités voulues (copeaux, sciures de bois par exemple) provenant de la fabrication d'un produit principal. Le rebut peut être détruit, recyclé ou vendu en l'état.

- **RÉCÉPISSÉ (marchandises)**

Titre de propriété de marchandises déposées dans un magasin général, le récépissé, dûment signé par le directeur du magasin général, constitue la reconnaissance du dépôt desdites marchandises. Le récépissé permet de contrôler à l'inventaire les stocks appartenant à l'entité. Le rattachement des achats à l'exercice est facilité par l'existence de ce document.

Le récépissé permet d'incorporer le droit de propriété qu'il transfère avec lui-même par voie d'endossement.

- **RÉCIPROCITÉ DES COMPTES**

Sont dits réciproques les comptes enregistrant, dans chacune des comptabilités de deux agents économiques, les flux, de créances - dettes, reliant ces deux agents.

■ **RECLASSEMENT (comptes consolidés)**
Le principe d'homogénéité veut que les comptes consolidés soient établis dans le respect des mêmes principes d'évaluation pour l'ensemble des sociétés retenues dans le périmètre de consolidation. En cas de différences dans les règles de présentation des comptes personnels, il est procédé à des reclassements de comptes.

■ **REDEVANCES**
Les redevances sont, pour celui qui les verse, des charges d'exploitation dues à un inventeur (pour brevets, licences, marques, procédés techniques) pour la concession de la licence d'exploitation d'un brevet ou des sommes payées à des sociétés de crédit-bail pour l'utilisation des biens pris en crédit-bail ou contrats assimilés.
Le terme est également utilisé en matière fiscale pour désigner certains impôts.

■ **RÉDUCTION DU CAPITAL**
Diminution du capital soit par remboursement du capital, soit par réduction de la valeur nominale des actions, soit par diminution du nombre des actions.

La réduction du capital peut être motivée par un capital trop élevé pour les besoins de la société ; dans ces conditions, une partie du capital peut être remboursée aux associés en espèces.

Par ailleurs, la société peut avoir enregistré des pertes si importantes que les bénéfices attendus et les réserves constituées ne sauraient entièrement couvrir. L'amortissement des pertes implique, dans ces conditions, une réduction du capital conduisant chacun des associés à supporter un amoindrissement de la valeur de son apport.

■ **RÉDUCTIONS COMMERCIALES**
Diminution des prix pratiqués hors factures : elles comprennent les rabais, les remises et les ristournes hors factures.

Cette définition est valable pour les réductions sur achats de biens et de services (rabais, remises et ristournes obtenus).

■ **RÉDUCTIONS SUR VENTES**
Réductions pratiquées hors factures : elles comprennent les rabais, les remises et les ristournes hors factures.

Mutatis mutandis, cette définition est valable pour les réductions sur achats de biens et services (rabais, remises et ristournes obtenus).

■ **RÉÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS**
Substitution d'une valeur dite réévaluée à la valeur nette comptable telle qu'elle figure au bilan.

La réévaluation est une exception à la règle des coûts historiques motivée par la recherche d'une image fidèle. Il peut s'agir d'une réévaluation légale dont la mise en œuvre et les modalités techniques sont définies strictement par les pouvoirs publics.

La réévaluation peut être libre, c'est-à-dire à l'initiative de l'entité.

■ **RÉGIE D'AVANCES**
Fonds gérés par les régisseurs ou les comptables subordonnés.

Tout comme les accréditifs, ces fonds nécessitent une reddition de comptes et un suivi de leur emploi.

■ **REGION DE L'ESPACE OHADA**
Ensemble économique institutionnalisé formé par un certain nombre d'Etats-parties dans le but de favoriser leur développement économique et social, notamment par l'unification de leur marché intérieur et par la mise en œuvre de politiques sectorielles communes (CEMAC, UEMOA...).

■ **REGLEMENTATION COMPTABLE**
C'est un mode de régulation comptable dans lequel intervient l'Etat ou de l'autorité publique.

■ **REGROUPEMENT D'ENTREPRISE**
Une transaction ou un autre événement au cours duquel un acquéreur obtient le contrôle d'une ou plusieurs entreprises Les transactions parfois désignées sous le vocable de « vraies fusions » ou de « fusions entre égaux » sont également des regroupements d'entreprises.

■ **RÉGULARITÉ**
Conformité aux règles et procédures en vigueur. C'est également l'obligation que doit satisfaire toute entité, en matière de tenue, de contrôle, de présentation et de communication des informations qu'elle aura traitées, pour assurer l'authenticité des écritures de sorte que la comptabilité puisse servir à la fois d'instrument de mesure des droits des partenaires de l'entité, d'instrument de preuve et d'instrument d'information des tiers.

■ **RÉGULARISATION (Comptes de)**
Répartition des charges et des produits dans le temps, de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement.

Entrent dans cette catégorie :

- les charges constatées d'avance ;
- les charges à payer ;
- les produits constatés d'avance ;
- les produits à recevoir.

Les régularisations font l'objet d'inscriptions dans les comptes appropriés du bilan. C'est ainsi que les comptes de charges à payer et de produits à recevoir sont respectivement rattachés aux comptes de tiers concernés.

■ **REGULATIONTION COMPTABLE**
Processus de production, de mise en œuvre et de contrôle de l'application des normes comptables. Il

existe généralement trois modes de régulation comptable :

- la régulation par l'Etat (réglementation comptable) ;
- la régulation par la profession ;
- la régulation par l'ensemble des acteurs intéressés par l'information financière.

■ **RÉMÉRÉ (Clause de)**
Convention par laquelle le vendeur se réserve le droit de reprendre la chose vendue moyennant restitution du prix et des accessoires, dans un délai prévu par le contrat de vente.

■ **REMISES**
Réductions pratiquées habituellement sur le prix courant de vente, en considération, par exemple, de l'importance de la vente ou de la profession du client, et généralement calculées par application d'un pourcentage du prix courant de vente.

■ **RENTE VIAGERE**
Le contrat de rente viagère appartient à la catégorie des contrats dits aléatoires. Cette classification de certains contrats à titre onéreux s'explique par le fait que la prestation à laquelle l'une des parties est obligée dépend, dans son existence ou son étendue, d'un événement incertain, d'un aléa.

■ **RÉPARTITION**
Travail de classement des charges, aboutissant à l'inscription dans les comptes de reclassement et les centres d'analyse des éléments qui ne peuvent pas être affectés faute de moyens de mesure. Une répartition s'effectue à l'aide d'une clef de répartition fondée sur des relevés statistiques ou des raisonnements techniques et économiques appropriés.

■ **RÉPARTITION DES RÉSULTATS (Projet de)**
Affectation du bénéfice de l'exercice clos entre dividendes et réserves ou report à nouveau, proposée par le Conseil d'administration et votée par l'Assemblée des actionnaires d'une société.

■ **REPORT À NOUVEAU CRÉDITEUR**
Bénéfices dont l'affectation est renvoyée, par l'organe compétent statuant sur les comptes de l'exercice, à une décision ultérieure.

■ **REPORT À NOUVEAU DÉBITEUR**
Pertes constatées à la clôture d'exercices antérieurs, qui n'ont pas été imputées sur des réserves ni résorbées par une réduction du capital social et qui devront être déduites du bénéfice de l'exercice suivant ou rajoutées au déficit dudit exercice.

■ **REPRISES (amortissements ou provisions)**
Réajustement de dotations antérieurement constituées, lorsque les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister.

■ **RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ (Clause de)**
L'effet de cette clause, dans un contrat de vente, est de différer le transfert de la propriété du bien à l'acheteur jusqu'à la date du paiement intégral du prix (principal et intérêts).

Le Système Comptable OHADA prescrit la comptabilisation de telles opérations comme s'il s'agissait d'achats/ventes ordinaires, mais avec mentions spécifiques dans les Notes annexes.

■ **RÉSERVE DE RÉÉVALUATION**
Ecart entre valeur réévaluée et valeur d'origine des immobilisations non amortissables réévaluées dans le cadre d'une réévaluation fiscalement neutre.

La réserve de réévaluation peut être portée, pour partie ou pour la totalité, au compte capital (incorporation de réserves).

■ **RÉSERVE LÉGALE**
La réserve légale est un prélèvement effectué sur les bénéfices, diminués des pertes antérieures, en vue de constituer en faveur des sociétés anonymes ou des sociétés à responsabilité limitée, un fonds de réserve, en application des dispositions légales en cette matière.

La réserve légale s'impose dans les sociétés où il n'existe pas une responsabilité illimitée des associés ou de certains d'entre eux.

■ **RÉSERVES**
Bénéfices affectés durablement à l'entité soit en application de dispositions légales ou statutaires, soit jusqu'à décision contraire des organes compétents.

La réserve légale a pour but de constater la dotation obligatoire en la matière.

Les autres réserves sont constituées conformément aux statuts ou à l'initiative de l'entité et peuvent être utilisées selon ses besoins.

■ **RÉSERVES CONSOLIDÉES**
Différence entre la part de capitaux propres de l'entité intégrée, correspondant au pourcentage d'intérêts détenu par l'entité consolidante et la valeur comptable (déduction faite de l'écart de première consolidation) de la participation. Elle correspond à l'accroissement des capitaux propres de l'entité intégrée depuis la date de prise de participation ou de la création (bénéfices non distribués, réévaluation d'actif).

■ **RÉSERVES INDISPONIBLES**
Ensemble comprenant la réserve légale, les réserves statutaires et les réserves réglementées.

■ **RÉSERVES LIBRES**
Réserves dont l'Assemblée générale a la disposition. L'Assemblée générale peut ainsi prélever des dividendes sur ces réserves en indiquant expressément les postes sur lesquels les prélèvements sont effectués.

■ **RÉSERVES RÉGLEMENTÉES**

Prélèvements effectués sur le bénéfice en application de dispositions légales et réglementaires. Les réserves réglementées peuvent comprendre notamment des réserves inhérentes à l'octroi d'une subvention d'investissement.

■ **RÉSERVES STATUTAIRES**

Réserves constituées en application des dispositions spécifiques des statuts d'une société.

■ **RÉSULTAT CONSOLIDÉ**

Résultat réalisé par l'ensemble des entités consolidées, quel que soit le mode de consolidation utilisé (intégration proportionnelle, intégration globale, mise en équivalence), après retraitements nécessaires pour éviter les doubles emplois (dividendes, dotations aux provisions), pour homogénéiser les comptes des entités consolidées, pour neutraliser les effets de certaines règles fiscales (amortissements dérogatoires, provisions réglementées...) et après élimination des profits internes.

Le résultat consolidé est partagé entre la société consolidante et les actionnaires minoritaires des sociétés intégrées globalement.

Constitué du résultat de l'entité consolidante, de celui des entités consolidées par intégration globale et de la fraction du résultat des entités consolidées par intégration proportionnelle représentative des intérêts de l'entité consolidante, ou d'autres entités détentrices incluses dans l'ensemble consolidé, le résultat consolidé comprend aussi la fraction du résultat des entités consolidées par mise en équivalence.

Le compte de résultat consolidé fait apparaître, de façon distincte, la part de l'entité consolidante et la part des associés minoritaires dans le résultat net de l'ensemble des entités consolidées par intégration, ainsi que la quote-part des résultats nets des entités consolidées par mise en équivalence.

■ **RÉSULTAT D'EXPLOITATION**

Solde significatif de gestion égal à la différence entre les produits d'exploitation et les charges d'exploitation.

Ce solde représente la ressource tirée de l'activité d'exploitation avant la prise en compte des éléments financiers et hors activités ordinaires.

Ce solde contribue à rémunérer les capitaux propres et empruntés et à assurer le paiement de l'impôt et de la participation.

Le résultat d'exploitation est un solde qui peut être utilisé pour des comparaisons inter entités.

■ **RÉSULTAT DES ACTIVITÉS ORDINAIRES**

Résultat susceptible de se reproduire, à qualité de gestion égale, d'une année à l'autre. Il est égal à la somme du résultat d'exploitation et du résultat financier. C'est un solde caractéristique de gestion. Il est utilisé dans l'analyse des performances de l'entité.

■ **RÉSULTAT FINANCIER**

Résultat des opérations financières, le résultat financier fait partie des soldes significatifs de gestion. Il renseigne sur la politique de financement de l'entité.

■ **RÉSULTAT FISCAL**

Résultat déterminé selon les règles et les dispositions fiscales. Le résultat fiscal est un bénéfice fiscal ou un déficit fiscal. En pratique, le résultat fiscal est calculé à partir du résultat comptable auquel sont apportées des corrections (en plus ou en moins).

■ **RÉSULTAT HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES**

Résultat obtenu sur les opérations non récurrentes. Ce solde de gestion est utilisé pour analyser les changements de structure ou de stratégie de l'entité.

■ **RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE**

Différence entre les produits et les charges liés à l'ensemble des activités de l'entité.

Le résultat de l'exercice est aussi égal à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice. Il s'agit de la variation brute diminuée des apports nouveaux et augmentée des répartitions aux ayants droit aux capitaux propres.

Souvent, l'intervention d'opérations affectant directement le montant des capitaux propres, sans transiter par le résultat, ne permet pas de constater cette équivalence sans analyse préalable.

Lorsque le total des produits est supérieur aux charges, le solde créditeur qui apparaît est un bénéfice. Dans le cas contraire, c'est une perte.

Le solde de ce compte constitue le résultat de la période. Son affectation devra être décidée au cours de la période suivante. Il sera donc soldé lors de la comptabilisation de cette affectation.

■ **RÉSULTAT PAR ACTION**

Constitue une des mesures de performance utilisées par les investisseurs. En conséquence, une information relative à son calcul doit être donnée dans les Notes annexes.

Ainsi, les entités cotées en Bourse calculeront le résultat de base par action et le résultat dilué par action.

■ **RÉSULTATS ANALYTIQUES**

Différence entre les ventes et le coût de revient correspondant d'un produit. Il permet de déterminer la contribution du produit à la formation du résultat.

■ **RETENUE À LA SOURCE**

Prélèvement effectué par l'organisme payeur, pour le compte de l'Administration fiscale, représentatif de l'impôt exigible par le redevable, à l'occasion de versement de sommes d'argent cédées aux tiers (personnes physiques et morales).

■ **RETENUE DE GARANTIE**

Partie du prix retenue temporairement par un client à titre de garantie de la bonne exécution d'un contrat. La retenue de garantie est notamment pratiquée par le maître de l'ouvrage dans les marchés de travaux immobiliers.

■ **RETRAITEMENT (d'homogénéité)**

Rectification subie par les documents comptables des entités consolidées afin de faciliter les opérations ou d'éliminer l'hétérogénéité éventuelle des évaluations.

■ **RISTOURNES**

Réductions de prix calculées sur l'ensemble des opérations faites avec le même tiers pour une période déterminée.

■ **ROMPUS**

Fractions de capital inférieures à la valeur nominale d'un titre.

- Rompus de souscription ou d'attribution, lorsqu'un détenteur de titres doit acheter ou vendre des droits parce que le nombre d'actions anciennes qu'il possède, exprimé en droits d'attribution ou de souscription, ne correspond pas à un nombre entier d'actions nouvelles qu'il faut acquérir ou se faire attribuer.
- Rompus de regroupement lorsqu'en cas de regroupement d'actions (diminution de capital par exemple) le nombre d'actions anciennes que l'on possède n'est pas un multiple de celles à échanger contre une action regroupée.

■ **ROTATION DES STOCKS**

Renouvellement des stocks dans une entité, au cours d'un exercice, exprimé :

- soit par un taux annuel dit taux de rotation ou d'écoulement (exemple : taux de rotation 8 par an) ;
- soit par une durée, qui est l'inverse du taux précédent (exemple : durée d'écoulement 1/8 d'année, soit 1,5 mois ou 45 jours).

S

■ **SCISSION**

Opération par laquelle le patrimoine d'une société scindée est partagé en plusieurs fractions simultanément transmises à plusieurs sociétés existantes ou nouvelles.

La scission entraîne la dissolution de la société scindée, la constitution ou l'augmentation de capital des sociétés substituées à la société dissoute.

La scission apparaît comme le contraire d'une fusion. Toutefois, elle peut aboutir à une concentration d'entités.

■ **SEUIL DE SIGNIFICATION**

Le seuil de signification exprime donc la mesure de l'importance significative. Est significative, toute information dont la communication est susceptible de modifier le jugement du lecteur de comptes.
Si la notion de caractère significatif n'est pas exclusivement liée à un critère quantitatif, ce dernier peut, sur un plan pratique, aider à sa mise en œuvre. Ainsi, on peut considérer par exemple qu'une information quantifiée sur le plan financier a un caractère significatif (tout en rappelant que sur ce point le jugement personnel est primordial) :

- lorsque le poste qu'elle explique ou précise représente un certain pourcentage du total du bilan (par exemple entre 5 et 10 % au moins) ;
- ou lorsque la partie de variation du poste expliquée par l'information représente entre 10 et 20 % du montant total du poste ;
- ou lorsque le montant considéré représente plus de 10 % du bénéfice net.

■ **SINCÉRITÉ**

Application de bonne foi de la règle de prudence, des obligations de régularité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication de toutes les procédures comptables en vigueur, en fonction de la réalité et de l'importance des opérations, des événements et des situations.

■ **SOCIETE MERE**

Une société est mère lorsqu'elle possède plus de la moitié du capital d'une autre société.

En consolidation, une entité mère est une entité qui en contrôle une ou plusieurs autres.

■ **SOL, SOUS-SOL, SUR-SOL**

Termes utilisés lorsque l'entité n'est pas propriétaire de ces trois éléments attachés à une même parcelle de terrain.

C'est ainsi que "sur - sol" est le terme utilisé lorsque l'entité a un droit de construction ou d'utilisation de l'espace situé au-dessus d'un sol dont elle n'est pas propriétaire.

■ **SOLDE**

Différence entre le total des crédits et le total des débits.

Le solde peut être créditeur au cas où le crédit est supérieur au débit.

Le solde peut être débiteur dans le cas contraire

Le solde peut également être nul en cas d'égalité du débit et du crédit, ce qui est la situation d'un compte soldé.

■ **SOLDES SIGNIFICATIFS DE GESTION**

Grandeurs calculées à partir des comptes de gestion pour faire ressortir, en même temps que les phases successives de la formation du résultat net, le comportement économique d'une entité.

Ces soldes comprennent pour le Système normal :

1 - Marge commerciale

2 - Valeur ajoutée

3 - Excédent brut d'exploitation

4 - Résultat d'exploitation

5 - Résultat financier

6 - Résultat des activités ordinaires

7 - Résultat hors activités ordinaires

8 - Résultat net

■ **SORTIES DE STOCKS (voir "Valorisation des biens fongibles ")**

■ **SOUS-ACTIVITÉ**

Niveau d'activité se situant en deçà des capacités normales de production, ou de la production que l'entité peut raisonnablement attendre des moyens dont elle dispose.

■ **SOUS-ENSEMBLE CONSOLIDÉ**

Ensemble d'entités liées entre elles par des liens de dépendance financière, mais dont l'entité dominante est elle-même contrôlée par une autre entité. Ces sous-ensembles constituent les regroupements utilisés dans la technique dite de "consolidation par paliers ".

■ **SOUS-PRODUIT**

Bien ou produit découlant accessoirement de la fabrication d'une autre substance principale du fait de la mise en œuvre d'un procédé de fabrication. Un sous-produit peut également être issu du traitement de déchets et de rebuts.

■ **STOCKS ET EN-COURS**

Ensemble des biens ou des services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entité pour être :

- soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours ;
- soit consommés en général au premier usage.

On distingue les stocks proprement dits des en-cours.

Les stocks proprement dits comprennent :

- les approvisionnements : matières premières et fournitures, matières consommables et fournitures ;
- les produits : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels ;
- les marchandises.

Les stocks peuvent être directement inventoriés par rapport à une nomenclature.

Les en-cours sont des biens ou des services en cours de formation au travers du processus de production. Ils peuvent être inventoriés par assimilation conventionnelle à d'autres biens de la nomenclature ou par inscription sous une rubrique "non ventilable " de cette nomenclature.

Le stock outil, en bonne gestion, doit être incorporé dans les immobilisations plutôt que dans les actifs circulants.

■ **STOCK-OPTIONS**

C'est un mécanisme incitatif qui permet aux salariés et dirigeants d'une société par actions (cotée ou non cotée) de souscrire ou d'acheter des actions de l'entité à un prix d'exercice fixé le jour où l'option est consentie. Les bénéficiaires de tels plans auront intérêt à lever l'option lorsque le cours de bourse ou la valeur de l'action deviendra supérieur au prix fixé initialement. Ils pourront ainsi dégager une plus-value lors de la cession des titres.

■ **SUBVENTIONS D'ÉQUILIBRE**

Subvention dont bénéficie l'entité pour compenser tout ou partie de la perte globale qu'elle aurait subie si cette subvention ne lui avait pas été accordée.

■ **SUBVENTIONS D'EXPLOITATION**

Subvention dont bénéficie l'entité pour lui permettre de compenser l'insuffisance de prix de vente de certains produits ou de faire face à certaines charges d'exploitation.

Les subventions d'exploitation sont accordées par l'Etat, les collectivités publiques ou les tiers. Elles ne sont ni des fonds de dotation, ni des subventions d'investissement.

Elles comprennent, par exemple, les indemnités compensatrices pour insuffisance du prix de vente administré.

■ **SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT**

Aide financière accordée à l'entité en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (subventions d'équipement) ou de financer des activités à long terme.

Les subventions d'investissement sont accordées par l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux ou les tiers. Dans certains cas, l'entité reçoit cette subvention d'investissement sous la forme d'un transfert direct d'immobilisations.

■ **SURVALEUR (ou GOODWILL)**

Dans le cadre d'une évaluation de l'entité, la survaleur est l'écart constaté entre la valeur globale calculée et la valeur mathématique de l'entité; elle trouve son origine dans les éléments incorporels non comptabilisés, ainsi que dans une rentabilité de l'ensemble, différente de celle attendue de ses éléments constitutifs. Le terme est essentiellement utilisé dans le cas d'un excédent de la valeur globale sur la valeur mathématique (survaleur positive).

En consolidation, *le Goodwill ou écart d'acquisition (survaleur)* est un actif représentant les avantages économiques futurs résultant des autres actifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises qui ne sont pas identifiés individuellement et comptabilisés séparément.

■ **SYSCOHADA : Système Comptable OHADA**

■ **SYSTÈME MINIMAL DE TRÉSORERIE**

Système de comptabilité admis pour les très petites entités dont les recettes annuelles ne dépassent pas un certain seuil. Il répond à des conditions de forme et de fond, dérogatoires par rapport aux dispositions comptables de droit commun.

■ **SYSTÈME NORMAL**

Système comptable applicable aux entités soumises à l'obligation de tenue de comptabilité.

T

■ **TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE**

Etat de synthèse à part entière, dont la finalité est d'expliquer la variation de la trésorerie de l'entité. Il recense donc les encaissements (sources des flux de trésorerie) et les décaissements (affectations des flux de trésorerie) qui ont un impact sur la trésorerie au cours de la période considérée. Par ailleurs, il classe les flux de trésorerie selon leur origine : activités opérationnelles, activités d'investissement, activités de financement. Il permet de connaitre la provenance des flux de liquidités et la manière dont ces flux ont été utilisés au cours de l'exercice.

■ **TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE**

Taxe sur le chiffre d'affaires facturée par l'entité qui la reverse à un Trésor public. La T.V.A. est supportée par le consommateur final. En effet, le vendeur paie la T.V.A. sur ses achats à ses propres fournisseurs. Il déclare la T.V.A. facturée, la T.V.A. qu'il a déjà payée sur ses achats et verse la différence au fisc. Lorsque cette différence est négative (cas des exportateurs), le vendeur dispose d'un crédit de T.V.A. Il peut utiliser ce crédit pour payer la T.V.A. au cours des périodes suivantes ou en réclamer le remboursement.

Si elle est déductible, la T.V.A. n'est ni une charge, ni un produit : elle est enregistrée dans les comptes de tiers.

Dans le cas où elle n'est pas "déductible", elle est comptabilisée dans les charges ou comprise dans le coût d'acquisition des immobilisations.

■ **TERRAINS BÂTIS**

Les terrains bâtis sont ceux sur lesquels des constructions sont édifiées. Toutefois, ils font l'objet d'une inscription séparée au bilan.

■ **TERRAINS NUS**

Terrains pouvant constituer le sol de bâtiment ou d'ouvrages. Ils sont par conséquent sans construction.

■ **TERRAINS DE GISEMENT**

Terrains d'extraction de matières destinées soit aux besoins de l'entité, soit à être revendues en l'état ou après transformation.

■ **TITRES DE PARTICIPATION**

Titres conférant des droits sur le capital d'autres entités et dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entité, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence notable sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle.

Sont présumés être des titres de participation, les titres acquis en tout ou partie par offre publique d'achat ou d'échange et les titres représentant au moins 10 % du capital social d'une entité.

Les autres titres de participation sont les titres d'une société n'entraînant pour leur propriétaire aucun contrôle déterminant sur les décisions de l'entité, selon la définition donnée ci-dessus, mais lui permettant, néanmoins, d'exercer une influence notable.

■ **TITRES DE PLACEMENT**

Titres négociables acquis et cessibles à tout moment en vue d'en retirer un revenu direct ou une plus-value. Les titres de placement sont représentatifs de créances souscrites généralement pour moins de cinq ans. Ils sont réalisables, immédiatement, en cas de nécessité. Ils sont productifs d'intérêts et constituent des placements financiers. Il peut s'agir de titres négociables sur un marché assurant la liquidité

et la sécurité des transactions ou non.

■ **TITRES FONGIBLES**

Valeurs mobilières interchangeables car susceptibles d'être admises en remplacement d'autres valeurs mobilières.

Généralement, les titres fongibles sont différents de ceux qui ont été initialement déposés et que le banquier ou l'agent de change remet lors de la restitution aux déposants. Les titres fongibles doivent comporter les mêmes droits, être de même nature et généralement ne portent pas les mêmes numéros.

■ **TITRES IMMOBILISÉS**

Les titres immobilisés sont des titres autres que des titres de participation que l'entité a l'intention de conserver durablement ou qu'elle n'a pas la possibilité de revendre à bref délai.

Les titres immobilisés sont représentatifs de parts de capital ou de placements à long terme.

■ **TITRES IMMOBILISÉS DE L'ACTIVITÉ DE PORTEFEUILLE (T.I.A.P.)**

L'activité "de portefeuille " d'une entité consiste à investir tout ou partie de ses actifs dans un portefeuille de titres pour en retirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante, sans intervention dans la gestion des entités dont les titres sont détenus.

Les T.I.A.P. ne sauraient être confondus avec les "titres de placement " (Trésorerie), ni avec les "Participations " (qui supposent une intervention dans la gestion et qui sont "consolidables ").

Les T.I.A.P. consistent principalement en actions et en parts sociales, mais aussi en obligations transformables en actions (remboursables, convertibles ou échangeables en actions).

■ **TITRES PARTICIPATIFS**

Titres de nature hybride, entre les actions et les obligations, les titres participatifs sont émis généralement par des sociétés publiques, para - publiques et les sociétés coopératives. Les titres participatifs ne donnent ni le droit de vote, ni le droit aux réserves et au boni de liquidation. Ils sont rémunérés par un droit fixe, plus une partie variable considérée comme la participation des titulaires au bénéfice de l'entité.

Les produits d'émission de titres participatifs sont compris dans les autres fonds propres.

■ **TITRES SOCIAUX**

Titres émis par une société en contrepartie des apports faits par les associés. Ces titres représentent les droits des associés et sont dénommés actions dans les sociétés par actions et parts sociales dans les autres sociétés.

Les titres sociaux confèrent à leur titulaire :

1) un droit sur les bénéfices réalisés lorsque leur distribution a été décidée ;

2) un droit sur les actifs nets de la société lors de leur répartition, à sa dissolution ou à l'occasion d'une réduction de son capital ;

3) le cas échéant, l'obligation de contribuer aux pertes sociales ;

4) le droit de voter et de participer aux décisions collectives des associés.

■ **TITRISATION**

La titrisation est l'opération par laquelle une entité cède des créances qu'elle détient sur sa clientèle à une entité ad hoc, qui finance l'acquisition de ces créances en émettant des titres sur le marché des capitaux. Le terme « titrisation » désigne cette transformation de créances en titres. Il s'agit d'une technique de mobilisation de créances.

■ **TRANSFERTS DE CHARGES**

Compte servant à corriger l'imputation de charges qui auraient dû, en raison de leur nature, être affectées à un compte de bilan ou à un autre compte de charges.

Les transferts de charges, en actif circulant, concernent les dépenses de l'entité mises à la charge de tiers (remboursement de débours et frais divers).

Les transferts de charges à charges (exemple : avantages en nature du personnel) doivent rester exceptionnels, car ils peuvent fausser les soldes de gestion.

Tous ces transferts sont, le plus souvent, effectués en fin d'exercice, après analyses et calculs ad hoc.

■ **TRANSPARENCE (Convention de)**

Principe en vertu duquel les informations importantes doivent être présentées et communiquées clairement, sans intention de dissimuler la réalité derrière l'apparence.

Ce principe se retrouve sous des appellations diverses telles que clarté, bonne information, régularité et sincérité objective.

■ **TREFONDS**

Pour un terrain de gisement, le tréfonds est le terrain de surface restant après épuisement des matériaux, qui constitue une immobilisation non amortissable.

U

■ **UEMOA**
(Union Economique et Monétaire Ouest Africaine)

Ensemble économique formé par huit (8) Etats (Bénin, Burkina, Côte d'Ivoire, Guinée-Bissau, Mali, Niger, Sénégal, Togo) dans le but de favoriser leur développement économique et social grâce à l'harmonisation de leur législation, à l'unification de leurs marchés intérieurs et à la mise en œuvre de politiques sectorielles communes.

■ **UNITÉ D'ŒUVRE**
Unité de mesure dans un centre d'analyse servant notamment à imputer le coût de ce centre aux autres produits.

L'unité d'œuvre est l'unité de mesure des œuvres d'un centre d'analyse. Elle est généralement exprimée en unité de temps ou en une autre unité physique.

L'unité d'œuvre permet de répartir équitablement le coût d'un centre de travail à d'autres centres de travail.

■ **USUFRUIT**
Droit réel issu du démembrement du droit de propriété et en vertu duquel le titulaire utilise un bien et en perçoit les fruits sans pour autant pouvoir en disposer.

V

■ **VALEUR ACTUELLE**
Valeur d'estimation du moment qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité d'un bien pour l'entité. Cette valeur est déterminée dans le cadre de la continuité de l'exploitation ou d'utilisation, ou le cas échéant, dans l'hypothèse de non - continuité.

À la fin de chaque exercice, l'entité doit procéder au recensement et à l'évaluation de ses biens, créances et dettes, à la valeur effective du moment, dite valeur actuelle.

■ **VALEUR ACTUELLE NETTE**
Critère de choix d'investissement couramment utilisé. Il permet d'apprécier l'importance de la trésorerie nette, dégagée par un projet, actualisée à sa date de lancement.

Il consiste à ramener la valeur de l'ensemble des flux de trésorerie, générés par le projet à sa date de lancement, à l'aide d'un taux d'actualisation.

■ **VALEUR AJOUTÉE**
Création de valeur ou accroissement de valeur que l'entité apporte aux biens et services en provenance des tiers dans l'exercice de ses activités professionnelles courantes. La valeur ajoutée se mesure par la différence entre la production de la période et les consommations de biens et de services nécessaires à cette production.

Solde significatif de gestion, elle mesure la richesse créée par l'entité.

La valeur ajoutée déterminée dans le Système Comptable OHADA est une grandeur de " gestion ", différente du concept macro-économique de valeur ajoutée.

■ **VALEUR COMPTABLE DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS**
Différence entre la valeur brute d'une immobilisation cédée et la somme des amortissements pratiqués depuis son entrée dans le patrimoine jusqu'à la date de son retrait de l'actif du bilan.

■ **VALEUR DE MARCHÉ**
Prix fixé par le marché, à une date précise, pour un bien ou un élément nettement précisé quant à sa nature et à son objet.

■ **VALEUR DE REMPLACEMENT (voir "Coût de remplacement ")**

■ **VALEUR DE RENDEMENT (d'un titre)**
L'acquisition d'un titre (action, obligation) est assimilée à un investissement dont le rendement s'apprécie en actualisant les flux de revenus générés.

La valeur de rendement est égale au montant du capital qui, placé à un taux déterminé, produirait un revenu égal au bénéfice de l'entité.

La valeur de rendement peut servir, à l'occasion d'une fusion, à déterminer le rapport d'échange.

■ **VALEUR D'INVENTAIRE**
Valeur actuelle à la date de clôture de l'exercice. Elle est comparée à la valeur d'entrée au bilan. Si la valeur d'inventaire est supérieure à la valeur d'entrée, cette dernière est maintenue dans les comptes, sauf cas expressément prévus par la législation. Si la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur d'entrée, la dépréciation est constatée, de façon distincte, sous forme d'un amortissement ou d'une provision selon que la dépréciation est jugée définitive ou non.

■ VALEUR D'UTILITÉ

Prix présumé qu'accepterait de décaisser l'entité pour acquérir un bien dans l'état où il se trouve.

Cette valeur s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité de l'élément pour l'entité.

Dans le cadre d'une réévaluation d'immobilisation, la valeur d'utilité sert de limite dans la détermination des valeurs réévaluées.

■ VALEUR LIQUIDATIVE

Valeur de réalisation, nette de frais des éléments actifs et passifs.

La valeur liquidative est celle qui est retenue dans l'hypothèse où la continuité de l'exploitation est compromise ou dans l'hypothèse de non - continuité.

■ VALEUR NETTE COMPTABLE

La valeur nette comptable correspond à la valeur brute d'un actif diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations.

■ VALEUR NOMINALE

Valeur inscrite sur un titre mobilier.

La valeur nominale d'une action correspond à sa valeur d'émission lors de la constitution d'une société.

■ VALEUR RÉSIDUELLE

Valeur probable de réalisation d'un bien à l'issue de sa durée d'utilisation. Lorsque la valeur résiduelle est significative, elle entre en ligne de compte pour la détermination du montant amortissable.

■ VALEUR VÉNALE (voir "Valeur d'utilité ")

■ VALEURS À ENCAISSER

Effets, chèques et autres valeurs reçus par l'entité dans l'attente de leur présentation à l'encaissement à l'échéance.

■ VALORISATION DES BIENS FONGIBLES

L'axiomatique comptable impose une égalité systématique, dans tout compte, des sorties et des entrées en valeurs, dès lors que toutes les unités entrées sont sorties.
En conséquence :

- les biens individualisés sont " sortis " pour la valeur qu'ils avaient à l'entrée (quel que soit leur prix de vente) ;
- les biens fongibles présentent une difficulté spécifique ; seules quelques méthodes permettent un correct raccordement des sorties aux entrées.

Assurent ce raccordement logique les méthodes suivantes :

- **coût moyen pondéré annuel :** chaque sortie est évaluée au coût moyen annuel ;
- **coût moyen après chaque entrée (C.M.P.A.C.E.) :** chaque sortie est valorisée au coût moyen du stock détenu à la date de cette sortie ; chaque nouvelle entrée modifie donc le calcul (sauf hasard arithmétique) ;
- **coût moyen de période de stockage :** on calcule la date d'entrée moyenne du stock existant en fin d'exercice, on en déduit le coût unitaire moyen d'entrée à cette date. Le stock final est évalué à ce coût moyen ;
- **premier entré, premier sorti (P.E.P.S.) :** chaque article est supposé sortir au prix d'entrée des articles "les plus anciens ".

Le stock "final " est donc, de ce fait, évalué à des prix récents (méthode dite, en anglais, F.I.F.O.) ;

- **dernier entré, premier sorti (D.E.P.S.) :** mécanisme inverse du précédent ; chaque sortie est évaluée au prix de l'entrée la plus récente (méthode dite, en anglais, L.I.F.O.).

Parmi ces cinq méthodes, le SYSTÈME COMPTABLE OHADA en accepte trois ; celle qui est retenue doit être mentionnée dans les Notes annexes :

- P.E.P.S. ;
- C.M.P.A.C.E. ;
- C.M.P. de période de stockage.

Cette dernière méthode est compatible avec la pratique de l'inventaire intermittent, alors que les deux autres reposent sur celle de l'inventaire permanent.

D'autres méthodes retenues en gestion sont inacceptables en comptabilité générale, car elles n'assurent pas le raccordement entre les valeurs des sorties et celles des entrées. *Exemple :* méthode du prochain entré, premier sorti, ou NIFO (Next In, First Out), ou coût de remplacement, dans laquelle chaque sortie est valorisée au prix des dernières entrées, voire des prochaines.

■ VEHICULE DISTINCT

Structure financière séparément identifiable, qui peut être notamment une entité juridique distincte ou une entité définie par la loi; qu'elle soit dotée ou non de la personnalité juridique.

■ VIREMENTS DE FONDS

Opérations internes consistant à transférer des sommes d'un compte de disponibilités (caisse ou banque) à un autre compte de disponibilités (chèques postaux, caisse). Les comptes de virement internes assurent la centralisation des opérations sans risque de double emploi.

■ VIREMENTS INTERNES

Les comptes de virements internes sont des comptes de passage utilisés pour la comptabilisation pratique d'opérations au terme desquelles ils sont soldés. Ces

comptes sont notamment utilisés dans le système centralisateur afin de permettre la centralisation sans risque de double emploi :

- des virements de fonds d'un compte de trésorerie (caisse ou banque) à un autre compte de trésorerie (banque ou caisse) ;
- et, plus généralement, de toute opération devant faire l'objet d'un enregistrement dans plusieurs journaux auxiliaires.

W

■ WARRANT

Document délivré en reconnaissance de marchandises déposées dans un magasin général.

Le warrant comprend à la fois un titre de propriété (le récépissé), qui permet de vendre les marchandises sans les déplacer, et un effet de commerce, qui permet d'emprunter en donnant les marchandises en gage. Le warrant est aussi utilisé pour désigner le bon de souscription, d'acquisition ou d'échange de valeurs mobilières.

Z

■ ZONE FRANC - EURO

Regroupe les Etats ayant en commun l'usage du franc CFA relié au franc français puis à l'EURO par une parité fixe. Sous l'égide de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA), ces Etats ont uniformisé leur "Droit des Affaires", lequel inclut le Droit comptable qui se concrétise par le "Système comptable OHADA".

Système comptable OHADA

Titre VII

STRUCTURE, CONTENU ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

CHAPITRE 1 :	Cadre comptable du Système comptable OHADA
CHAPITRE 2 :	Structure du plan de compte
CHAPITRE 3 :	Contenu et fonctionnement des comptes

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VII

Chapitre 1

Cadre comptable du Système Comptable OHADA

CADRE COMPTABLE DU SYSTEME COMPTABLE OHADA

COMPTABILITE FINANCIERE

COMPTES DE BILAN

CLASSE 1	CLASSE2	CLASSE3	CLASSE4	CLASSE5	CLASSE6
Comptes de ressources durables	Comptes d'actif immobilisé	Comptes de stocks	Comptes de tiers	Comptes de trésorerie	Comptes de charges des activités ordinaires
10. Capital	20.	30.	40. Fournisseurs et comptes rattachés	50. Titres de placement	60. Achats et variations de stocks
11. Réserves	21. Immobilisations incorporelles	31. Marchandises	41. Clients et comptes rattachés	51. Valeurs à encaisser	61. Transports
12. Report à nouveau	22. Terrains	32. Matières premières et fournitures liées	42. Personnel	52. Banques	62. Services extérieurs
13. Résultat net de l'exercice	23. Bâtiments, installations techniques et agencements	33. Autres approvisionnements	43. Organismes sociaux	53. Etablissements financiers et assimilés	63. Autres Services extérieurs
14. Subventions d'investissement	24. Matériel, Mobilier et Actifs biologiques	34. Produits en cours	44. Etat et collectivités publiques	54. Instruments de trésorerie	64. Impôts et taxes
15. Provisions réglementées et fonds assimilés	25. Avances et acomptes versés sur immobilisations	35. Services en cours	45 Organismes internationaux	55. Instruments de monnaie électronique	65. Autres charges
16. Emprunts et dettes assimilés	26. Titres de participation	36. Produits finis	46. Associés et groupe	56. Banques, crédits de trésorerie et d'escompte	66. Charges de personnel
17 Dettes de location acquisition	27. Autres immobilisations financières	37 Produits intermédiaires et résiduels	47. Débiteurs et créditeurs divers	57. Caisse	67. Frais financiers et charges assimilées
18. Dettes liées à des participations et comptes de liaison des établissements et sociétés en participation	28. Amortissements	38. Stocks en cours de route en consignation ou en dépôt	48. Créances et dettes "hors activités ordinaires" (HAO)	58. Régies d'avances accréditifs et virements internes	68. Dotations aux amortissements
19. Provisions pour risques et charges	29. Dépréciations	39. Dépréciations des stocks	49. Dépréciations et provisions pour risques à court terme (tiers)	59. Dépréciations et provisions pour risques à court terme (trésorerie)	69. Dotations aux provisions et aux dépréciations

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VII

Chapitre 2

Structure du Plan de comptes

SECTION 1 :	Classement et codification des comptes
SECTION 2 :	Organisation du plan de comptes de l'entité
SECTION 3 :	Liste des comptes

STRUCTURE DU PLAN DE COMPTES

SECTION 1 : Classement et codification des comptes

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

Cette codification des comptes est comprise dans le champ de la normalisation comptable impérative, à l'exception de la classe 9 qui est d'application facultative.

1.1. REPARTITION DES OPÉRATIONS DANS LES CLASSES DE COMPTES

Le Système comptable OHADA retient une codification décimale des comptes avec neuf classes ayant les codes 1 à 9. Les huit premières classes sont réservées à la comptabilité générale tandis que la comptabilité des engagements et la comptabilité analytique de gestion (CAGE) se partagent la dernière classe.

1.1.1. Comptabilité générale

Les classes 1 à 5 se rapportent aux comptes de bilan :

Classe 1 : comptes de ressources durables (capitaux propres et dettes financières) ;

Classe 2 : comptes de l'actif immobilisé (immobilisations incorporelles, corporelles et financières) ;

Classe 3 : comptes de stocks ;

Classe 4 : comptes de tiers (créances de l'actif circulant et dettes du passif circulant) ;

Classe 5 : comptes de trésorerie (titres de placement, valeurs à encaisser, comptes bancaires et caisse).

Les composantes du résultat sont, d'une part, les classes 6 et 7 enregistrant les charges et les produits des activités ordinaires et, d'autre part, la classe 8 réservée aux comptes des autres charges et des autres produits ;

Classe 6 : comptes de charges des activités ordinaires (charges d'exploitation et charges financières) ;

Classe 7 : comptes de produits des activités ordinaires (produits d'exploitation et produits financiers) ;

Classe 8 : comptes des autres charges et des autres produits (participations des travailleurs, subventions d'équilibre, etc.).

2.1.2. Comptabilité des engagements et Comptabilité analytique de gestion

La **classe 9** a été réservée aux opérations de la comptabilité des engagements et à la comptabilité analytique de gestion.

1.2 - STRUCTURE DÉCIMALE DES COMPTES

Cette codification procède d'une classification à structure décimale permettant :

- de subdiviser tout compte ;
- de regrouper par grandes familles les opérations de nature relativement homogènes ;
- d'accéder à des niveaux plus ou moins détaillés d'analyse des opérations ;
- de faciliter le développement des applications informatiques afférentes au traitement automatisé des comptes et opérations ;
- et de servir les postes et rubriques entrant dans la confection des documents de synthèse normalisés.

La codification du Système comptable OHADA est aménagée de sorte à établir des constantes et des parallélismes susceptibles d'aider à mémoriser et à comprendre les comptes.

1.2.1. Constantes

Le premier et le dernier chiffre du code d'un compte peuvent avoir une signification particulière.

Rôle du premier chiffre

Le numéro de chacune des classes 1 à 9 constitue le premier chiffre des numéros de la classe considérée. Les chiffres occupant les autres positions au sein de la codification caractérisent, de la gauche vers la droite, les niveaux d'affinement plus développés relatifs aux comptes principaux, sous-comptes et comptes divisionnaires. Le numéro d'un compte divisionnaire commence toujours par celui du compte principal ou sous-compte dont il constitue une subdivision.

Rôle de toute terminaison sauf le 9 dans les comptes à deux chiffres

Dans les comptes à deux chiffres, les terminaisons autres que le 9 servent au regroupement en fonction des catégories d'opérations.

Rôle de la terminaison 9 dans les comptes à deux chiffres

Dans les comptes de bilan, la terminaison 9 dans les comptes à deux chiffres a pour rôle d'identifier les dépréciations provisionnées des classes correspondantes (exemples : 19 - Provisions pour risques et charges, 39 - Dépréciations des stocks).

La terminaison 9 joue un rôle similaire dans les comptes de gestion relevant des classes 6 et 7 dans la mesure où elle se rapporte aux opérations concernant les provisions.

Rôle de toute terminaison 9 dans les comptes à trois chiffres et plus.

Le chiffre 9 en troisième ou quatrième position annonce, tant pour ce qui concerne les comptes du bilan que les comptes de gestion, le solde inversé des opérations par rapport :

- aux opérations couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur et classées dans les subdivisions se terminant par 1 à 8. (Exemple : 6059 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres achats par rapport à 605 - autres achats ; compte 409 - Fournisseurs débiteurs par rapport au compte 40 - Fournisseurs d'exploitation et comptes rattachés) ;
- à la nature des comptes de la catégorie (Exemples : comptes 6041, 6042, 6043, 6044, 6045, 6046, 6047, par rapport au compte 6049 - Rabais ristournes et remises obtenus sur achats de matières et fournitures consommables ; comptes 411 à 418, par rapport au compte 419 - Clients créditeurs).

La codification du Système comptable OHADA fait cependant exception à cette règle en ce qui concerne les comptes de la classe 2.

Rôle des terminaisons 1 à 8 dans les comptes à trois chiffres et plus.

Dans les comptes dont le numéro est constitué d'au moins trois chiffres, les terminaisons 1 à 8 servent généralement à détailler les opérations subordonnées au niveau immédiatement supérieur.

Il convient de noter cependant qu'en ce qui concerne les comptes de gestion, la terminaison 8 de ce sous-ensemble de comptes, regroupe les opérations autres que celles prévues dans les comptes du même niveau et dont la terminaison va de 1 à 7. (exemples : 758 - Produits divers, 668 - Autres charges sociales, 7078 - Autres produits accessoires, etc.).

Aucune signification particulière n'est attachée au zéro en tant que terminaison placée en troisième ou quatrième position dans la codification propre au Système comptable OHADA.

Autres constantes

Elles résultent de la ventilation des sous-comptes 409 et 419 conformément aux comptes 40 et 41. De même, les comptes 28 et 29 ont été développés eu égard à la structure des comptes de la classe 2.

Le chiffre 3, caractéristique des stocks, est utilisé dans les comptes 603 et 73, pour identifier parmi les comptes de gestion, les variations de stocks de biens achetés et de biens produits.

1.2.2. Parallélismes

■ *entre charges et produits liés aux activités ordinaires*

601 Achats de marchandises	701 Ventes de marchandises
602 *Achats de matières premières*	702 Ventes de produits finis
65 Autres charges	75 Autres produits
697 Dotations aux provisions et aux dépréciations financières	797 Reprises de provisions et de dépréciations financières

* *entre autres charges et autres produits*

Les comptes à deux chiffres à terminaison impaire désignent les charges et ceux à terminaison paire les produits.

81 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	82 Produits des cessions d'immobilisations
83 Charges hors activités ordinaires	84 Produits hors activités ordinaires
85 Dotations hors activités ordinaires	86 Reprises hors activités ordinaires

SECTION 2 : Organisation du plan de comptes de l'entité

2.1. PLAN DE COMPTES ET NOMENCLATURES

Le plan de comptes du Système comptable OHADA est l'ensemble des comptes définis et identifiés par un numéro et un intitulé.

Toute entité non financière exerçant des activités au sein de l'espace économique formé par les Etats-Parties, dit espace OHADA, doit recourir au plan de comptes normalisés dont la liste figure dans le Système comptable OHADA.

Au demeurant, la codification de base du Système comptable OHADA est limitée, dans la mesure où les comptes divisionnaires atteignent au plus quatre chiffres.

En vertu des dispositions du présent Acte Uniforme, le plan de comptes de chaque entité doit être suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement des opérations. Lorsque les comptes prévus par le Système comptable OHADA ne suffisent pas à l'entité pour enregistrer distinctement toutes ses opérations, elle peut ouvrir toutes subdivisions nécessaires.

Inversement, si les comptes prévus par le Système comptable OHADA s'avéraient trop détaillés par rapport aux besoins de l'entité, elle peut les regrouper dans un compte global de même niveau, plus contracté, à condition que le regroupement ainsi opéré puisse au moins permettre l'établissement des états financiers annuels dans les conditions prescrites.

Les comptes étant en conséquence ouverts au regard de ses besoins spécifiques, toute entité peut :

- ajouter à la codification du Système comptable OHADA sa propre codification, plus analytique ;
- ou y insérer la codification nécessaire résultant des nomenclatures exigées par la Statistique nationale.

Nonobstant cette faculté donnée aux entreprises :

- la codification et l'intitulé des comptes tels qu'établis par le Système comptable OHADA doivent être respectés ;
- lorsque certaines opérations ne peuvent pas être enregistrées dans les comptes développés selon l'ordre du plan de comptes du Système comptable OHADA, les nouveaux comptes à ouvrir sont approuvés en application des procédures en vigueur ;
- les entités ventilent leurs opérations en tant que de besoin :
  - selon qu'elles sont faites dans l'Etat-partie où elles ont leur siège social, dans les autres Etats de l'espace OHADA où elles ont des relations d'affaires et en dehors de cet espace, en unité monétaire légale du pays et en devises ;
  - selon qu'elles sont traitées à court, moyen et long terme.

2.2 - SYSTÈMES COMPTABLES

Toute entité est, sauf exception liée à sa taille, soumise au Système normal de présentation des états financiers et de tenue des comptes.

Les entités dont le chiffre d'affaires à l'ouverture de l'exercice n'atteignent pas les limites fixées par l'Acte uniforme pour la mise en œuvre du Système normal, peuvent utiliser le Système minimal de trésorerie.

Les petites entités dont les recettes annuelles ne sont pas supérieures au seuil fixé par le présent Acte uniforme, sont assujetties au Système Minimal de Trésorerie

SECTION 3 : Liste des comptes

CLASSE 1 — COMPTES DE RESSOURCES DURABLES

10	CAPITAL
11	RÉSERVES
12	REPORT À NOUVEAU
13	RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE
14	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT
15	PROVISIONS RÉGLEMENTÉES ET FONDS ASSIMILÉS
16	EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES
17	DETTES DE LOCATION ACQUISITION
18	DETTES LIÉES À DES PARTICIPATIONS ET COMPTES DE LIAISON DES ÉTABLISSEMENTS ET SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION
19	PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

10 CAPITAL

101 CAPITAL SOCIAL
- 1011 Capital souscrit, non appelé
- 1012 Capital souscrit, appelé, non versé
- 1013 Capital souscrit, appelé, versé, non amorti
- 1014 Capital souscrit, appelé, versé, amorti
- 1018 Capital souscrit soumis à des conditions particulières

102 CAPITAL PAR DOTATION
- 1021 Dotation initiale
- 1022 Dotations complémentaires
- 1028 Autres dotations

103 CAPITAL PERSONNEL

104 COMPTE DE L'EXPLOITANT
- 1041 Apports temporaires
- 1042 Opérations courantes
- 1043 Rémunérations, impôts et autres charges personnelles
- 1047 Prélèvements d'autoconsommation
- 1048 Autres prélèvements

105 PRIMES LIÉES AU CAPITAL SOCIAL
- 1051 Primes d'émission
- 1052 Primes d'apport
- 1053 Primes de fusion
- 1054 Primes de conversion
- 1058 Autres primes

106 ÉCARTS DE RÉÉVALUATION
- 1061 Écarts de réévaluation légale
- 1062 Écarts de réévaluation libre

109 APPORTEURS, CAPITAL SOUSCRIT, NON APPELÉ

11 RÉSERVES

111 RÉSERVE LÉGALE

112 RÉSERVES STATUTAIRES OU CONTRACTUELLES

113 RÉSERVES RÉGLEMENTÉES
- 1131 Réserves de plus-values nettes à long terme
- 1132 Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants
- 1133 Réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement
- 1134 Réserves des valeurs mobilières donnant accès au capital
- 1138 Autres réserves réglementées

118 AUTRES RÉSERVES
- 1181 Réserves facultatives
- 1188 Réserves diverses

12 REPORT A NOUVEAU

121 REPORT À NOUVEAU CRÉDITEUR

129 REPORT À NOUVEAU DÉBITEUR
- 1291 Perte nette à reporter
- 1292 Perte - Amortissements réputés différés

13 RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE

130 RÉSULTAT EN INSANCE D'AFFECTATION
- 1301 Résultat en instance d'affectation : Bénéfice
- 1309 Résultat en instance d'affectation : Perte

131 RÉSULTAT NET : BÉNÉFICE

132 MARGE COMMERCIALE (MC)

133 VALEUR AJOUTÉE (V.A.)

134 EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION (E.B.E.)

135 RÉSULTAT D'EXPLOITATION (R.E.)

136 RÉSULTAT FINANCIER (R.F.)

137 RÉSULTAT DES ACTIVITÉS ORDINAIRES (R.A.O.)

138 RÉSULTAT HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (R.H.A.O.)
- 1381 Résultat de fusion
- 1382 Résultat d'apport partiel d'actif
- 1383 Résultat de scission
- 1384 Résultat de liquidation

139 RÉSULTAT NET : PERTE

14 SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

141 SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT
- 1411 État
- 1412 Régions
- 1413 Départements
- 1414 Communes et collectivités publiques décentralisées
- 1415 Entités publiques ou mixtes
- 1416 Entités et organismes privés
- 1417 Organismes internationaux
- 1418 Autres

148 AUTRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

15 PROVISIONS RÉGLEMENTÉES ET FONDS ASSIMILÉS

151 AMORTISSEMENTS DÉROGATOIRES

152 PLUS-VALUES DE CESSION À RÉINVESTIR

153 FONDS RÉGLEMENTÉS
- 1531 Fonds National
- 1532 Prélèvement pour le Budget

154 PROVISIONS SPÉCIALES DE RÉÉVALUATION

155 PROVISIONS RÉGLEMENTÉES RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS
- 1551 Reconstitution des gisements miniers et pétroliers

156 PROVISIONS RÉGLEMENTÉES RELATIVES AUX STOCKS
- 1561 Hausse de prix
- 1562 Fluctuation des cours

157 PROVISIONS POUR INVESTISSEMENT

158 AUTRES PROVISIONS ET FONDS RÉGLEMENTES

16 EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES

161 EMPRUNTS OBLIGATAIRES
- 1611 Emprunts obligataires ordinaires
- 1612 Emprunts obligataires convertibles en actions
- 1613 Emprunts obligataires remboursables en actions
- 1618 Autres emprunts obligataires

162 EMPRUNTS ET DETTES AUPRÈS DES ÉTABLISSEMENTS DE CRÉDIT

163 AVANCES REÇUES DE L'ÉTAT

164 AVANCES REÇUES ET COMPTES COURANTS BLOQUÉS

165 DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS RECUS
- 1651 Dépôts
- 1652 Cautionnements

166 INTÉRÊTS COURUS
- 1661 sur emprunts obligataires
- 1662 sur emprunts et dettes auprès des établissements de crédit
- 1663 sur avances reçues de l'État
- 1664 sur avances reçues et comptes courants bloqués
- 1665 sur dépôts et cautionnements reçus
- 1667 sur avances assorties de conditions particulières
- 1668 sur autres emprunts et dettes

167 AVANCES ASSORTIES DE CONDITIONS PARTICULIÈRES
- 1671 Avances bloquées pour augmentation du capital
- 1672 Avances conditionnées par l'État
- 1673 Avances conditionnées par les autres organismes africains
- 1674 Avances conditionnées par les organismes internationaux

168 AUTRES EMPRUNTS ET DETTES
- 1681 Rentes viagères capitalisées
- 1682 Billets de fonds
- 1683 Dettes consécutives à des titres empruntés
- 1684 Emprunts participatifs
- 1685 Participation des travailleurs aux bénéfices
- 1686 Emprunts et dettes contractés auprès des autres tiers

17 DETTES DE LOCATION ACQUISITION

172 DETTES DE LOCATION ACQUISITION/ CRÉDIT-BAIL IMMOBILIER

173 DETTES DE LOCATION ACQUISITION/ CRÉDIT-BAIL MOBILIER

174 DETTES DE LOCATION ACQUISITION /LOCATION DE VENTE

176 INTÉRÊTS COURUS
- 1762 sur dettes de location acquisition / crédit-bail immobilier
- 1763 dettes de location acquisition /crédit-bail mobilier
- 1764 sur dettes de location acquisition /location-vente
- 1768 sur autres dettes de location acquisition

178 AUTRES DETTES DE LOCATION ACQUISITION

18 DETTES LIÉES À DES PARTICIPATIONS ET COMPTES DE LIAISON DES ÉTABLISSEMENTS ET SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION

181 DETTES LIÉES À DES PARTICIPATIONS
- 1811 Dettes liées à des participations (groupe)
- 1812 Dettes liées à des participations (hors groupe)

182 DETTES LIÉES À DES SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION

183 INTÉRÊTS COURUS SUR DETTES LIÉES À DES PARTICIPATIONS

184 COMPTES PERMANENTS BLOQUÉS DES ÉTABLISSEMENTS ET SUCCURSALES

185 COMPTES PERMANENTS NON BLOQUÉS DES ÉTABLISSEMENTS ET SUCCURSALES

186 COMPTES DE LIAISON CHARGES

187 COMPTES DE LIAISON PRODUITS

188 COMPTES DE LIAISON DES SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION

19 PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

191 PROVISIONS POUR LITIGES

192 PROVISIONS POUR GARANTIES DONNÉES AUX CLIENTS

193 PROVISIONS POUR PERTES SUR MARCHÉS À ACHÈVEMENT FUTUR

194 PROVISIONS POUR PERTES DE CHANGE

195 PROVISIONS POUR IMPÔTS

196 PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBLIGATIONS SIMILAIRES
- 1961 Provisions pour pensions et obligations similaires –engagement de retraite
- 1962 Actif du régime de retraite

197 PROVISIONS POUR RESTRUCTURATION

198 AUTRES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES
- 1981 Provisions pour amendes et pénalités
- 1983 Provisions pour propre assureur

1984 Provisions pour démantèlement et remise en état

1985 Provisions pour droits à réduction ou avantage en nature (Chèques cadeau, cartes de fidélité…)

1988 Provisions pour divers risques et charges

CLASSE 2 — COMPTES D'ACTIF IMMOBILISE

21	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
22	TERRAINS
23	BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS
24	MATÉRIEL, MOBILIER ET ACTIFS BIOLOGIQUES
25	AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS
26	TITRES DE PARTICIPATION
27	AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES
28	AMORTISSEMENTS
29	DÉPRÉCIATIONS DES IMMOBILISATIONS

21 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

211 FRAIS DE DÉVELOPPEMENT

212 BREVETS, LICENCES, CONCESSIONS, ET DROITS SIMILAIRES
- 2121 Brevets
- 2122 Licences
- 2123 Concessions de service public
- 2128 Autres concessions et droits similaires

213 LOGICIELS ET SITES INTERNET
- 2131 Logiciels
- 2132 Sites internet

214 MARQUES

215 FONDS COMMERCIAL

216 DROIT AU BAIL

217 INVESTISSEMENTS DE CRÉATION

218 AUTRES DROITS ET VALEURS INCORPORELS
- 2181 Frais de prospection et d'évaluation de ressources minérales
- 2182 Coûts d'obtention du contrat
- 2183 Fichiers clients, notices, titres de journaux et magazines
- 2184 Coûts des franchises
- 2188 Divers droits et valeurs incorporelles

219 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS
- 2191 Frais de développement
- 2193 Logiciels et internet
- 2198 Autres droits et valeurs incorporels

22 TERRAINS

221 TERRAINS AGRICOLES ET FORESTIERS
- 2211 Terrains d'exploitation agricole
- 2212 Terrains d'exploitation forestière
- 2218 Autres terrains

222 TERRAINS NUS
- 2221 Terrains à bâtir
- 2228 Autres terrains nus

223 TERRAINS BÂTIS
- 2231 pour bâtiments industriels et agricoles
- 2232 pour bâtiments administratifs et commerciaux
- 2234 pour bâtiments affectés aux autres opérations professionnelles
- 2235 pour bâtiments affectés aux autres opérations non professionnelles
- 2238 Autres terrains bâtis

224 TRAVAUX DE MISE EN VALEUR DES TERRAINS
- 2241 Plantation d'arbres et d'arbustes
- 2245 Améliorations du fonds
- 2248 Autres travaux

225 TERRAINS DE CARRIERES – TREFONDS
- 2251 Carrières

226 TERRAINS AMÉNAGÉS
- 2261 Parkings

227 TERRAINS MIS EN CONCESSION

228 AUTRES TERRAINS
- 2281 Terrains - immeubles de placement
- 2285 Terrains des logements affectés au personnel
- 2286 Terrains de location - acquisition
- 2288 Divers terrains

229 AMÉNAGEMENTS DE TERRAINS EN COURS
- 2291 Terrains agricoles et forestiers
- 2292 Terrains nus
- 2295 Terrains de carrières - tréfonds
- 2298 Autres terrains

23 BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS

231 BÂTIMENTS INDUSTRIELS, AGRICOLES, ADMINISTRATIFS ET COMMERCIAUX SUR SOL PROPRE
- 2311 Bâtiments industriels
- 2312 Bâtiments agricoles
- 2313 Bâtiments administratifs et commerciaux
- 2314 Bâtiments affectés au logement du personnel
- 2315 Bâtiments - immeubles de placement
- 2316 Bâtiments de location - acquisition

232 BÂTIMENTS INDUSTRIELS, AGRICOLES, ADMINISTRATIFS ET COMMERCIAUX SUR SOL D'AUTRUI
- 2321 Bâtiments industriels
- 2322 Bâtiments agricoles
- 2323 Bâtiments administratifs et commerciaux
- 2324 Bâtiments affectés au logement du personnel
- 2325 Bâtiments - immeubles de placement
- 2326 Bâtiments de location - acquisition

233 OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE
- 2331 Voies de terre
- 2332 Voies de fer
- 2333 Voies d'eau
- 2334 Barrages, Digues
- 2335 Pistes d'aérodrome
- 2338 Autres ouvrages d'infrastructures

234 AMENAGEMENTS, AGENCEMENTS ET INSTALLATIONS TECHNIQUES
- 2341 Installations complexes spécialisées sur sol propre
- 2342 Installations complexes spécialisées sur sol d'autrui
- 2343 Installations à caractère spécifique sur sol propre
- 2344 Installations à caractère spécifique sur sol d'autrui
- 2345 Aménagements et agencements des bâtiments

235 AMENAGEMENTS DE BUREAUX
- 2351 Installations générales
- 2358 Autres aménagements de bureaux

237 BÂTIMENTS INDUSTRIELS, AGRICOLES ET COMMERCIAUX MIS EN CONCESSION

238 AUTRES INSTALLATIONS ET AGENCEMENTS

239 BÂTIMENTS AMENAGEMENTS, AGENCEMENTS ET INSTALLATIONS EN COURS
- 2391 Bâtiments en cours
- 2392 Installations en cours
- 2393 Ouvrages d'infrastructure en cours
- 2394 Aménagements et agencements et installations techniques en cours
- 2395 Aménagements de bureaux en cours
- 2398 Autres installations et agencements en cours

24 MATERIEL, MOBILIER ET ACTIFS BIOLOGIQUES

241 MATÉRIEL ET OUTILLAGE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL
- 2411 Matériel industriel
- 2412 Outillage industriel
- 2413 Matériel commercial
- 2414 Outillage commercial
- 2416 Matériel et outillage industriel et commercial de location – acquisition

242 MATÉRIEL ET OUTILLAGE AGRICOLE
- 2421 Matériel agricole
- 2422 Outillage agricole
- 2426 Matériel et outillage agricole de location – acquisition

243 MATÉRIEL D'EMBALLAGE RÉCUPÉRABLE ET IDENTIFIABLE

244 MATÉRIEL ET MOBILIER
- 2441 Matériel de bureau
- 2442 Matériel informatique
- 2443 Matériel bureautique
- 2444 Mobilier de bureau
- 2445 Matériel et mobilier - immeubles de placement
- 2446 Matériel et mobilier de location - acquisition
- 2447 Matériel et mobilier des logements du personnel

245 MATÉRIEL DE TRANSPORT
- 2451 Matériel automobile
- 2452 Matériel ferroviaire
- 2453 Matériel fluvial, lagunaire
- 2454 Matériel naval
- 2455 Matériel aérien
- 2456 Matériel de transport de location - acquisition
- 2457 Matériel hippomobile
- 2458 Autres matériels de transport

246 ACTIFS BIOLOGIQUES
- 2461 Cheptel, animaux de trait
- 2462 Cheptel, animaux reproducteurs
- 2463 Animaux de garde
- 2465 Plantations agricoles
- 2468 Autres actifs biologiques

247 AGENCEMENTS, AMÉNAGEMENTS DU MATÉRIEL ET ACTIFS BIOLOGIQUES
- 2471 Agencements et aménagements du matériel
- 2472 Agencements et aménagements des actifs biologiques
- 2478 Autres agencements, aménagements du matériel et actifs biologiques

248 AUTRES MATÉRIELS ET MOBILIERS
- 2481 Collections et œuvres d'art
- 2488 Divers matériels mobiliers

249 MATÉRIELS ET ACTIFS BIOLOGIQUES EN COURS
- 2491 Matériel et outillage industriel et commercial
- 2492 Matériel et outillage agricole
- 2493 Matériel d'emballage récupérable et identifiable
- 2494 Matériel et mobilier de bureau
- 2495 Matériel de transport
- 2496 Actifs biologiques
- 2497 Agencements et aménagements du matériel et des actifs biologiques
- 2498 Autres matériels et actifs biologiques en cours

25 AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS

251 AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

252 AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS CORPORELLES

26 TITRES DE PARTICIPATION

261 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIÉTÉS SOUS CONTRÔLE EXCLUSIF

262 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIÉTÉS SOUS CONTRÔLE CONJOINT

263 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIÉTÉS CONFÉRANT UNE INFLUENCE NOTABLE

265 PARTICIPATIONS DANS DES ORGANISMES PROFESSIONNELS

266 PARTS DANS DES GROUPEMENTS D'INTÉRÊT ÉCONOMIQUE (G.I.E.)

268 AUTRES TITRES DE PARTICIPATION

27 AUTRES IMMOBLISATIONS FINANCIÈRES

271 PRÊTS ET CRÉANCES
- 2711 Prêts participatifs
- 2712 Prêts aux associés
- 2713 Billets de fonds
- 2714 Titres prêtés
- 2718 Autres prêts et créances

272 PRÊTS AU PERSONNEL
- 2721 Prêts immobiliers
- 2722 Prêts mobiliers et d'installation
- 2728 Autres prêts au personnel

273 CRÉANCES SUR L'ÉTAT
- 2731 Retenues de garantie
- 2733 Fonds réglementé
- 2734 Créances sur le concédant
- 2738 Autres créances sur l'Etat

274 TITRES IMMOBILISÉS
- 2741 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.)
- 2742 Titres participatifs
- 2743 Certificats d'investissement
- 2744 Parts de fonds commun de placement (F.C.P.)
- 2745 Obligations
- 2746 Actions ou parts propres
- 2748 Autres titres immobilisés

275 DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS VERSÉS
- 2751 Dépôts pour loyers d'avance
- 2752 Dépôts pour l'électricité
- 2753 Dépôts pour l'eau
- 2754 Dépôts pour le gaz
- 2755 Dépôts pour le téléphone, le télex, la télécopie
- 2756 Cautionnements sur marchés publics
- 2757 Cautionnements sur autres opérations
- 2758 Autres dépôts et cautionnement

276 INTÉRÊTS COURUS
- 2761 Prêts et créances non commerciales
- 2762 Prêts au personnel
- 2763 Créances sur l'Etat
- 2764 Titres immobilisés
- 2765 Dépôts et cautionnements versés
- 2767 Créances rattachées à des participations
- 2768 Immobilisations financières diverses

277 CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS ET AVANCES À DES G.I.E.
- 2771 Créances rattachées à des participations (groupe)
- 2772 Créances rattachées à des participations (hors groupe)
- 2773 Créances rattachées à des sociétés en participation
- 2774 Avances à des Groupements d'intérêt économique (G.I.E.)

278 IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES DIVERSES
- 2781 Créances diverses groupe
- 2782 Créances diverses hors groupe
- 2784 Banques dépôts à terme
- 2785 Or et métaux précieux ([1])
- 2788 Autres immobilisations financières

28 AMORTISSEMENTS

281 AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
- 2811 Amortissements des frais de développement
- 2812 Amortissements des brevets, licences, concessions et droits similaires
- 2813 Amortissements des logiciels et sites internet
- 2814 Amortissements des marques
- 2815 Amortissements du fonds commercial
- 2816 Amortissements du droit au bail
- 2817 Amortissements des investissements de création
- 2818 Amortissements des autres droits et valeurs incorporels

282 AMORTISSEMENTS DES TERRAINS
- 2824 Amortissements des travaux de mise en valeur des terrains

283 AMORTISSEMENTS DES BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS
- 2831 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol propre
- 2832 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui

([1]) Pièces, barres, lingots, louis d'or et autres métaux précieux (argent, diamants ...) acquis et que l'entité a l'intention de conserver de m durable.

2833 Amortissements des ouvrages d'infrastructure
2834 Amortissements des aménagements, agencements et installations techniques
2835 Amortissements des aménagements de bureaux
2837 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles et commerciaux mis en concession
2838 Amortissements des autres installations et agencements

284 AMORTISSEMENTS DU MATÉRIEL
2841 Amortissements du matériel et outillage industriel et commercial
2842 Amortissements du matériel et outillage agricole
2843 Amortissements du matériel d'emballage récupérable et identifiable
2844 Amortissements du matériel et mobilier
2845 Amortissements du matériel de transport
2846 Amortissements des actifs biologiques
2847 Amortissements des agencements et aménagements du matériel et des actifs biologiques
2848 Amortissements des autres matériels

29 DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS

291 DÉPRÉCIATIONS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
2911 Dépréciations des frais de développement
2912 Dépréciations des brevets, licences, concessions et droits similaires
2913 Dépréciations des logiciels et sites internet
2914 Dépréciations des marques
2915 Dépréciations du fonds commercial
2916 Dépréciations du droit au bail
2917 Dépréciations des investissements de création
2918 Dépréciations des autres droits et valeurs incorporels
2919 Dépréciations des immobilisations incorporelles en cours

292 DÉPRÉCIATIONS DES TERRAINS
2921 Dépréciations des terrains agricoles et forestiers
2922 Dépréciations des terrains nus
2923 Dépréciations des terrains bâtis
2924 Dépréciations des travaux de mise en valeur des terrains
2925 Dépréciations des terrains de gisement
2926 Dépréciations des terrains aménagés
2927 Dépréciations des terrains mis en concession
2928 Dépréciations des autres terrains
2929 Dépréciations des aménagements de terrains en cours

293 DÉPRÉCIATIONS DES BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS

- 2931 Dépréciations des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol propre
- 2932 Dépréciations des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui
- 2933 Dépréciations des ouvrages d'infrastructures
- 2934 Dépréciations des aménagements, agencements et installations techniques
- 2935 Dépréciations des aménagements de bureaux
- 2937 Dépréciations des bâtiments industriels, agricoles et commerciaux mis en concession
- 2938 Dépréciations des autres installations et agencements
- 2939 Dépréciations des bâtiments et installations en cours

294 DÉPRÉCIATIONS DE MATÉRIEL, DU MOBILIER ET DE L'ACTIF BIOLOGIQUE

- 2941 Dépréciations du matériel et outillage industriel et commercial
- 2942 Dépréciations du matériel et outillage agricole
- 2943 Dépréciations du matériel d'emballage récupérable et identifiable
- 2944 Dépréciations du matériel et mobilier
- 2945 Dépréciations du matériel de transport
- 2946 Dépréciations des actifs biologiques
- 2947 Dépréciations des agencements et aménagements du matériel et des actifs biologiques
- 2948 Dépréciations des autres matériels
- 2949 Dépréciations de matériel en cours

295 DÉPRÉCIATIONS DES AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS

- 2951 Dépréciations des avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles
- 2952 Dépréciations des avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles

296 DÉPRÉCIATIONS DES TITRES DE PARTICIPATION

- 2961 Dépréciations des titres de participation dans des sociétés sous contrôle exclusif
- 2962 Dépréciations des titres de participation dans les sociétés sous contrôle conjoint
- 2963 Dépréciations des titres de participation dans les sociétés conférant une influence notable
- 2965 Dépréciations des participations dans des organismes professionnels

2966 Dépréciations des parts dans des GIE
2968 Dépréciations des autres titres de participation

297 DÉPRÉCIATIONS DES AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

2971 Dépréciations des prêts et créances
2972 Dépréciations des prêts au personnel
2973 Dépréciations des créances sur l'Etat
2974 Dépréciations des titres immobilisés
2975 Dépréciations des dépôts et cautionnements versés
2977 Dépréciations des créances rattachées à des participations et avances à des GIE
2978 Dépréciations des créances financières diverses

CLASSE 3 — COMPTES DE STOCKS

31	MARCHANDISES
32	MATIÈRES PREMIERES ET FOURNITURES LIÉES
33	AUTRES APPROVISIONNEMENTS
34	PRODUITS EN COURS
35	SERVICES EN COURS
36	PRODUITS FINIS
37	PRODUITS INTERMÉDIAIRES ET RÉSIDUELS
38	STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DÉPÔT
39	DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS ET ENCOURS DE PRODUCTION

31 MARCHANDISES

311 MARCHANDISES A
- 3111 Marchandises A1
- 3112 Marchandises A2

312 MARCHANDISES B
- 3121 Marchandises B1
- 3122 Marchandises B2

313 ACTIFS BIOLOGIQUES
- 3131 Animaux
- 3132 Végétaux

318 MARCHANDISES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (H.A.O.)

32 MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES LIÉES

321 MATIÈRES A
322 MATIÈRES B
323 FOURNITURES (A,B)

33 AUTRES APPROVISIONNEMENTS

331 MATIÈRES CONSOMMABLES
332 FOURNITURES D'ATELIER ET D'USINE
333 FOURNITURES DE MAGASIN
334 FOURNITURES DE BUREAU

335 EMBALLAGES
- 3351 Emballages perdus
- 3352 Emballages reupérables non identifiables
- 3353 Emballages à usage mixte
- 3358 Autres emballages

338 AUTRES MATIÈRES

34 PRODUITS EN COURS

341 PRODUITS EN COURS
- 3411 Produits en cours P1
- 3412 Produits en cours P2

342 TRAVAUX EN COURS
- 3421 Travaux en cours T1
- 3422 Travaux en cours T2

343 PRODUITS INTERMÉDIAIRES EN COURS
- 3431 Produits intermédiaires A
- 3432 Produits intermédiaires B

344 PRODUITS RÉSIDUELS EN COURS
- 3441 Produits résiduels A
- 3442 Produits résiduels B

345 ACTIFS BIOLOGIQUES EN COURS
- 3451 Animaux
- 3452 Végétaux

35 SERVICES EN COURS

351 ÉTUDES EN COURS
- 3511 Études en cours E1
- 3512 Études en cours E2

352 PRESTATIONS DE SERVICES EN COURS
- 3521 Prestations de services S1
- 3522 Prestations de services S2

36 PRODUITS FINIS

361 PRODUITS FINIS A

362 PRODUITS FINIS B

363 ACTIFS BIOLOGIQUES
- 3631 Animaux
- 3632 Végétaux
- 3638 Autres stocks (activités annexes)

37 PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS

371 PRODUITS INTERMÉDIAIRES
- 3711 Produits intermédiaires A
- 3712 Produits intermédiaires B

372 PRODUITS RÉSIDUELS
- 3721 Déchets
- 3722 Rebuts
- 3723 Matières de Récupération

373 ACTIFS BIOLOGIQUES
- 3731 Animaux
- 3732 Végétaux
- 3738 Autres stocks (activités annexes)

38 STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DÉPÔT

381 MARCHANDISES EN COURS DE ROUTE

382 MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES LIÉES EN COURS DE ROUTE

383 AUTRES APPROVISIONNEMENTS EN COURS DE ROUTE

386 PRODUITS FINIS EN COURS DE ROUTE

387 STOCK EN CONSIGNATION OU EN DÉPÔT
- 3871 Stock en consignation
- 3872 Stock en dépôt

388 STOCK PROVENANT D'IMMOBILISATIONS MISES HORS SERVICE OU AU REBUT

39 DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS ET ENCOURS DE PRODUCTION

391 DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS DE MARCHANDISES

392 DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS DE MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES LIÉES

393 DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS D'AUTRES APPOVISIONNEMENTS

394 DÉPRÉCIATIONS DES PRODUCTIONS EN COURS

395 DÉPRÉCIATIONS DES SERVICES EN COURS

396 DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS FINIS

397 DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS INTERMÉDIAIRES ET RÉSIDUELS

398 DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DÉPÔT

CLASSE 4 COMPTES DE TIERS

40	FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS
41	CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS
42	PERSONNEL
43	ORGANISMES SOCIAUX
44	ÉTAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES
45	ORGANISMES INTERNATIONAUX
46	APPORTEURS ASSOCIÉS ET GROUPE
47	DÉBITEURS ET CRÉDITEURS DIVERS
48	CRÉANCES ET DETTES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (H.A.O.)
49	DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME (Tiers)

40 FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS

401 FOURNISSEURS, DETTES EN COMPTE

- 4011 Fournisseurs
- 4012 Fournisseurs Groupe
- 4013 Fournisseurs sous-traitants
- 4016 Fournisseurs, réserve de propriété
- 4017 Fournisseurs, retenues de garantie

402 FOURNISSEURS, EFFETS À PAYER

- 4021 Fournisseurs, Effets à payer
- 4022 Fournisseurs - Groupe, Effets à payer
- 4023 Fournisseurs sous-traitants, Effets à payer

404 FOURNISSEURS, ACQUISITIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS

- 4041 Fournisseurs dettes en compte, immobilisations incorporelles
- 4042 Fournisseurs dettes en compte, immobilisations corporelles
- 4046 Fournisseurs effets à payer, immobilisations incorporelles
- 4047 Fournisseurs effets à payer, immobilisations corporelles

408 FOURNISSEURS, FACTURES NON PARVENUES

- 4081 Fournisseurs
- 4082 Fournisseurs - Groupe
- 4083 Fournisseurs sous-traitants
- 4086 Fournisseurs, intérêts courus

409 FOURNISSEURS DÉBITEURS
- 4091 Fournisseurs avances et acomptes versés
- 4092 Fournisseurs - Groupe avances et acomptes versés
- 4093 Fournisseurs sous-traitants avances et acomptes versés
- 4094 Fournisseurs créances pour emballages et matériels à rendre
- 4098 Fournisseurs, rabais, remises, ristournes et autres avoirs à obtenir

41 CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS

411 CLIENTS
- 4111 Clients
- 4112 Clients - Groupe
- 4114 Clients, État et Collectivités publiques
- 4115 Clients, organismes internationaux
- 4116 Clients, réserve de propriété
- 4117 Clients, retenues de garantie
- 4118 Clients, dégrèvement de Taxes sur la Valeur Ajoutée (T.V.A.)

412 CLIENTS, ÉFFETS À RECEVOIR EN PORTEFEUILLE
- 4121 Clients, Effets à recevoir
- 4122 Clients - Groupe, Effets à recevoir
- 4124 État et Collectivités publiques, Effets à recevoir
- 412 Organismes Internationaux, Effets à recevoir

413 CLIENTS, CHEQUES, EFFETS ET AUTRES VALEURS IMPAYES
- 4131 Clients, chèques impayés
- 4132 Clients, effets impayés
- 4133 Clients, cartes de crédit impayées
- 4138 Clients, autres valeurs impayées

414 CRÉANCES SUR CESSIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS
- 4141 Créances en compte, immobilisations incorporelles
- 4142 Créances en compte, immobilisations corporelles
- 4146 Effets à recevoir, immobilisations incorporelles
- 4147 Effets à recevoir, immobilisations corporelles

415 CLIENTS, EFFETS ESCOMPTÉS NON ÉCHUS

416 CRÉANCES CLIENTS LITIGIEUSES OU DOUTEUSES
- 4161 Créances litigieuses
- 4162 Créances douteuses

418 CLIENTS, PRODUITS À RECEVOIR
- 4181 Clients, factures à établir
- 4186 Clients, intérêts courus

419 CLIENTS CRÉDITEURS
- 4191 Clients, avances et acomptes reçus
- 4192 Clients - Groupe, avances et acomptes reçus
- 4194 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés
- 4198 Clients, rabais, remises, ristournes et autres avoirs à accorder

42 PERSONNEL

421 PERSONNEL, AVANCES ET ACOMPTES
- 4211 Personnel, avances
- 4212 Personnel, acomptes
- 4213 Frais avancés et fournitures au personnel

422 PERSONNEL, RÉMUNÉRATIONS DUES

423 PERSONNEL, OPPOSITIONS, SAISIES-ARRÊTS
- 4231 Personnel, oppositions
- 4232 Personnel, saisies arrêts
- 4233 Personnel, avis à tiers détenteur

424 PERSONNEL, OEUVRES SOCIALES INTERNES
- 4241 Assistance médicale
- 4242 Allocations familiales
- 4245 Organismes sociaux rattachés à l'entité
- 4248 Autres œuvres sociales internes

425 REPRÉSENTANTS DU PERSONNEL
- 4251 Délégués du personnel
- 4252 Syndicats et Comités d'entreprises, d'Établissement
- 4258 Autres représentants du personnel

426 PERSONNEL, PARTICIPATION AUX BÉNÉFICES ET AU CAPITAL
- 4261 Participation aux bénéfices
- 4264 Participation au capital

427 PERSONNEL – DÉPÔTS

428 PERSONNEL, CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR
- 4281 Dettes provisionnées pour congés à payer

4286 Autres Charges à payer
4287 Produits à recevoir

43 ORGANISMES SOCIAUX

431 SÉCURITÉ SOCIALE
4311 Prestations familiales
4312 Accidents de travail
4313 Caisse de retraite obligatoire
4314 Caisse de retraite facultative
4318 Autres cotisations sociales

432 CAISSES DE RETRAITE COMPLÉMENTAIRE

433 AUTRES ORGANISMES SOCIAUX
4331 Mutuelle
4332 Assurances Retraite
4333 Assurances et organismes de santé

438 ORGANISMES SOCIAUX, CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR
4381 Charges sociales sur gratifications à payer
4382 Charges sociales sur congés à payer
4386 Autres charges à payer
4387 Produits à recevoir

44 ÉTAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

441 ÉTAT, IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

442 ÉTAT, AUTRES IMPÔTS ET TAXES
4421 Impôts et taxes d'Etat
4422 Impôts et taxes pour les collectivités publiques
4423 Impôts et taxes recouvrables sur des obligataires
4424 Impôts et taxes recouvrables sur des associés
4426 Droits de douane
4428 Autres impôts et taxes

443 ÉTAT, T.V.A. FACTURÉE
4431 T.V.A. facturée sur ventes
4432 T.V.A. facturée sur prestations de services
4433 T.V.A. facturée sur travaux
4434 T.V.A. facturée sur productions livrée à soi-même
4435 T.V.A. sur factures à établir

444 ÉTAT, T.V.A. DUE OU CRÉDIT DE T.V.A.
- 4441 État, T.V.A. due
- 4449 État, crédit de T.V.A. à reporter

445 ÉTAT, T.V.A. RÉCUPÉRABLE
- 4451 T.V.A. récupérable sur immobilisations
- 4452 T.V.A. récupérable sur achats
- 4453 T.V.A. récupérable sur transport
- 4454 T.V.A. récupérable sur services extérieurs et autres charges
- 4455 T.V.A. récupérable sur factures non parvenues
- 4456 T.V.A. transférée par d'autres entités

446 ÉTAT, AUTRES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

447 ÉTAT, IMPÔTS RETENUS À LA SOURCE
- 4471 Impôt Général sur le revenu
- 4472 Impôts sur salaires
- 4473 Contribution nationale
- 4474 Contribution nationale de solidarité
- 4478 Autres impôts et contributions

448 ÉTAT, CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR
- 4486 Charges à payer
- 4487 Produits à recevoir

449 ÉTAT, CRÉANCES ET DETTES DIVERSES
- 4491 État, obligations cautionnées
- 4492 État, avances et acomptes versés sur impôts
- 4493 État, fonds de dotation à recevoir
- 4494 État, subventions investissement à recevoir
- 4495 État, subventions d'exploitation à recevoir
- 4496 État, subventions d'équilibre à recevoir
- 4497 État avances sur subventions
- 4499 État, fonds réglementés provisionnés

45 ORGANISMES INTERNATIONAUX

451 OPÉRATIONS AVEC LES ORGANISMES AFRICAINS

452 OPÉRATIONS AVEC LES AUTRES ORGANISMES INTERNATIONAUX

458 ORGANISMES INTERNATIONAUX, FONDS DE DOTATION ET SUBVENTIONS À RECEVOIR

4581 Organismes internationaux, fonds de dotation à recevoir
4582 Organismes internationaux, subventions à recevoir

46 APPORTEURS, ASSOCIÉS ET GROUPE

461 APPORTEURS, OPÉRATIONS SUR LE CAPITAL
4611 Apporteurs, apports en nature
4612 Apporteurs, apports en numéraire
4613 Apporteurs, capital appelé, non versé
4614 Apporteurs, compte d'apport, opérations de restructuration (fusion…)
4615 Apporteurs, versements reçus sur augmentation de capital
4616 Apporteurs, versements anticipés
4617 Apporteurs défaillants
4618 Apporteurs, titres à échanger
4619 Apporteurs, capital à rembourser

462 ASSOCIÉS ([1]), COMPTES COURANTS
4621 Principal
4626 Intérêts courus

463 ASSOCIÉS ([1]), OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN ET GIE
4631 Opérations courantes
4636 Intérêts courus

465 ASSOCIÉS ([1]), DIVIDENDES À PAYER

466 GROUPE, COMPTES COURANTS

467 APPORTEURS RESTANT DÛ SUR CAPITAL APPELÉ

47 DÉBITEURS ET CRÉDITEURS DIVERS

471 DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS
4711 Débiteurs divers
4712 Créditeurs divers
4713 Obligataires
4715 Rémunérations d'administrateurs
4716 Compte d'affacturage
4717 Débiteurs divers - retenues de garantie
4718 Apport, compte de fusion et opérations assimilées
4719 Bons de souscription d'actions et d'obligations

([1]) Le terme « associés » englobe les « actionnaires » et les « membres ».

472 CREANCES ET DETTES SUR TITRES DE PLACEMENT
- 4721 Créances sur cessions de titres de placement
- 4726 Versements restant à effectuer sur titres de placement non libérés

473 INTERMÉDIAIRES - OPERATIONS FAITES POUR COMPTE DE TIERS
- 4731 Mandants
- 4732 Mandataires
- 4733 Commettants
- 4734 Commissionnaires
- 4739 Etat, Collectivités publiques, fonds global d'allocation

474 COMPTE DE RÉPARTITION PERIODIQUE DES CHARGES ET DES PRODUITS
- 4746 Compte de répartition périodique des charges
- 4747 Compte de répartition périodique des produits

475 COMPTE TRANSITOIRE, AJUSTEMENT SPECIAL LIE A LA REVISION DU SYSCOHADA
- 4751 Compte actif
- 4752 Compte passif

476 CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE

477 PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE

478 ÉCARTS DE CONVERSION - ACTIF
- 4781 Diminution des créances d'exploitation
- 4782 Diminution des créances financières
- 4783 Augmentation des dettes d'exploitation
- 4784 Augmentation des dettes financières
- 4786 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie
- 4788 Différences compensées par couverture de change

479 ÉCARTS DE CONVERSION - PASSIF
- 4791 Augmentation des créances d'exploitation
- 4792 Augmentation des créances financières
- 4793 Diminution des dettes d'exploitation
- 4794 Diminution des dettes d'exploitation
- 4797 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie
- 4798 Différences compensées par couverture de change

48 CRÉANCES ET DETTES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (HAO)

481 FOURNISSEURS D'INVESTISSEMENTS

4811 Immobilisations incorporelles
4812 Immobilisations corporelles
4813 Versements restant à effectuer sur titres de participation et titres immobilisés non libérés
4816 Réserve de propriété [1]
4817 Retenues de garantie [1]
4818 Factures non parvenues [1]

482 FOURNISSEURS D'INVESTISSEMENTS, EFFETS À PAYER
4821 Immobilisations incorporelles
4822 Immobilisations corporelles

484 AUTRES DETTES HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)

485 CRÉANCES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS
4851 En compte, immobilisations incorporelles
4852 En compte, immobilisations corporelles
4853 Effets à recevoir, immobilisations incorporelles
4854 Effets à recevoir, immobilisations corporelles
4855 Effets escomptés non échus
4857 Retenues de garantie
4858 Factures à établir

488 AUTRES CREANCES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (H.A.O.)

49 DÉPRÉCIATIONS ETPROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME (TIERS)

490 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES FOURNISSEURS

491 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES CLIENTS
4911 Créances litigieuses
4912 Créances douteuses

492 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES PERSONNEL

493 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES ORGANISMES SOCIAUX

494 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES ÉTAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

495 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES ORGANISMES INTERNATIONAUX

[1] créer des sous comptes distinguant les immobilisations corporelles des incorporelles

496 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES APPORTEURS ASSOCIÉS ET GROUPE
- 4962 Associés, comptes courants
- 4963 Associés, opérations faites en commun
- 4966 Groupe, comptes courants

497 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES DÉBITEURS DIVERS

498 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES DE CRÉANCES H.A.O.
- 4985 Créances sur cessions d'immobilisations
- 4986 Créances sur cessions de titres de placement
- 4988 Autres créances H.A.O.

499 PROVISIONS POUR RISQUES À COURT TERME
- 4991 sur opérations d'exploitation
- 4997 sur opérations financières
- 4998 sur opérations H.A.O.

CLASSE 5 — COMPTES DE TRESORERIE

50	TITRES DE PLACEMENT
51	VALEURS À ENCAISSER
52	BANQUES
53	ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS
54	INSTRUMENTS DE TRÉSORERIE
55	INSTRUMENTS DE MONNAIE ELECTRONIQUE
56	BANQUES, CRÉDITS DE TRÉSORERIE ET D'ESCOMPTE
57	CAISSE
58	RÉGIES D'AVANCES, ACCRÉDITIFS ET VIREMENTS INTERNES
59	DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME

50 TITRES DE PLACEMENT

501 TITRES DU TRÉSOR ET BONS DE CAISSE À COURT TERME
- 5011 Titres du Trésor à court terme
- 5012 Titres d'organismes financiers
- 5013 Bons de caisse à court terme
- 5016 Frais d'acquisition des titres de trésor et bons de caisse

502 ACTIONS
- 5021 Actions ou parts propres
- 5022 Actions cotées
- 5023 Actions non cotées
- 5024 Actions démembrées (certificats d'investissement ; droits de vote)
- 5025 Autres actions
- 5026 Frais d'acquisition des actions

503 OBLIGATIONS
- 5031 Obligations émises par la société et rachetées par elle
- 5032 Obligations cotées
- 5033 Obligations non cotées
- 5035 Autres obligations
- 5036 Frais d'acquisition des obligations

504 BONS DE SOUSCRIPTION
- 5042 Bons de souscription d'actions
- 5043 Bons de souscription d'obligations

505 TITRES NÉGOCIABLES HORS REGION

506 INTÉRÊTS COURUS
- 5061 Titres du Trésor et bons de caisse à court terme
- 5062 Actions
- 5063 Obligations

508 AUTRES TITRES DE PLACEMENT ET CREANCES ASSIMILEES

51 VALEURS À ENCAISSER

511 EFFETS À ENCAISSER

512 EFFETS À L'ENCAISSEMENT

513 CHÈQUES À ENCAISSER

514 CHÈQUES À L'ENCAISSEMENT

515 CARTES DE CRÉDIT À ENCAISSER

518 AUTRES VALEURS À L'ENCAISSEMENT
- 5181 Warrants
- 5182 Billets de fonds
- 5185 Chèques de voyage
- 5186 Coupons échus
- 5187 Intérêts échus des obligations

52 BANQUES

521 BANQUES LOCALES
- 5211 Banques en monnaie nationale
- 5215 Banques en devises

522 BANQUES AUTRES ÉTATS REGION

523 BANQUES AUTRES ETATS ZONE MONETAIRE

524 BANQUES HORS ZONE MONETAIRE

525 BANQUES DEPOT A TERME

526 BANQUES, INTERETS COURUS

5261 Banque, intérêts courus charges à payer

5267 Banque, intérêts courus produits à recevoir

53 ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS

531 CHÈQUES POSTAUX

532 TRÉSOR

533 SOCIÉTÉS DE GESTION ET D'INTERMÉDIATION (S.G.I.)

536 ETABLISSEMENTS FINANCIERS, INTERETS COURUS

538 AUTRES ORGANISMES FINANCIERS

54 INSTRUMENTS DE TRÉSORERIE

541 OPTIONS DE TAUX D'INTÉRÊT

542 OPTIONS DE TAUX DE CHANGE

543 OPTIONS DE TAUX BOURSIERS

544 INSTRUMENTS DE MARCHÉS À TERME

545 AVOIRS D'OR ET AUTRES MÉTAUX PRÉCIEUX [1]

55 INSTRUMENTS DE MONNAIE ELECTRONIQUE

551 MONNAIE ELECTRONIQUE - CARTE CARBURANT

552 MONNAIE ELECTRONIQUE - TELEPHONE PORTABLE

553 MONNAIE ELECTRONIQUE - CARTE PEAGE

554 PORTE -MONNAIE ELECTRONIQUE

558 AUTRES INSTRUMENTS MONNAIES ELECTRONIQUES

(1) Pièces, barres, louis d'or et autres métaux précieux (argent, diamant...) acquis en vue d'une cession à court terme. Ils jouent donc le rôle d'instruments de trésorerie.

56 BANQUES, CRÉDITS DE TRÉSORERIE ET D'ESCOMPTE

561 CRÉDITS DE TRÉSORERIE

564 ESCOMPTE DE CRÉDITS DE CAMPAGNE

565 ESCOMPTE DE CRÉDITS ORDINAIRES

566 BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE, INTERETS COURUS

57 CAISSE

571 CAISSE SIÈGE SOCIAL
- 5711 Caisse en monnaie nationale
- 5712 Caisse en devises

572 CAISSE SUCCURSALE A
- 5721 en monnaie nationale
- 5722 en devises

573 CAISSE SUCCURSALE B
- 5731 en monnaie nationale
- 5732 en devises

58 RÉGIES D'AVANCES, ACCRÉDITIFS ET VIREMENTS INTERNES

581 RÉGIES D'AVANCE

582 ACCRÉDITIFS

585 VIREMENTS DE FONDS

588 AUTRES VIREMENTS INTERNES

59 DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUE A COURT TERME

590 DÉPRÉCIATIONS DES TITRES DE PLACEMENT

591 DÉPRÉCIATIONS DES TITRES ET VALEURS À ENCAISSER

592 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES BANQUES

593 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS

594 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES D'INSTRUMENTS DE TRÉSORERIE

599 PROVISIONS POUR RISQUE A COURT TERME À CARACTÈRE FINANCIER

CLASSE 6 COMPTES DE CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES

60	ACHATS ET VARIATIONS DE STOCKS
61	TRANSPORTS
62	SERVICES EXTÉRIEURS
63	AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS
64	IMPÔTS ET TAXES
65	AUTRES CHARGES
66	CHARGES DE PERSONNEL
67	FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILÉES
68	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS
69	DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DÉPRÉCIATIONS

60 ACHATS ET VARIATIONS DE STOCKS

601 ACHATS DE MARCHANDISES
- 6011 dans la Région ([1])
- 6012 hors Région ([4])
- 6013 aux entités du groupe dans la Région
- 6014 aux entités du groupe hors Région
- 6015 frais sur achats ([2])
- 6019 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

602 ACHATS DE MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES LIÉES
- 6021 dans la Région ([4])
- 6022 hors Région ([4])
- 6023 aux entités du groupe dans la Région
- 6024 aux entités du groupe hors Région
- 6025 frais sur achats ([5])
- 6029 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

603 VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETÉS
- 6031 Variations des stocks de marchandises
- 6032 Variations des stocks de matières premières et fournitures liées

([1]) A l'exception des achats effectués avec les entités du groupe

([2]) L'entité peut créer des sous comptes pour les frais accessoires : douane, fret, assurance sur achats, commissions, courtages sur achats, frais de transit, et autres frais accessoires

6033 Variations des stocks d'autres approvisionnements

604 ACHATS STOCKÉS DE MATIÈRES ET FOURNITURES CONSOMMABLES

6041 Matières consommables
6042 Matières combustibles
6043 Produits d'entretien
6044 Fournitures d'atelier et d'usine
6045 Frais sur achats ([1])
6046 Fournitures de magasin
6047 Fournitures de bureau
6049 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

605 AUTRES ACHATS

6051 Fournitures non stockables -Eau
6052 Fournitures non stockables - Electricité
6053 Fournitures non stockables – Autres énergies
6054 Fournitures d'entretien non stockables
6055 Fournitures de bureau non stockables
6056 Achats de petit matériel et outillage
6057 Achats d'études et prestations de services
6058 Achats de travaux, matériels et équipements
6059 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

608 ACHATS D'EMBALLAGES

6081 Emballages perdus
6082 Emballages récupérables non identifiables
6083 Emballages à usage mixte
6085 Frais sur achats ([6])
6089 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés

([1]) l'entité peut créer des sous comptes pour les frais accessoires : douane, fret, assurance sur achats, commissions, courtages sur achats, frais de transit, et autres frais accessoires

61 TRANSPORTS

612 TRANSPORTS SUR VENTES

613 TRANSPORTS POUR LE COMPTE DE TIERS

614 TRANSPORTS DU PERSONNEL

616 TRANSPORTS DE PLIS

618 AUTRES FRAIS DE TRANSPORT
- 6181 Voyages et déplacements
- 6182 Transports entre établissements ou chantiers
- 6183 Transports administratifs

62 SERVICES EXTÉRIEURS

621 SOUS-TRAITANCE GÉNÉRALE

622 LOCATIONS, CHARGES LOCATIVES
- 6221 Locations de terrains
- 6222 Locations de bâtiments
- 6223 Locations de matériels et outillages
- 6224 Malis sur emballages
- 6225 Locations d'emballages
- 6226 Fermages et loyers du foncier
- 6228 Locations et charges locatives diverses

623 REDEVANCES DE LOCATION ACQUISITION
- 6232 Crédit-bail immobilier
- 6233 Crédit-bail mobilier
- 6234 Location vente
- 6238 Autres contrats de location acquisition

624 ENTRETIEN, RÉPARATIONS, REMISE EN ETAT ET MAINTENANCE
- 6241 Entretien et réparations des biens immobiliers
- 6242 Entretien et réparations des biens mobiliers
- 6243 Maintenance
- 6244 Charges de démantèlement et remise en état
- 6248 Autres entretiens et réparations

625 PRIMES D'ASSURANCE
- 6251 Assurances multirisques
- 6252 Assurances matériel de transport
- 6253 Assurances risques d'exploitation
- 6254 Assurances responsabilité du producteur
- 6255 Assurances insolvabilité clients
- 6257 Assurances transport sur ventes
- 6258 Autres primes d'assurances

626 ÉTUDES, RECHERCHES ET DOCUMENTATION
- 6261 Études et recherches
- 6265 Documentation générale
- 6266 Documentation technique

627 PUBLICITÉ, PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES
- 6271 Annonces, insertions
- 6272 Catalogues, imprimés publicitaires
- 6273 Échantillons
- 6274 Foires et expositions
- 6275 Publications
- 6276 Cadeaux à la clientèle
- 6277 Frais de colloques, séminaires, conférences
- 6278 Autres charges de publicité et relations publiques

628 FRAIS DE TÉLÉCOMMUNICATIONS
- 6281 Frais de téléphone
- 6282 Frais de télex
- 6283 Frais de télécopie
- 6288 Autres frais de télécommunications

63 AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS

631 FRAIS BANCAIRES
- 6311 Frais sur titres (vente, garde)
- 6312 Frais sur effets
- 6313 Location de coffres
- 6314 Commissions d'affacturage
- 6315 Commissions sur cartes de crédit
- 6316 Frais d'émission d'emprunts
- 6317 Frais sur instruments monnaie électronique
- 6318 Autres frais bancaires

632 RÉMUNÉRATIONS D'INTERMÉDIAIRES ET DE CONSEILS
- 6322 Commissions et courtages sur ventes
- 6324 Honoraires des professions réglementées
- 6325 Frais d'actes et de contentieux
- 6326 Rémunérations d'affacturage
- 6327 Rémunérations des autres prestataires de services
- 6328 Divers frais

633 FRAIS DE FORMATION DU PERSONNEL

634 REDEVANCES POUR BREVETS, LICENCES, LOGICIELS, CONCESSIONS ET DROITS ET VALEURS SIMILAIRES
- 6342 Redevances pour brevets, licences
- 6343 Redevances pour logiciels
- 6344 Redevances pour marques
- 6345 Redevances pour sites internet
- 6346 Redevances pour concessions, droits et valeurs similaires

635 COTISATIONS
- 6351 Cotisations
- 6358 Concours divers

637 RÉMUNÉRATIONS DE PERSONNEL EXTÉRIEUR À L'ENTITE
- 6371 Personnel intérimaire
- 6372 Personnel détaché ou prêté à l'entité

638 AUTRES CHARGES EXTERNES
- 6381 Frais de recrutement du personnel
- 6382 Frais de déménagement
- 6383 Réceptions
- 6384 Missions
- 6385 Charges de copropriété

64 IMPÔTS ET TAXES

641 IMPÔTS ET TAXES DIRECTS
- 6411 Impôts fonciers et taxes annexes
- 6412 Patentes, licences et taxes annexes
- 6413 Taxes sur appointements et salaires
- 6414 Taxes d'apprentissage
- 6415 Formation professionnelle continue
- 6418 Autres impôts et taxes directs

645 IMPÔTS ET TAXES INDIRECTS

646 DROITS D'ENREGISTREMENT
- 6461 Droits de mutation
- 6462 Droits de timbre
- 6463 Taxes sur les véhicules de société
- 6464 Vignettes
- 6468 Autres droits

647 PENALITES, AMENDES FISCALES
- 6471 Pénalités d'assiette, impôts directs
- 6472 Pénalités d'assiette, impôts indirects
- 6473 Pénalités de recouvrement, impôts directs
- 6474 Pénalités de recouvrement, impôts indirects
- 6478 Autres pénalités et amendes fiscales

648 AUTRES IMPÔTS ET TAXES

65 AUTRES CHARGES

651 PERTES SUR CRÉANCES CLIENTS ET AUTRES DÉBITEURS
- 6511 Clients
- 6515 Autres débiteurs

652 QUOTE-PART DE RÉSULTAT SUR OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN
- 6521 Quote-part transférée de bénéfices (comptabilité du gérant)
- 6525 Pertes imputées par transfert (comptabilité des associés non gérants)

654 VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS
- 6541 Immobilisations incorporelles
- 6542 Immobilisations corporelles

656 PERTE DE CHANGE SUR CREANCES ET DETTES COMMERCIALE

657 PENALITES ET AMENDES PENALES

658 CHARGES DIVERSES
- 6581 Indemnités de fonction et autres rémunérations d'administrateurs
- 6582 Dons
- 6583 Mécénat
- 6588 Autres charges diverses

659 CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION
- 6591 sur risques à court terme
- 6593 sur stocks
- 6594 sur créances
- 6598 Autres charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme

66 CHARGES DE PERSONNEL

661 RÉMUNÉRATIONS DIRECTES VERSÉES AU PERSONNEL NATIONAL
- 6611 Appointements salaires et commissions
- 6612 Primes et gratifications
- 6613 Congés payés
- 6614 Indemnités de préavis, de licenciement et de recherche d'embauche
- 6615 Indemnités de maladie versées aux travailleurs
- 6616 Supplément familial
- 6617 Avantages en nature
- 6618 Autres rémunérations directes

662 RÉMUNÉRATIONS DIRECTES VERSÉES AU PERSONNEL NON NATIONAL
- 6621 Appointements salaires et commissions
- 6622 Primes et gratifications
- 6623 Congés payés
- 6624 Indemnités de préavis, de licenciement et de recherche d'embauche
- 6625 Indemnités de maladie versées aux travailleurs
- 6626 Supplément familial
- 6627 Avantages en nature
- 6628 Autres rémunérations directes

663 INDEMNITÉS FORFAITAIRES VERSÉES AU PERSONNEL
- 6631 Indemnités de logement
- 6632 Indemnités de représentation
- 6633 Indemnités d'expatriation
- 6634 Indemnités de transport
- 6638 Autres indemnités et avantages divers

664 CHARGES SOCIALES
- 6641 Charges sociales sur rémunération du personnel national
- 6642 Charges sociales sur rémunération du personnel non national

666 RÉMUNÉRATIONS ET CHARGES SOCIALES DE L'EXPLOITANT INDIVIDUEL
- 6661 Rémunération du travail de l'exploitant

6662 Charges sociales

667 RÉMUNÉRATION TRANSFÉRÉE DE PERSONNEL EXTÉRIEUR
- 6671 Personnel intérimaire
- 6672 Personnel détaché ou prêté à l'entité

668 AUTRES CHARGES SOCIALES
- 6681 Versements aux Syndicats et Comités d'entreprise, d'établissement
- 6682 Versements aux Comités d'hygiène et de sécurité
- 6683 Versements et contributions aux autres œuvres sociales
- 6684 Médecine du travail et pharmacie
- 6685 Assurances et organismes de santé
- 6686 Assurances retraite et fonds de pension
- 6687 Majorations et pénalités sociales
- 6688 Charges sociales diverses

67 FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILÉES

671 INTÉRÊTS DES EMPRUNTS
- 6711 Emprunts obligataires
- 6712 Emprunts auprès des établissements de crédit
- 6713 Dettes liées à des participations
- 6714 Primes de remboursement des obligations

672 INTÉRÊTS DANS LOYERS DE LOCATION ACQUISITION
- 6722 Intérêts dans loyers de location acquisition/crédit-bail immobilier
- 6723 Intérêts dans loyers de location acquisition/crédit-bail mobilier
- 6724 Intérêts dans loyers de location acquisition/location-vente
- 6728 Intérêts dans loyers des autres locations acquisition

673 ESCOMPTES ACCORDÉS

674 AUTRES INTÉRÊTS
- 6741 Avances reçues et dépôts créditeurs
- 6742 Comptes courants bloqués
- 6743 Intérêts sur obligations cautionnées
- 6744 Intérêts sur dettes commerciales
- 6745 Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte…)
- 6748 Intérêts sur dettes diverses

675 ESCOMPTES DES EFFETS DE COMMERCE

676 PERTES DE CHANGE FINANCIERES

677 PERTES SUR TITRES DE PLACEMENT

6771 Pertes sur cessions de titres de placement

6772 Malis provenant d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants

678 PERTES ET CHARGES SUR RISQUES FINANCIERS

6781 sur rentes viagères

6782 sur opérations financières

6784 sur instruments de trésorerie

679 CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME FINANCIÈRES

6791 sur risques financiers

6795 sur titres de placement

6798 Autres charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières

68 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS

681 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS D'EXPLOITATION

6812 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles

6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles

69 DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DÉPRÉCIATIONS

691 DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DEPRECIATIONS D'EXPLOITATION

6911 Dotations aux provisions pour risques et charges

6913 Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles

6914 Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles

697 DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DEPRECIATIONS FINANCIÈRES

6971 Dotations aux provisions pour risques et charges

6972 Dotations aux dépréciations des immobilisations financières

CLASSE 7 COMPTES DE PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES

70	VENTES
71	SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
72	PRODUCTION IMMOBILISÉE
73	VARIATIONS DE STOCKS DE BIENS ET DE SERVICES PRODUITS
75	AUTRES PRODUITS
77	REVENUS FINANCIERS ET ASSIMILÉS
78	TRANSFERTS DE CHARGES
79	REPRISES DE PROVISIONS, DE DEPRECIATIONS ET AUTRES

70 VENTES

701 VENTES DE MARCHANDISES
- 7011 dans la Région (1)
- 7012 hors Région (1)
- 7013 Aux entités du groupe dans la Région
- 7014 aux entités du groupe hors Région
- 7015 sur internet
- 7019 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

702 VENTES DE PRODUITS FINIS
- 7021 dans la Région (1)
- 7022 hors Région (1)
- 7023 aux entités du groupe dans la Région
- 7024 aux entités du groupe hors Région
- 7025 sur internet
- 7029 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

703 VENTES DE PRODUITS INTERMÉDIAIRES
- 7031 dans la Région (1)
- 7032 hors Région (1)
- 7033 aux entités du groupe dans la Région
- 7034 aux entités du groupe hors Région
- 7035 sur internet
- 7039 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

(1) À l'exclusion des ventes faites à des entités du groupe

704 VENTES DE PRODUITS RÉSIDUELS
- 7041 dans la Région ([8])
- 7042 hors Région ([1])
- 7043 aux entités du groupe dans la Région
- 7044 aux entités du groupe hors Région
- 7045 sur internet
- 7049 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

705 TRAVAUX FACTURÉS
- 7051 dans la Région ([8])
- 7052 hors Région ([8])
- 7053 aux entités du groupe dans la Région
- 7054 aux entités du groupe hors Région
- 7055 sur internet
- 7059 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

706 SERVICES VENDUS
- 7061 dans la Région ([8])
- 7062 hors Région ([8])
- 7063 aux entités du groupe dans la Région
- 7064 aux entités du groupe hors Région
- 7065 sur internet
- 7069 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

707 PRODUITS ACCESSOIRES
- 7071 Ports, emballages perdus et autres frais facturés
- 7072 Commissions et courtages ([2])
- 7073 Locations ([9])
- 7074 Bonis sur reprises et cessions d'emballages
- 7075 Mise à disposition de personnel ([9])
- 7076 Redevances pour brevets, logiciels, marques et droits similaires ([9])
- 7077 Services exploités dans l'intérêt du personnel
- 7078 Autres produits accessoires

([1]) À l'exclusion des ventes faites à des entités du groupe
([2]) À inscrire au compte 706 si ces produits correspondent à une activité principale de l'entité

71 SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

711 SUR PRODUITS À L'EXPORTATION

712 SUR PRODUITS À L'IMPORTATION

713 SUR PRODUITS DE PÉRÉQUATION

714 INDEMNITES ET SUBVENTIONS D'EXPLOITATION (entité agricole)

718 AUTRES SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
- 7181 Versées par l'État et les collectivités publiques
- 7182 Versées par les organismes internationaux
- 7183 Versées par des tiers

72 PRODUCTION IMMOBILISÉE

721 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

722 IMMOBILISATIONS CORPORELLES
- 7221 immobilisations corporelles (hors actifs biologiques)
- 7222 immobilisations corporelles (actifs biologiques)

724 PRODUCTION AUTO-CONSOMMEE

726 IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES ([1])

73 VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET DE SERVICES PRODUITS

734 VARIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS EN COURS
- 7341 Produits en cours
- 7342 Travaux en cours

735 VARIATIONS DES EN-COURS DE SERVICES
- 7351 Études en cours
- 7352 Prestations de services en cours

736 VARIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS FINIS

737 VARIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS INTERMÉDIAIRES ET RÉSIDUELS
- 7371 Produits intermédiaires
- 7372 Produits résiduels

([1]) En cas d'offre publique d'échange (O.P.E.) ou d'achat (O.P.A.) notamment.

75 AUTRES PRODUITS

751 PROFITS SUR CREANCES CLIENTS ET AUTRES DEBITEURS

752 QUOTE-PART DE RÉSULTAT SUR OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN
- 7521 Quote-part transférée de pertes (comptabilité du gérant)
- 7525 Bénéfices attribués par transfert (comptabilité des associés non gérants)

754 PRODUITS DES CESSIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS
- 7541 Immobilisations incorporelles
- 7542 Immobilisations corporelles

756 GAINS DE CHANGE SUR CREANCES ET DETTES COMMERCIALES

758 PRODUITS DIVERS
- 7581 Indemnités de fonction et autres rémunérations d'administrateurs
- 7582 Indemnités d'assurances reçues
- 7588 Autres produits divers

759 REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION
- 7591 sur risques à court terme
- 7593 sur stocks
- 7594 sur créances
- 7598 sur autres charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation

77 REVENUS FINANCIERS ET PRODUITS ASSIMILÉS

771 INTÉRÊTS DE PRÊTS ET CREANCES DIVERSES
- 7712 Intérêts de prêts
- 7713 Intérêts sur créances diverses

772 REVENUS DE PARTICIPATIONS ET AUTRES TITRES IMMOBILISES
- 7721 Revenus des titres de participation
- 7722 Revenus autres titres immobilisés

773 ESCOMPTES OBTENUS

774 REVENUS DE PLACEMENT
- 7745 Revenus des obligations
- 7746 Revenus des titres de placement

775 INTERETS DANS LOYERS DE LOCATION ACQUISITION

776 GAINS DE CHANGE FINANCIERS

777 GAINS SUR CESSIONS DE TITRES DE PLACEMENT

778 GAINS SUR RISQUES FINANCIERS
- 7781 sur rentes viagères
- 7782 sur opérations financières
- 7784 sur instruments de trésorerie

779 REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS A COURT TERME FINANCIÈRES
- 7791 sur risques financiers
- 7795 sur titres de placement
- 7798 sur autres charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières

78 TRANSFERTS DE CHARGES

781 TRANSFERTS DE CHARGES D'EXPLOITATION

787 TRANSFERTS DE CHARGES FINANCIERES

79 REPRISES DE PROVISIONS, DE DEPRECIATIONS ET AUTRES

791 REPRISES DE PROVISIONS ET DEPRECIATIONS D'EXPLOITATION
- 7911 pour risques et charges
- 7913 des immobilisations incorporelles
- 7914 des immobilisations corporelles

797 REPRISES DE PROVISIONS ET DEPRECIATIONS FINANCIÈRES
- 7971 pour risques et charges
- 7972 des immobilisations financières

798 REPRISES D'AMORTISSEMENTS ([1])

799 REPRISES DE SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

([1]) Cas de révision de plan d'amortissement

CLASSE 8 COMPTES DES AUTRES CHARGES ET DES AUTRES PRODUITS

81	VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS
82	PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS
83	CHARGES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES
84	PRODUITS HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES
85	DOTATIONS HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES
86	REPRISES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES
87	PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS
88	SUBVENTIONS D'ÉQUILIBRE
89	IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT

81 VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS

811 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

812 IMMOBILISATIONS CORPORELLES

816 IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

82 PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS

821 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

822 IMMOBILISATIONS CORPORELLES

826 IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

83 CHARGES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES

831 CHARGES H.A.O. CONSTATÉES

834 PERTES SUR CRÉANCES H.A.O.

833 CHARGES LIEES AUX OPERATIONS DE RESTRUCTURATION

835 DONS ET LIBÉRALITÉS ACCORDÉS

836 ABANDONS DE CRÉANCES CONSENTIS

837 CHARGES LIEES AUX OPERATIONS DE LIQUIDATION

839 CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES À COURT TERME H.A.O.

84 PRODUITS HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES

841 PRODUITS H.A.O CONSTATÉS

844 INDEMNITES ET SUBVENTIONS H.A.O. (entité agricole)

843 PRODUITS LIES AUX OPERATIONS DE RESTRUCTURATION

845 DONS ET LIBÉRALITÉS OBTENUS

846 ABANDONS DE CRÉANCES OBTENUS

847 PRODUITS LIES AUX OPERATIONS DE LIQUIDATION

848 TRANSFERTS DE CHARGES H.A.O

849 REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME H.A.O.

85 DOTATIONS HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES

851 DOTATIONS AUX PROVISIONS RÉGLEMENTÉES

852 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS H.A.O.

853 DOTATIONS AUX DÉPRÉCIATIONS H.A.O.

854 DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES H.A.O.

858 AUTRES DOTATIONS H.A.O.

86 REPRISES DE CHARGES, PROVISIONS ET DEPRECIATIONS HAO.

861 REPRISES DE PROVISIONS RÉGLEMENTÉES

862 REPRISES D'AMORTISSEMENTS HAO

863 REPRISES DE DÉPRÉCIATIONS H.A.O.

864 REPRISES DE PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES H.A.O.

868 AUTRES REPRISES H.A.O.

87 PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS

871 PARTICIPATION LÉGALE AUX BÉNÉFICES

874 PARTICIPATION CONTRACTUELLE AUX BÉNÉFICES

878 AUTRES PARTICIPATIONS

88 SUBVENTIONS D'ÉQUILIBRE

881 ÉTAT

884 COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

886 GROUPE

888 AUTRES

89 IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT

891 IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES DE L'EXERCICE
- 8911 Activités exercées dans l'État
- 8912 Activités exercées dans les autres États de la Région
- 8913 Activités exercées hors Région

892 RAPPEL D'IMPÔTS SUR RÉSULTATS ANTÉRIEURS

895 IMPÔT MINIMUM FORFAITAIRE (I.M.F.)

899 DÉGRÈVEMENTS ET ANNULATIONS D'IMPÔTS SUR RÉSULTATS ANTÉRIEURS
- 8991 Dégrèvements
- 8994 Annulations pour pertes rétroactives

CLASSE 9 — COMPTES DES ENGAGEMENTS HORS BILAN ET COMPTES DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DE GESTION

■ COMPTES DES ENGAGEMENTS HORS BILAN

90	ENGAGEMENTS OBTENUS ET ENGAGEMENTS ACCORDES
91	CONTREPARTIES DES ENGAGEMENTS

90 ENGAGEMENTS OBTENUS ET ENGAGEMENTS ACCORDÉS

ENGAGEMENTS OBTENUS 901 à 904

901 ENGAGEMENTS DE FINANCEMENT OBTENUS
- 9011 Crédits confirmés obtenus
- 9012 Emprunts restant à encaisser
- 9013 Facilités de financement renouvelables
- 9014 Facilités d'émission
- 9018 Autres engagements de financement obtenus

902 ENGAGEMENTS DE GARANTIE OBTENUS
- 9021 Avals obtenus
- 9022 Cautions, garanties obtenues
- 9023 Hypothèques obtenues
- 9024 Effets endossés par des tiers
- 9028 Autres garanties obtenues

903 ENGAGEMENTS RÉCIPROQUES
- 9031 Achats de marchandises à terme
- 9032 Achats à terme de devises
- 9033 Commandes fermes des clients
- 9038 Autres engagements réciproques

904 AUTRES ENGAGEMENTS OBTENUS
- 9041 Abandons de créances conditionnels
- 9043 Ventes avec clause de réserve de propriété
- 9048 Divers engagements obtenus

ENGAGEMENTS ACCORDÉS 905 à 908

905 ENGAGEMENTS DE FINANCEMENT ACCORDÉS
- 9051 Crédits accordés non décaissés
- 9058 Autres engagements de financement accordés

906 ENGAGEMENTS DE GARANTIE ACCORDÉS
- 9061 Avals accordés
- 9062 Cautions, garanties accordées
- 9063 Hypothèques accordées
- 9064 Effets endossés par l'entité
- 9068 Autres garanties accordées

907 ENGAGEMENTS RÉCIPROQUES
- 9071 Ventes de marchandises à terme
- 9072 Ventes à terme de devises
- 9073 Commandes fermes aux fournisseurs
- 9078 Autres engagements réciproques

907 AUTRES ENGAGEMENTS ACCORDÉS
- 9081 Annulations conditionnelles de dettes
- 9082 Engagements de retraite
- 9083 Achats avec clause de réserve de propriété
- 9088 Divers engagements accordés

91 CONTREPARTIES DES ENGAGEMENTS

911 à 914 CONTREPARTIE DES ENGAGEMENTS OBTENUS, 901 à 904

915 à 918 CONTREPARTIE DES ENGAGEMENTS ACCORDÉS, 905 à 908

■ COMPTES DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DE GESTION (CAGE)

92	COMPTES REFLECHIS
93	COMPTES DE RECLASSEMENTS
94	COMPTES DE COÛTS
95	COMPTES DE STOCKS
96	COMPTES D'ECARTS SUR COUTS PREETABLIS
97	COMPTES DE DIFFERENCES DE TRAITEMENT COMPTABLE
98	COMPTES DE RESULTATS
99	COMPTES DE LIAISONS INTERNES

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VII

Chapitre 3

Contenu et fonctionnement des comptes

SECTION 1 :	Structure du cadre conceptuel
SECTION 2 :	Champ d'application du cadre conceptuel

CONTENU ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

SECTION 1

CLASSE1 COMPTES DE RESSOURCES DURABLES

Les comptes de la classe 1 enregistrent les ressources de financement mises à la disposition de l'entité de façon durable et permanente par les associés et les tiers.

Ces comptes regroupent :

- les capitaux propres (**voir titre VIII Opérations spécifiques, chapitre 16**) correspondant à la somme algébrique des rubriques suivantes :
  - capital,
  - réserves,
  - report à nouveau (débiteur ou créditeur),
  - résultat net de l'exercice,
  - subventions d'investissement,
  - provisions réglementées et fonds assimilés ;
- les emprunts et dettes assimilées ;
- les dettes de location acquisition;
- les dettes liées à des participations et les comptes de liaison des établissements et sociétés en participation ;
- les provisions pour risques et charges.

COMPTE 101 : Capital social

Contenu

Le Capital social traduit le montant des valeurs apportées par les associés.

Dans les sociétés, le capital initial correspond à la valeur des apports (nature ou espèces) effectués par les associés à la création de l'entité tels qu'ils figurent dans les statuts.

Il est divisé en actions ou parts d'une même valeur nominale.

Au cours de la vie sociale, le capital peut, sur décision des organes compétents, être augmenté ou diminué pour diverses raisons, notamment : apports et/ou retraits de capital, affectation de résultats et incorporation de réserves.

Pour certaines sociétés, la loi prévoit la limitation de la responsabilité des associés à l'égard des créanciers sociaux en fixant le montant minimum du capital social.

Subdivisions

1011 Capital souscrit, non appelé
1012 Capital souscrit, appelé, non versé
1013 Capital souscrit, appelé, versé, non amorti
1014 Capital souscrit, appelé, versé, amorti
1018 Capital souscrit, soumis à des conditions particulières

Commentaires

Le capital social représente la valeur nominale des actions ou parts sociales.
Le compte 1011 — Capital souscrit, non appelé enregistre à son crédit les promesses d'apport en espèces ou en nature, faites par les associés, par le débit du compte 109 — Apporteurs capital souscrit, non appelé.
Au moment de l'appel d'une nouvelle fraction du capital le compte 1011 est débité par le crédit du compte 1012 à concurrence du montant appelé. Corrélativement, le compte 467 — Apporteurs, restant dû sur capital appelé est débité du même montant par le crédit du compte 109 — Apporteurs, capital souscrit, non appelé.

Le compte 1012 — Capital souscrit, appelé, non versé enregistre à son crédit la fraction de capital en instance d'être effectivement libérée par les apporteurs.
En cas de libération effective par les apporteurs de la fraction de capital appelé, le compte 1012 — Capital souscrit, appelé, non versé est viré au compte 1013 — Capital souscrit appelé, versé, non amorti.
Les organes compétents peuvent décider de rembourser aux associés tout ou partie du montant nominal de leurs actions à titre d'avances sur le produit de la liquidation future de la société.
Le capital demeure inchangé, les actions amorties devenant des actions de jouissance. La contre-valeur des actions

de jouissance est isolée dans le compte 1014 – Capital souscrit, appelé, versé, amorti. Les actions dont le capital est partiellement ou totalement amorti donnent les mêmes droits que les actions non amorties à l'exception du premier dividende (Intérêt statutaire).
L'attribution gratuite d'actions au personnel salarié de la société et aux dirigeants est traitée au titre VIII opérations spécifiques chapitre 19.
Le compte 1018 – Capital souscrit, soumis à des conditions particulières enregistre à son crédit le montant du capital provenant d'opérations particulières telles que :

- l'incorporation de plus-values nettes à long terme (P.V.N.L.T.), lorsque les dispositions législatives et réglementaires le prévoient ;
- l'émission de certificats d'investissement, d'actions de préférence et d'actions à dividendes prioritaires, sans droit de vote.

Fonctionnement

Le compte 101 – CAPITAL SOCIAL est crédité du montant :
– des apports initiaux ;
– des augmentations de capital en espèces, en nature ou en réserves (déduction faite des primes liées au capital social)

par le débit du compte 46 – Apporteurs Associés et Groupe, pour les apports en espèces ou en nature, pour les sociétés de personnes et GIE ;

ou par le débit du compte 109 Apporteurs capital souscrit, non appelé, pour les sociétés de capitaux ;

ou par le débit du compte 11 – Réserves, pour l'incorporation de ce poste au capital ;

ou par le débit du compte 12 - Report à nouveau, pour l'incorporation de ce poste au capital ;

ou par le débit du compte 13 – Résultat net de l'exercice, pour l'incorporation de ce poste au capital.

Le compte 101 — CAPITAL SOCIAL est débité des réductions de capital décidées par les Assemblées générales d'associés

par le crédit du compte 12 – Report à nouveau, pour l'absorption des pertes antérieures reportées ;

ou par le crédit du compte 109 Apporteurs, capital souscrit non appelé dans le cas de renonciation d'une partie du capital non libéré ;

ou par le crédit du compte 46 – Apporteurs, Associés et Groupe, dans le cas du remboursement d'une partie du capital.

Exclusions

Le compte 101 – CAPITAL SOCIAL ne doit pas servir à enregistrer : ■ les versements et/ou retraits temporaires de fonds effectués par les associés ■ les apports effectués par l'exploitant individuel ■ les apports non remboursables effectués par la puissance publique	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* ■ *46 – Apporteurs, Associés et Groupe* ■ *103 – Capital personnel* ■ *102 – Capital par dotation*

Eléments de contrôle

Le compte 101 – CAPITAL SOCIAL peut être contrôlé à partir de recoupements issus :

- des statuts de la société ;
- de la déclaration notariée de souscription et de versement ;
- des virements bancaires et relevés de banque ;
- du procès-verbal de l'Assemblée des associés.

COMPTE 102 : Capital par dotation

Contenu

Le Capital par dotation représente la contrepartie de l'intégration au patrimoine des entités publiques, des immobilisations et fonds affectés, sur décision de l'Autorité publique, au fonctionnement de ces entités. Cette dotation peut aussi se réaliser par transformation de dettes.

Subdivisions

1021	Dotation initiale	1028	Autres dotations
1022	Dotations complémentaires		

Commentaires

Le compte 102 – Capital par dotation ne saurait être utilisé que dans les entités publiques. Il reçoit en effet les fonds de dotation des collectivités publiques. Il enregistre la contre-valeur des biens affectés de manière irrévocable à ces entités.

Il n'en demeure pas moins vrai que certaines subventions d'investissement, accordées par les collectivités auxquelles les entités sont rattachées, peuvent être considérées comme étant des fonds de dotation. Ce sera notamment le cas d'organismes subventionneurs et d'entité subventionnée émanant de la même personne morale publique. Dans ce cas, il faut se référer à la décision d'octroi pour leur qualification.

Fonctionnement

Le compte 102 – CAPITAL PAR DOTATION est crédité des dotations en numéraire et en nature accordées par une collectivité publique

par le débit du compte 4493 – Etat, fonds de dotation à recevoir ;

ou par le débit du compte 45 – Organismes internationaux ;

ou par le débit du compte 47 – Débiteurs et créditeurs divers ;

ou encore par le débit des comptes d'actifs concernés, immobilisations, stocks, créances.

Le compte 102 – CAPITAL PAR DOTATION est débité, en cas de reprise contractuelle de dettes

par le crédit des comptes de passif concernés.

Exclusions

Le compte 102 – CAPITAL PAR DOTATION ne doit pas servir à enregistrer : ■ les sommes reçues à titre de prêts ou d'avances remboursables par les entités publiques ■ les sommes reçues à titre de prêts ou d'avances remboursables assorties de conditions particulières ■ les sommes reçues à titre de subventions d'investissement dans la mesure où elles ne sont pas transformées en capital par dotation	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* ■ *163 – Avances reçues de l'Etat* ■ *167 – Avances assorties de conditions particulières* ■ *14 – Subventions d'investissement*

Eléments de contrôle

Le compte 102 – CAPITAL PAR DOTATION peut être contrôlé à partir de recoupements issus :

- de décret, arrêté ou lettre officielle d'octroi ou de déblocage des fonds ;
- de procès-verbal de remise d'un bien cédé en guise d'apport en nature ;
- de pièces justificatives de virements correspondants

COMPTE 103 : Capital personnel

Contenu

A la création de l'entité exploitée sous la forme individuelle, le capital initial représente le montant des apports en nature ou en espèces effectués par l'entrepreneur à titre définitif et des dettes qu'il décide d'inscrire au bilan.

Ce capital initial est modifié ultérieurement par les apports et les retraits de capital ainsi que par l'affectation des résultats.

Commentaires

Ce compte ne doit pas être confondu avec le compte de l'exploitant. Lorsque le solde de ce compte est débiteur, il reste au passif, mais précédé du signe moins.

Fonctionnement

Le compte 103 – CAPITAL PERSONNEL est crédité des apports effectués par l'exploitant

à titre définitif, en début ou en cours d'activité, par le débit des comptes d'actifs concernés : immobilisations, stocks, trésorerie ;

à la clôture de l'exercice, de l'apport net issu du solde du Compte de l'exploitant par le débit du compte 104 – Compte de l'exploitant.

Le compte 103 – CAPITAL PERSONNEL est crédité, à l'ouverture de l'exercice, du montant de l'affectation du résultat de l'exercice précédent

par le débit du compte 131 – Résultat net : Bénéfice.

Le compte 103 – CAPITAL PERSONNEL est débité, à l'ouverture de l'exercice, du montant de l'affectation du résultat de l'exercice précédent

par le crédit du compte 139 – Résultat net : Perte.

Le compte 103 – CAPITAL PERSONNEL est débité, à la clôture de l'exercice, du solde du compte de l'exploitant (retraits nets)

par le crédit du compte 104 – Compte de l'exploitant.

Exclusions

Le compte 103 – CAPITAL PERSONNEL ne doit pas servir à enregistrer : ■ les prélèvements et versements effectués dans les entités non individuelles ■ les prélèvements et apports effectués par l'exploitant à titre temporaire	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* ■ *462 – Apporteurs, Associés, comptes courants* ■ *104 – Compte de l'exploitant*

Eléments de contrôle

Le compte 103 – CAPITAL PERSONNEL peut être contrôlé à partir de recoupements issus :

- du compte de résultat de l'exercice précédent ;
- des virements ;
- des fiches de caisse ;
- des relevés de banque.

COMPTE 104 : Compte de l'exploitant

Contenu

Ce compte sert à établir la situation de l'entrepreneur en ce qui concerne :

- les apports et compléments d'apports financiers et/ou de biens et services effectués à titre temporaire en cours d'exercice. Ces apports et compléments d'apports financiers peuvent consister en des versements dans la caisse ou sur un compte bancaire de l'entité ou en des règlements de dépenses de l'entité sur la trésorerie privée de l'exploitant ;
- les retraits effectués au cours de l'exercice pour son usage personnel ou celui de sa famille et dans le cadre de l'exploitation.
- Ceux-ci consistent en des :
  - prélèvements en nature de biens et services, objets de l'activité, qui concourent à la détermination du résultat ;
  - prélèvements financiers opérés sur un compte de trésorerie affecté à l'activité, qu'il s'agisse de prélèvements directs (retraits de fonds) ou indirects (paiement d'une dépense privée).

Subdivisions

1041	Apports temporaires
1042	Opérations courantes
1043	Rémunérations, impôts, et autres charges personnelles
1047	Prélèvements d'autoconsommation
1048	Autres prélèvements

Commentaires

Le compte 104 – Compte de l'exploitant est en fait un démembrement du compte 103 – Capital personnel. A ce titre, il est systématiquement soldé à la clôture de l'exercice.

Fonctionnement

Le compte 104 – COMPTE DE L'EXPLOITANT est crédité, en cours d'exercice, des apports et compléments d'apports financiers et/ou de biens et services effectués par l'exploitant à titre temporaire

par le débit d'un compte de trésorerie ou des comptes d'actifs correspondants.

Le compte 104 – COMPTE DE L'EXPLOITANT est crédité, à la clôture de l'exercice, du montant débiteur de son solde

par le débit du compte 103 – Capital personnel.

Le compte 104 – COMPTE DE L'EXPLOITANT est débité, en cours d'exercice, des retraits de fonds ou des prélèvements de biens et services effectués par l'exploitant, pour son usage personnel ou celui de sa famille et de l'exploitation

par le crédit des comptes d'actifs correspondants.

Le compte 104 – COMPTE DE L'EXPLOITANT est débité, à la clôture de l'exercice, du montant de son solde créditeur

par le crédit du compte 103 – Capital personnel.

Exclusions

Le compte 104 – COMPTE DE L'EXPLOITANT ne doit pas servir à enregistrer : ■ les prélèvements et versements effectués dans des entités non individuelles	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* ■ *462 – Apporteurs, Associés, comptes courants*

Eléments de contrôle

Le compte 104 – COMPTE DE L'EXPLOITANT peut être contrôlé à partir de recoupements issus :

- des virements ;
- des fiches de caisse ;
- des relevés de banque.

COMPTE 105 : Primes liées au capital social

Contenu

La prime peut être analysée comme étant un droit d'entrée demandé au nouvel actionnaire ou associé d'autant que l'action ou la part sociale vaut, avant augmentation du capital, beaucoup plus que sa valeur nominale. Elle représente une partie des apports purs et simples non comprise dans le capital social.

Les primes liées au capital social doivent figurer distinctement au passif du bilan dans les rubriques appropriées. Selon la nature des opérations d'augmentation de capital, en nature ou en espèces, il y a lieu de distinguer quatre (4) catégories de primes : d'émission, de fusion, d'apport et de conversion.

Subdivisions

1051 Primes d'émission
1052 Primes d'apport
1053 Primes de fusion
1054 Primes de conversion
1058 Autres primes

Commentairesientairrsion

La prime d'émission est égale à l'excédent du prix d'émission en numéraire (c'est-à-dire le prix payé par le souscripteur) sur la valeur nominale des actions ou parts sociales.
La prime de fusion représente la différence entre la valeur réelle de l'entité absorbée et la valeur nominale des actions ou parts sociales rémunérant l'apport.

La prime d'apport représente la différence entre la valeur du ou des biens apportés et la valeur nominale des actions ou des parts sociales rémunérant l'apport.
La prime de conversion représente la différence entre la valeur de conversion du ou des titres de créances et la valeur nominale des actions ou des parts sociales rémunérant l'apport.

Fonctionnement

Le compte 105 – PRIMES LIEES AU CAPITAL SOCIAL est crédité lors des augmentations de capital

par le débit des comptes d'associés, de comptes de tiers ou de comptes de trésorerie.

Le compte 105 – PRIMES LIEES AU CAPITAL SOCIAL est débité en cas d'incorporation des primes au capital

par le crédit du compte 101 – Capital social.

Le compte 105 – PRIMES LIEES AU CAPITAL SOCIAL est débité en cas d'absorption de pertes

par le crédit du compte 12 – Report à nouveau ou 139 – Résultat net : pertes.

Le compte 105 – PRIMES LIEES AU CAPITAL SOCIAL est débité en cas de remboursement du capital

par le crédit du compte 462 – Apporteurs, Associés, comptes courants.

Le compte 105 – PRIMES LIEES AU CAPITAL SOCIAL est débité, en cas d'augmentation du capital, du montant des frais de cette augmentation

par le crédit du compte 78 – Transferts de charges, en cas d'imputation des frais d'augmentation du capital.

Exclusions

Le compte 105 – PRIMES LIEES AU CAPITAL SOCIAL ne doit pas servir à enregistrer certaines sommes qualifiées de primes, exemples : primes de remboursement des obligations, primes d'assurance, primes de création d'emplois, primes de développement	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser des comptes tels que :* ■ *6714 – Primes de remboursement des obligations* ■ *625 – Primes d'assurance* ■ *7078 – Autres produits accessoires* ■ *etc.*

Eléments de contrôle

Le compte 105 – PRIMES LIEES AU CAPITAL SOCIAL peut être contrôlé à partir de recoupements issus :

- des décisions de l'Assemblée des associés portant augmentation du capital social ;
- des textes relatifs au protocole de fusion ;
- des textes relatifs au protocole d'apport ;
- des factures de frais ou du calcul analytique des frais d'augmentation de capital.

COMPTE 106 : Ecarts de réévaluation

Contenu

L'écart de réévaluation représente la contrepartie au passif du bilan des augmentations de valeur d'éléments actifs soit dans le cadre d'une réévaluation légale, soit dans celui d'une réévaluation libre.
La différence entre les valeurs réévaluées et les valeurs nettes précédemment comptabilisées constitue l'écart de réévaluation.
L'écart de réévaluation s'inscrit distinctement au passif du bilan dans les capitaux propres.

Subdivisions

Des sous-comptes peuvent être ouverts, notamment par catégorie d'actif réévalué, voire par élément, afin de suivre les éventuelles réductions de l'écart par sortie des actifs réévalués.

1061 Ecarts de réévaluation légale
1062 Ecarts de réévaluation libre

Commentaires

L'écart de réévaluation n'a pas la nature d'un résultat et ne peut être utilisé pour compenser les pertes de l'exercice de réévaluation. Il n'est pas distribuable ; il peut être incorporé en tout ou partie au capital.

Fonctionnement

Le compte 106 – ECARTS DE REEVALUATION est crédité du montant de la réévaluation des éléments d'actif réévalués

par le débit des comptes d'actifs concernés.

Le compte 106 – ECARTS DE REEVALUATION est débité des incorporations directes au capital

par le crédit du compte 10 – Capital.

Eléments de contrôle

Le compte 106 – ECARTS DE REEVALUATION peut être contrôlé à partir de recoupements issus :

- des décisions des organes de gestion;
- des décisions de l'Assemblée générale des actionnaires portant augmentation de capital par incorporation de tout ou partie de l'écart de réévaluation ;
- de la comparaison des actifs de l'exercice précèdent avec ceux de l'exercice en cours.

COMPTE 109 : Apporteurs, capital souscrit, non appelé

Contenu

Ce compte retrace la créance de la société sur les apporteurs, pour la fraction du capital non encore appelé par les organes compétents en cas de libération partielle.

Celle-ci peut être consécutive aux opérations de constitution d'une société ou d'augmentation de capital.

Subdivisions

Des sous-comptes peuvent être ouverts, notamment par associé, en vue d'un meilleur suivi de la libération de leurs apports.

Commentaires

Le montant inscrit au compte 109 représente en fait la créance globale de la société sur les apporteurs.
Elle devra être personnalisée pour chacun d'eux au moment des appels effectifs de fonds et portée au débit du compte 467 – Apporteurs, restant dû sur capital appelé.
Le compte 109 figure en seconde ligne au passif du bilan, en moins parmi les capitaux propres.

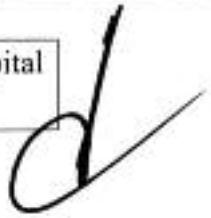
Fonctionnement

Le compte 109 – APPORTEURS, CAPITAL SOUSCRIT NON APPELE est débité, lors de la création d'une société ou lors d'une augmentation de capital, du montant non appelé immédiatement

par le crédit du compte 101 – Capital social.

Le compte 109 – APPORTEURS, CAPITAL SOUSCRIT NON APPELE est crédité lors des appels successifs du capital

par le débit du compte 467 – Apporteurs, restant dû sur capital appelé.



Eléments de contrôle

Le compte 109 – Apporteurs, capital souscrit, non appelé peut être contrôlé à partir de recoupements issus :

- des statuts ;
- des décisions des assemblées générales ordinaires et extraordinaires ;
- des décisions du conseil d'administration ou de la gérance pour les appels de fonds ;
- du compte 1011 – Capital souscrit, non appelé, de solde opposé et de montant identique.

COMPTE 11 : Réserves

Contenu

Les réserves correspondent à des bénéfices laissés à la disposition de l'entité et non incorporés au capital.

L'obligation de constituer des réserves résulte des dispositions statutaires ou réglementaires et des décisions des organes compétents.

Subdivisions

111 RESERVE LEGALE

112 RESERVES STATUTAIRES OU CONTRACTUELLES

113 RESERVES REGLEMENTEES

- 1131 Réserves de plus-values nettes à long terme
- 1132 Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants
- 1133 Réserves consécutives à l'octroi subventions d'investissement
- 1134 Réserves de valeurs mobilières donnant accès au capital
- 1138 Autres réserves réglementées

118 AUTRES RESERVES

- 1181 Réserves facultatives
- 1188 Réserves diverses

Commentaires

Les réserves accroissent les capitaux propres et comprennent les réserves indisponibles : légales, réglementées et statutaires ainsi que les réserves libres ou facultatives.

Le compte 111 – Réserve légale est destiné à constater l'obligation annuelle d'alimentation ou de constitution d'un fonds de réserves, en application de dispositions juridiques régissant certains types de sociétés (SA et SARL, notamment) : la dotation est égale à 10% au moins prélevée sur le bénéfice de l'exercice diminué le cas échéant des pertes antérieures.

La réserve légale, qui peut également être constituée par prélèvement sur toute réserve disponible (notamment primes liées au capital), cesse d'être obligatoire lorsque son montant atteint 20 % du montant du capital.

Le compte 113 – Réserves réglementées comprend des subdivisions telles que :

- 1131 – Réserve de plus-values nettes à long terme. Lorsque la législation fiscale le prévoit, ce compte enregistre la plus-value nette à long terme, pour son montant net d'impôt ;
- 1132 – Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants, le paiement ou la libération des actions acquises en vue d'une attribution gratuite est réalisée par un prélèvement obligatoire, à concurrence des actions à attribuer, sur la part des bénéfices d'un ou de plusieurs exercices ainsi que des réserves, à l'exception de la réserve légale (**voir Titre VIII Opérations spécifiques Chapitre 19**) ;

- 1133 – Réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement. Ce compte est ouvert lorsque la convention de subvention prévoit :
  - la constitution par l'entité subventionnée d'une réserve de montant déterminé eu égard à la subvention ;
  - le maintien d'une telle réserve au passif du bilan pendant une période déterminée.

1134 – Réserves de valeurs mobilières donnant accès au capital. Lorsqu'il existe des valeurs mobilières donnant accès au capital, la société qui procède à l'attribution gratuite d'actions vire à un compte de réserve indisponible la somme nécessaire pour attribuer lesdites actions aux titulaires des droits attachés aux valeurs mobilières donnant accès au capital qui exerceraient leur droit ultérieurement en nombre égal à celui qu'ils auraient reçu s'ils avaient été actionnaires au moment de l'attribution principale.

Fonctionnement

Le compte 11 – RESERVES est crédité du montant affecté aux réserves

par le débit du compte 131 – Résultat net : Bénéfice ou le débit du compte 1301 – Résultat en instance d'affectation : Bénéfice.

Le compte 11 – RÉSERVES est débité des incorporations directes au capital

par le crédit du compte 101 – Capital social.

Le compte 11 – RÉSERVES est débité des distributions aux associés

par le crédit du compte 465 – Associés, dividendes à payer.

Le compte 11 – RÉSERVES est débité des prélèvements pour l'amortissement des pertes

par le crédit des comptes 129 – Report à nouveau débiteur ou 139 – Résultat net : Perte.

Exclusions

Le compte 11 – RESERVES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
■ les provisions pour pertes et charges	■ *19 – Provisions pour risques et charges*
■ les dépréciations des immobilisations	■ *29 –Dépréciations*
■ les dépréciations des comptes de stocks	■ *39 – Dépréciations des stocks*
■ les dépréciations des comptes clients	■ *49 – Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Tiers)*
■ les dépréciations des comptes de trésorerie	■ *59–Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Trésorerie)*

Eléments de contrôle

Le compte 11 — RESERVES peut être contrôlé à partir de recoupements issus :

- de dispositions législatives, statutaires ou contractuelles obligatoires concernant la répartition des résultats ;
- des décisions de l'Assemblée générale des actionnaires portant répartition des résultats.

COMPTE 12 : Report à nouveau

Contenu

Le report à nouveau correspond au montant soit des bénéfices d'exercices antérieurs dont l'affectation a été reportée sur les exercices ultérieurs, soit des pertes constatées à la clôture d'exercices antérieurs qui n'ont pas été compensées par des prélèvements opérés sur les bénéfices, les réserves ou le capital.

Le report à nouveau est inscrit au passif du bilan où il doit figurer sur une ligne distincte : en moins si son solde est débiteur, et en plus si son solde est créditeur. Il constitue un élément des capitaux propres.

Subdivisions

121 REPORT A NOUVEAU CREDITEUR
129 REPORT A NOUVEAU DEBITEUR
1291 Perte nette à reporter
1292 Perte-Amortissements réputés différés

Commentaires

Le report à nouveau est constitué par :

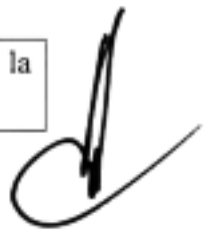
- les sommes non affectées et laissées à la disposition de l'entité;
- les pertes non compensées par des réserves ou par une diminution du capital ;
- les sommes venant des arrondis des dividendes distribués.

Le fonctionnement de ce compte est subordonné à la décision de l'assemblée générale statuant sur l'affectation du bénéfice de l'exercice précédent ou sur le sort des pertes constatées à la clôture de l'exercice précédent.

Fonctionnement

Le compte 12 – REPORT A NOUVEAU est crédité lors de la répartition des bénéfices

par le débit du compte 131 – Résultat net : Bénéfice, pour la partie non distribuée, ou non affectée à un compte de réserves.



Le compte 12 – REPORT A NOUVEAU est débité lors de l'affectation du résultat

par le crédit du compte 139 – Résultat net : Perte, pour le montant des pertes non compensées par des prélèvements opérés sur des réserves ou sur le capital ;

ou par le crédit du compte 465 – Associés, dividendes à payer, pour le report à nouveau mis en distribution.

Lorsque la législation fiscale prévoit un traitement des amortissements différés, différent de celui des pertes ordinaires, l'entité substituera les sous-comptes 1291 et 1292 au compte 129 – Report à nouveau débiteur.

Exclusions

Le compte 12 – REPORT A NOUVEAU ne doit pas servir à enregistrer : ■ les sommes à porter en réserves par décision de l'Assemblée générale ordinaire	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* ■ *11 – Réserves*

Eléments de contrôle

Le compte 12 – REPORT À NOUVEAU peut être contrôlé à partir de recoupements issus des décisions des assemblées sur la répartition des résultats.

COMPTE 13 : Résultat net de l'exercice

Contenu

Le résultat net de l'exercice peut être défini de deux façons :

- différence entre les produits (reçus ou à recevoir) et les charges (payées ou à payer) de la période ;
- variation des capitaux propres entre le début et la clôture de l'exercice, hors nouveaux apports et retraits d'apports et hors réévaluation.

Quel que soit son signe, le résultat net de l'exercice est inscrit au passif du bilan sur la ligne correspondante, parmi les capitaux propres.

Subdivisions

130 RESULTAT EN INSTANCE D'AFFECTATION
- 1301 Résultat en instance d'affectation : Bénéfice
- 1309 Résultat en instance d'affectation : Perte

131 RESULTAT NET : BENEFICE
132 MARGE COMMERCIALE (M.C.)
133 VALEUR AJOUTEE (V.A.)
134 EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (E.B.E.)
135 RESULTAT D'EXPLOITATION (R.E.)
136 RESULTAT FINANCIER (R.F.)
137 RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (R.A.O.)
138 RESULTAT HORS ACTIVITES ORDINAIRES (R.H.A.O.)
- 1381 Résultat de fusion,
- 1382 Résultat d'apport partiel d'actif
- 1383 Résultat de scission
- 1384 Résultat de liquidation

139 RESULTAT NET : PERTE

Commentaires

Le compte 13 – Résultat net de l'exercice permet de calculer, à la clôture de l'exercice, le résultat net à affecter, après déduction de l'impôt sur les bénéfices et autres prélèvements obligatoires.

Le solde du compte 13 représente un bénéfice si les produits l'emportent sur les charges (solde créditeur) ou une perte si les charges l'emportent sur les produits (solde débiteur).

L'affectation du résultat d'un exercice est décidée par les organes compétents au cours de l'exercice suivant. Le compte 13 est donc soldé lors de la comptabilisation de cette affectation.

En fin d'exercice, le résultat de l'exercice précédent non affecté à un compte de réserves et non distribué sera viré au compte de report à nouveau.

A la réouverture des comptes de l'exercice suivant, les entités ont la possibilité d'utiliser un compte spécial "Résultat en instance d'affectation".

Dans les entités individuelles, le solde du compte 13 – Résultat net de l'exercice est viré au compte 103 – Capital personnel.

Fonctionnement

Le compte 13 – RESULTAT NET DE L'EXERCICE est crédité, à la clôture de l'exercice

par le débit des comptes de la classe 7 et des comptes créditeurs de la classe 8 pour solde.

Le compte 13 – RESULTAT NET DE L'EXERCICE est crédité, après la clôture de l'exercice et décision d'imputation des pertes, du montant du résultat déficitaire

par le débit des comptes : 12 – Report à nouveau, ou 11 – Réserves, ou 101 – Capital social, ou 103 – Capital personnel.

Le compte 13 – RESULTAT NET DE L'EXERCICE est débité à la clôture de l'exercice du montant des charges de l'exercice

par le crédit des comptes de la classe 6 et des comptes débiteurs de la classe 8 pour solde.

Le compte 13 – RESULTAT NET DE L'EXERCICE est débité après la clôture de l'exercice et décision d'affectation des résultats du montant du résultat déficitaire

par le crédit des comptes 12 – Report à nouveau ou 11 – Réserves ou 101 – Capital social ou 103 – Capital personnel ou 465 – Associés, dividendes à payer.

Exclusions

Le compte 13 — RESULTAT NET DE L'EXERCICE ne doit pas servir à enregistrer : ■ les charges ou produits qui n'auraient pas au préalable transité par les comptes de gestion	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* ■ *classes 6, 7 et 8*

Eléments de contrôle

Le compte 13 — RESULTAT NET DE L'EXERCICE peut être contrôlé à partir de recoupements issus des soldes des comptes de gestion.

COMPTE 14 : Subventions d'investissement

Contenu

Les subventions d'investissement sont des aides financières non remboursables accordées aux entités (publiques ou privées), pour différentes raisons : acquisition, création de valeurs immobilisées (subventions d'équipement) ou financement d'activités à long terme, afin de pourvoir au remplacement ou à la remise en état des immobilisations. Elles peuvent également consister en l'octroi de biens et services **(voir Titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 17).**

Subdivisions

141 SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT
- 1411 Etat
- 1412 Régions
- 1413 Départements
- 1414 Communes et collectivités publiques décentralisées
- 1415 Entités publiques ou mixtes
- 1416 Entreprises et organismes privés
- 1417 Organismes internationaux
- 1418 Autres

148 AUTRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

Commentaires

Les subventions d'investissement sont accordées par l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux ou les tiers, éventuellement, en vue d'acquérir ou de créer des immobilisations et de financer des activités à long terme. Dans certains cas, l'entité reçoit ladite subvention d'investissement sous la forme d'un transfert direct d'immobilisations, à titre gratuit.

Les subventions d'investissement figurent pour leur montant net au passif du bilan, parmi les capitaux propres, jusqu'à ce qu'elles aient rempli leur objet.

Le compte 14 permet aux entités subventionnées d'échelonner sur plusieurs exercices l'enrichissement provenant de ces subventions.

La quote-part de subvention reprise dans le résultat de l'exercice est égale :

- soit au montant de la dotation de l'exercice aux comptes d'amortissements des immobilisations amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention ;
- soit à un montant déterminé en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention sont inaliénables aux termes du contrat, ou à défaut d'une clause d'inaliénabilité dans le contrat, d'une somme égale au dixième du montant de la subvention.

Des dérogations à ces règles générales pourront être admises lorsqu'une telle mesure sera justifiée par des circonstances particulières, notamment par le régime juridique des entités, l'objet de leur activité, les conditions posées ou les engagements demandés par les autorités ou

Exclusions

Le compte 14 – SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
■ les subventions d'exploitation reçues	■ *71 – Subventions d'exploitation*
■ les subventions d'équilibre reçues	■ *88 – Subventions d'équilibre*

Eléments de contrôle

Le compte 14 – SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT peut être contrôlé à partir de recoupements issus :

- des décisions d'octroi de la subvention ou d'affectation à l'entité d'un bien de façon définitive et à titre gratuit ;
- du tableau d'amortissement des biens acquis ou créés à l'aide de la subvention pour vérification de la reprise au résultat de la subvention selon le même rythme que les amortissements. Pour les biens non amortissables, l'entité a la faculté de décider en l'absence d'instruction du pourvoyeur de la subvention, du rythme de reprise de la subvention au résultat.

COMPTE 15 : Provisions réglementées et fonds assimilés

Contenu

Les provisions réglementées sont des provisions à caractère purement fiscal ou réglementaire, comptabilisées non pas en application de principes comptables, mais suivant des dispositions légales et réglementaires (lois de finances, par exemple).

Peuvent être classées dans cette catégorie, les provisions :

- autorisées spécialement pour certaines professions (reconstitution de gisements miniers et pétroliers) ;
- pour hausse des prix et fluctuation des cours ;
- pour investissement.

Ont notamment le caractère de fonds assimilés, lorsqu'ils sont prévus par la législation fiscale :

- les amortissements dérogatoires ;
- les plus-values de cession à réinvestir ;
- les fonds réglementés ;
- la provision spéciale de réévaluation, lorsque la législation fiscale n'autorisant pas la déductibilité du supplément d'amortissement (concept dit de "neutralité fiscale") impose la comptabilisation sous cette forme.

Subdivisions

151 AMORTISSEMENTS DEROGATOIRES
152 PLUS-VALUES DE CESSION A REINVESTIR
153 FONDS REGLEMENTES
  1531 Fonds national
  1532 Prélèvement pour le Budget
154 PROVISIONS SPECIALES DE REEVALUATION
155 PROVISIONS REGLEMENTEES RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS
  1551 Reconstitution des gisements miniers et pétroliers
156 PROVISIONS REGLEMENTEES RELATIVES AUX STOCKS
  1561 Hausse de prix
  1562 Fluctuation des cours
157 PROVISIONS POUR INVESTISSEMENT
158 AUTRES PROVISIONS ET FONDS REGLEMENTES

Commentaires

Du fait de leur caractère de réserves non libérées d'impôt sur lesquelles pèsent une charge latente ou différée d'impôt qui n'est pas comptabilisée, les provisions réglementées et fonds assimilés sont inscrits au passif du bilan parmi les capitaux propres.

Elles sont créées ou augmentées exclusivement par "Dotations H.A.O.", et sont réduites ou annulées exclusivement par "Reprises H.A.O.".

Exemple : *Schéma de comptabilisation des plus-values à réinvestir*

Ce mécanisme comptable a pour objet de répondre aux exigences fiscales dans les pays où s'applique le système des plus-values à réinvestir :

- les plus-values de cession sur des éléments de l'actif immobilisé de

l'exercice sont constatées par différence entre :

- les comptes 81 – Valeurs comptables des cessions d'immobilisations
- et les comptes 82 – Produits des cessions d'immobilisations ;

- à la clôture de l'exercice, l'engagement de réemploi de la plus-value, dans les limites autorisées par la législation fiscale, est constaté :

Débit 851 – Dotations aux provisions réglementées

Crédit 152 – Plus-values de cession à réinvestir

En l'absence de réinvestissement au cours de l'exercice suivant, la provision doit être reprise intégralement :

Débit 152 – Plus-values de cession à réinvestir

Crédit 861 – Reprises de provisions réglementées

En cas d'utilisation de la plus-value conformément à son objet, le bien donnera lieu à un amortissement calculé dans les conditions de droit commun. En revanche, annuellement, la différence entre l'amortissement calculé globalement sur la valeur d'entrée du bien dans le patrimoine et l'amortissement calculé sur la base de son "coût de revient", diminué de la plus-value, donne lieu à reprise partielle pour ce montant de la plus-value à réinvestir :

Débit 152 – Plus-values de cession à réinvestir

Crédit 861 – Reprises de provisions réglementées

Fonctionnement

Le compte 15 – PROVISIONS REGLEMENTEES ET FONDS ASSIMILES est crédité de la création ou de la variation en augmentation des provisions réglementées

par le débit du compte 85 – Dotations H.A.O.

Le compte 15 – PROVISIONS REGLEMENTEES ET FONDS ASSIMILES est débité de l'annulation ou de la variation en diminution des provisions réglementées

par le crédit du compte 86 – Reprises H.A.O.

Exclusions

Le compte 15 – PROVISIONS REGLEMENTEES ET FONDS ASSIMILES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
■ les provisions destinées à couvrir des risques et des charges futurs (à plus d'un an)	■ *19 – Provisions pour risques et charges*
■ les dépréciations de l'actif immobilisé	■ *29 –Dépréciations*
■ les dépréciations de l'actif circulant	■ *39 – Dépréciations des stocks* ■ *49 – Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Tiers)*
■ les dépréciations des comptes de trésorerie	■ *59 – Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Trésorerie)*

Eléments de contrôle

Le compte 15 – PROVISIONS REGLEMENTEES ET FONDS ASSIMILES peut être contrôlé à partir de recoupements issus :

- des écritures à la clôture de l'exercice ;
- des tableaux d'amortissements comptables et fiscaux ;
- des factures de cession d'immobilisations et des opérations faisant ressortir la plus ou moins-value ;
- des décisions des assemblées sur la répartition du résultat et la législation concernant cette affectation.

COMPTE 16 : Emprunts et dettes assimilées

Contenu

Les emprunts et les dettes assimilées sont des ressources financières externes, contractées auprès d'établissements de crédit et/ou de tiers divers, affectées de façon durable au financement des moyens d'exploitation ou de production.

Les emprunts obligataires sont traités au **titre VIII Opérations spécifiques, chapitre 20**.

Remboursables à terme, ils participent concurremment avec les capitaux propres à la couverture des besoins durables de l'entité.

Subdivisions

161 EMPRUNTS OBLIGATAIRES
- 1611 Emprunts obligataires ordinaires
- 1612 Emprunts obligataires convertibles en actions
- 1613 Emprunts obligataires remboursables en actions
- 1618 Autres emprunts obligataires

162 EMPRUNTS ET DETTES AUPRES DES ETABLISSEMENTS DE CREDIT

163 AVANCES REÇUES DE L'ETAT

164 AVANCES REÇUES ET COMPTES COURANTS BLOQUES

165 DEPÔTS ET CAUTIONNEMENTS REÇUS
- 1651 Dépôts
- 1652 Cautionnements

166 INTERÊTS COURUS
- 1661 sur emprunts obligataires
- 1662 sur emprunts et dettes auprès des établissements de crédit
- 1663 sur avances reçues de l'Etat
- 1664 sur avances reçues et comptes courants bloqués
- 1665 sur dépôts et cautionnements reçus
- 1667 sur avances assorties de conditions particulières
- 1668 sur autres emprunts et dettes

167 AVANCES ASSORTIES DE CONDITIONS PARTICULIERES
- 1671 Avances bloquées pour augmentation du capital
- 1672 Avances conditionnées par l'Etat
- 1673 Avances conditionnées par les autres organismes africains
- 1674 Avances conditionnées par les organismes internationaux

168 AUTRES EMPRUNTS ET DETTES
- 1681 Rentes viagères capitalisées
- 1682 Billets de fonds
- 1683 Dettes consécutives à des titres empruntés
- 1684 Emprunts participatifs
- 1685 Participation des travailleurs aux bénéfices
- 1686 Emprunts et dettes contractés auprès des tiers

Commentaires

Les emprunts et dettes assimilées ne sont pas distingués en fonction du terme d'exigibilité. Toutefois, à la clôture de l'exercice, les fractions devenues exigibles à un an au plus, à deux ans au plus, et à plus de deux ans, sont isolées afin d'être portées distinctement dans le tableau des créances et dettes.

Pour les emprunts assortis d'une caution, d'une garantie ou de gage, le montant et la portée de la caution, de la garantie ou du gage doivent être indiqués dans les Notes annexes.

Schéma de comptabilisation des emprunts obligations **(voir titre VIII Opérations spécifiques, chapitre 20)**.

Fonctionnement

Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES est crédité du montant net des emprunts et avances diverses accordés

par le débit des comptes de trésorerie concernés.

Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES est crédité, à la clôture de l'exercice, des intérêts courus jusqu'au jour de la clôture

par le débit du compte 671 — Intérêts des emprunts.

Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES est crédité du montant des dépôts et cautionnements reçus

par le débit des comptes de trésorerie intéressés.

Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES est débité, à la date d'échéance de remboursement, du montant du principal remboursé

par le crédit d'un compte de tiers ou d'un compte de trésorerie.

Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES est débité, à l'ouverture de l'exercice, du montant des intérêts courus pris en compte à la clôture de l'exercice précédent

par le crédit du compte 671 — Intérêts des emprunts.

Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES est débité du montant des dépôts et cautionnements restitués

par le crédit des comptes de trésorerie concernés.

Exclusions

Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES ne doit pas servir à enregistrer : ■ les emprunts et dettes liées à des participations ■ les dettes de location acquisition ■ les primes de remboursement des obligations	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* ■ *181 — Dettes liées à des participations* ■ *17 — Dettes de location acquisition* ■ *6714 — Primes de remboursement des obligations*

Eléments de contrôle

Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES peut être contrôlé à partir de recoupements issus :

- des contrats de prêts signés par l'entité;
- des virements (réception et remboursements) ;
- du tableau d'amortissement des emprunts ;
- du calcul des intérêts courus ;
- des contrats de dépôts et cautionnements ;
- des contrats d'avances-engagements de l'Etat et des organismes internationaux.

COMPTE 17 : Dettes de location acquisition

Contenu

Ce compte enregistre le montant correspondant à la valeur d'entrée du bien acquis par contrats de location acquisition. Cette valeur est celle figurant dans le contrat ou la somme actualisée des redevances de location acquisition (**voir Titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 8**).

Subdivisions

172 DETTES DE LOCATION ACQUISITION/CREDIT- BAIL IMMOBILIER
173 DETTES DE LOCATION ACQUISITION/ CREDIT- BAIL MOBILIER
174 DETTES DE LOCATION ACQUISITION /LOCATION VENTE
176 INTERÊTS COURUS
1762 sur dettes de location acquisition/crédit-bail immobilier
1763 sur dettes de location acquisition/crédit-bail mobilier
1764 sur dettes de location acquisition/location-vente
1768 sur autres dettes de location acquisition
178 AUTRES DETTES DE LOCATION ACQUISITION

Commentaires

Ne sont visés par ce compte que les contrats de location acquisition (**voir Titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 8**).

Fonctionnement

Le compte 17 – DETTES DE LOCATION ACQUISITION est crédité à l'entrée du bien sous le contrôle de l'entité du montant stipulé au contrat ou de la somme actualisée des redevances

par le débit du compte d'immobilisation concerné.

Le compte 17 – DETTES DE LOCATION ACQUISITION est crédité, à la clôture de l'exercice, des intérêts courus de la dette

par le débit du compte 672 – Intérêts dans loyers de location acquisition.

Le compte 17 — DETTES DE LOCATION ACQUISITION est débité à la clôture de l'exercice de la fraction des redevances payées, durant l'exercice correspondant au remboursement de la dette

par le crédit du compte 623 — Redevances de location acquisition.

Le compte 17 – DETTES DE LOCATION ACQUISITION est débité, à l'ouverture de l'exercice, du montant des intérêts courus pris en compte à la clôture de l'exercice précédent

par le crédit du compte 672 – Intérêts dans loyers de location acquisition .

Exclusions

Le compte 17 – DETTES DE LOCATION ACQUISITION ne doit pas servir à enregistrer : ■ les dettes autres que celles relatives aux contrats de location acquisition (répondant au critère d'inscription à l'actif du bilan) ■ les redevances non retraitées	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* ■ *16 ou 18 – Selon le cas* ■ *622 – Locations et charges locatives*

Eléments de contrôle

Le compte 17 – DETTES DE LOCATION ACQUISITION peut être contrôlé à partir :

- des factures de redevances ;
- des contrats de crédit-bail et assimilés ;
- des contrats de location-vente et assimilés ;
- des échéanciers de remboursement.

COMPTE 18 : Dettes liées à des participations et comptes de liaison des établissements et sociétés en participation

Contenu

Les dettes liées à des participations sont des emprunts contractés auprès d'entités liées ou avec lesquelles elles ont un lien de participation.

Les dettes liées à des participations figurent au passif du bilan parmi les dettes financières diverses.

Le compte de liaison des établissements et succursales est un compte de bilan ouvert au nom de l'établissement. Il fonctionne comme un compte courant, de sorte que toutes les opérations réalisées entre le siège et l'établissement y sont enregistrées comme s'il s'agissait d'un tiers. En conséquence, il conviendra :

- de créer, au siège, un compte de liaison au nom de chaque établissement ou succursale ;
- de créer, dans l'établissement ou la succursale, un compte réfléchi au nom du siège.

Les opérations entre le siège et l'établissement ou la succursale sont à enregistrer de manière symétrique, dans la même période comptable et sur la base des mêmes pièces justificatives. Il en résulte que les comptes de liaison sont égaux et de sens contraire dans la comptabilité du siège et dans celle de l'établissement ou la succursale.

Subdivisions

181 DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS
- 1811 Dettes liées à des participations (groupe)
- 1812 Dettes liées à des participations (hors groupe)

182 DETTES LIEES A DES SOCIETES EN PARTICIPATION

183 INTERÊTS COURUS SUR DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS

184 COMPTES PERMANENTS BLOQUES DES ETABLISSEMENTS ET SUCCURSALES

185 COMPTES PERMANENTS NON BLOQUES DES ETABLISSEMENTS ET SUCCURSALES

186 COMPTES DE LIAISON CHARGES

187 COMPTES DE LIAISON PRODUITS

188 COMPTES DE LIAISON DES SOCIETES EN PARTICIPATION

Commentaires

L'utilisation des comptes 181, 182, 183 et 188 est exclusivement limitée aux opérations financières entre les entités liées.

Celle des comptes 184, 185, 186 et 187 est réservée aux opérations entre établissements d'une même entité.

Le terme établissement s'applique à toute division de l'entité disposant d'une comptabilité autonome (succursales,

usines, ateliers).
Il convient d'entendre par comptabilité autonome toute comptabilité distincte rattachée à la comptabilité du siège par un compte de liaison.

Fonctionnement

Les comptes 181, 182 — DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS ET DETTES LIEES A DES SOCIETES EN PARTICIPATION sont crédités de la valeur à rembourser des emprunts contractés

par le débit des comptes de trésorerie ou des comptes de tiers concernés.

Le compte 183 –INTERÊTS COURUS SUR DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS est crédité, à la clôture de l'exercice, du montant des intérêts courus depuis la dernière échéance

par le débit du compte 671 – Intérêts des emprunts.

Les comptes 181, 182 – DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS et DETTES LIEES A DES SOCIETES EN PARTICIPATION sont débités à la date d'échéance des dettes

par le crédit des comptes de trésorerie concernés.

Les comptes 184 à 187 – COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SUCCURSALES sont crédités des opérations effectuées entre le siège d'une entité et ses établissements ou succursales

par le débit des comptes concernés.

Les comptes 184 à 187 – COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SUCCURSALES sont débités des opérations effectuées entre le siège d'une entité et ses établissements ou succursales (y compris le montant antérieurement apporté à titre permanent)

par le crédit des comptes concernés.

Exclusions

Le compte 18 – DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS ET COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SOCIETES EN PARTICIPATION ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient, dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
■ les dettes résultant d'opérations commerciales courantes entre les sociétés du groupe	■ *40 – Fournisseurs et comptes rattachés*
■ les dettes financières à l'égard de tiers non liés à l'entité par des liens de participation ou celles contractées auprès d'autres établissements de crédit mais à des conditions de droit commun	■ *16 – Emprunts et dettes assimilées*
■ les comptes bloqués d'associés	■ *164 – Avances reçues et comptes courants bloqués*

Eléments de contrôle

Le compte 18 — DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS ET COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SOCIETES EN PARTICIPATION peut être contrôlé à partir des recoupements issus :

- de la vérification du lien de participation ;
- du contrat de prêt ;
- du tableau de remboursement ou d'amortissement de l'emprunt ;
- du calcul des intérêts courus ;
- de la vérification des conditions d'octroi lorsque l'entité liée est un établissement de crédit ;
- des virements.

COMPTE 19 : Provisions pour risques et charges

Contenu

Une provision est un passif externe (dette) dont l'échéance ou le montant est incertain.
Les provisions pour risques et charges sont des provisions destinées à couvrir des charges, des risques et pertes nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables, mais comportant un élément d'incertitude quant à leur montant ou leur réalisation prévisible à plus d'un an.
Les provisions pour risques et charges sont inscrites au passif du bilan dans les dettes financières et ressources assimilées.
Les provisions, passifs et actifs éventuels sont traités au titre **VIII Opérations spécifiques, chapitre 18**.

Subdivisions

191 PROVISIONS POUR LITIGES
192 PROVISIONS POUR GARANTIES DONNEES AUX CLIENTS
193 PROVISIONS POUR PERTES SUR MARCHES A ACHEVEMENT FUTUR
194 PROVISIONS POUR PERTES DE CHANGE
195 PROVISIONS POUR IMPÔTS
196 PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBLIGATIONS SIMILAIRES
- 1961 Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite
- 1962 Actif du régime de retraite

197 PROVISIONS POUR RESTRUCTURATION
198 AUTRES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES
- 1981 Provisions pour amendes et pénalités
- 1983 Provisions pour propre assureur
- 1984 Provisions pour démantèlement et remise en état
- 1985 Provisions pour droits à réduction ou avantages en nature (Chèques cadeau, cartes de fidélité…)
- 1988 Provisions pour divers risques et charges

Commentaires

191 – Provisions pour litiges : à constituer lorsque l'entité engagée dans un procès risque d'être condamnée au versement de dommages et intérêts ou autres indemnités.
192 – Provisions pour garanties données aux clients : la régularité des comptes et la sincérité du résultat d'exploitation exigent que l'on tienne compte des risques liés aux garanties accordées aux clients contractuellement, en liaison notamment avec des biens vendus ou des prestations fournies. L'estimation des provisions y afférentes peut être faite sur des bases statistiques provenant de l'expérience des années antérieures (**voir titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 18**).
195 – Provisions pour impôt : le principe de base étant la méthode de l'impôt exigible, les impôts différés ne sont pas mis en évidence dans les comptes.

Toutefois, en cas d'imposition fractionnée et pour des montants significatifs, il convient de doter le compte de provision pour impôts (exemple : étalement des plus-values nettes à long terme).

196 – Provisions pour pensions et obligations similaires (**voir titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 21**): Dans la plupart des Etats de l'espace OHADA, il est institué une obligation légale ou conventionnelle, à la charge des entités, de verser au profit de l'employé une indemnité spéciale dite de fin de carrière, le jour du départ à la retraite d'un montant proportionnel à l'ancienneté et à la rémunération atteinte à cette date.

Pour respecter cet engagement, deux solutions s'offrent aux entités :

- verser à un organisme tiers (compagnie d'assurances) ou à un fonds de pension des cotisations mensuelles, trimestrielles ou annuelles pendant toute la période d'activité du salarié. L'organisme prend en charge le versement des prestations à l'échéance.
    - lorsque l'entité n'a pas d'obligation juridique ou implicite de combler les pertes sur le contrat, elle n'a pas l'obligation de payer les indemnités de fin carrière aux membres du personnel, le paiement de celles-ci relevant de la seule responsabilité de l'assureur. La prime due à la compagnie d'assurance est enregistrée au débit du compte 6686 Assurances retraite et fonds de pension et au crédit du compte 4332 Assurance retraite ;
    - lorsque l'entité a une obligation juridique ou implicite de combler les pertes sur le contrat, elle a l'obligation de payer les indemnités de fin de carrière aux membres du personnel, le paiement de celles-ci relevant de la responsabilité de l'entité. La prime versée à la compagnie d'assurance ou au fonds de pension est enregistrée au débit du compte 1962 Actif du régime retraite par le crédit d'un compte de trésorerie. A la clôture de l'exercice, une dotation aux provisions (débit compte 6911 par le crédit du compte 1961) doit être constituée pour tenir compte des engagements de retraite. Cette provision sera reprise au fur et à mesure de la mise à la retraite du personnel.
- verser elles-mêmes à l'échéance les prestations acquises par les salariés. Cet engagement devrait être constaté sous forme de provision (par le biais du compte 6911 Dotations aux provisions pour risques et charges) et réajustée (en cas de reprises par le biais du compte 7911 Reprises de provisions pour risques et charges).

Les indemnités de fin de carrière sont considérées comme des avantages à prestations définies, ressortant de la catégorie des avantages postérieurs à l'emploi dont la prise en charge s'effectue de façon linéaire pendant toute la durée d'acquisition conditionnelle des droits conférés aux bénéficiaires, tout en déterminant une probabilité de risques de départ du salarié de l'entité avant sa mise à la retraite.

La comptabilisation des régimes à prestations définies est complexe parce que des hypothèses actuarielles sont nécessaires pour évaluer l'obligation et la charge et que des écarts actuariels peuvent exister. De plus, les obligations sont évaluées sur une base actualisée car elles peuvent être réglées de nombreuses années après que les membres du personnel aient effectué les services correspondants.

Par dérogation, les entités non inscrites à une bourse de valeur peuvent soit opter pour la méthode actuarielle, soit définir leurs propres modalités d'évaluation des

engagements de retraite et avantages similaires (avec ou sans actualisation).

En revanche **les sociétés faisant appel public à l'épargne sont tenues d'appliquer la méthode d'évaluation actuarielle et faire des hypothèses actuarielles (voir Titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 21)**.

La première année d'application de la comptabilisation des indemnités de fin de carrière, (à inscrire au crédit du compte « 196 : provisions pour pensions et obligations similaires ») doit être considérée comme un changement de méthode comptable. Le retraitement doit être en principe rétrospectif par une imputation sur les comptes de report à nouveau. Les engagements antérieurs non comptabilisés (montant net de l'effet d'impôt) sont affectés directement en report à nouveau.

Toutefois, l'entité peut aussi recourir à deux autres méthodes de comptabilisation qui sont les suivantes :

- comptabilisation de la totalité de la charge à la fin du premier exercice d'application ;
- étalement de la partie de l'indemnité relative aux engagements antérieurs non comptabilisés de façon linéaire, sur une durée maximum de cinq ans.

197 – Provisions pour restructuration La provision pour restructuration concerne l'arrêt ou la vente d'une branche d'activité, les changements apportés à la structure de direction ou une réorganisation fondamentale, avant un effet significatif sur la nature et le recentrage d'une activité. En ce qui concerne la revente d'une branche d'activité, l'obligation de restructuration n'existe pas jusqu'à un accord de vente irrévocable. Si ce fait générateur n'existe pas à la date de clôture, aucune provision ne sera comptabilisée. (voir **Titre VIII Opérations spécifiques chapitre 18)**.

1984 – Provisions pour démantèlement et remise en état (**voir Titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 6)**

1985 – Provisions pour droits à déduction (Chèques cadeau, cartes de fidélité….)

Lors de la vente initiale d'un produit ou d'un service, l'entité peut s'engager, de manière explicite ou implicite, à accorder à ses clients des droits se traduisant par une réduction monétaire ou par la remise d'avantages en nature ou de prestations. Le droit à réduction ou l'avantage peut être mobilisable immédiatement ou à terme, avec des conditions de délai ou de seuils, le cas échéant. (voir **Titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 18).**

En application du principe de prudence, même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il doit être procédé obligatoirement à la dotation aux provisions.

Le compte 19 est réajusté à la clôture de chaque exercice soit par dotations supplémentaires, soit par reprises des provisions antérieures.

Fonctionnement

Le compte 19 – PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES est crédité, à la clôture de l'exercice, des charges et pertes prévisibles

par le débit du compte 69 (compte 691 – Dotations aux provisions et aux dépréciations d'exploitation, ou 697 – Dotations aux provisions et aux dépréciations financières) ;

ou par le débit du compte 85 – Dotations H.A.O.

Le compte 19 – PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES est débité, à la clôture de l'exercice, de la reprise des provisions pour charges et pertes constatées à la clôture d'un exercice antérieur dont les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister

par le crédit du compte 79 – Reprises de provisions, de dépréciations et autres;

ou par le crédit du compte 86 – Reprises H.A.O.

Exclusions

Le compte 19 – PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
■ les charges certaines d'un montant déterminé, qui sont à comptabiliser dans les comptes de charges par nature avec contrepartie dans les comptes de tiers ou de trésorerie concernés	■ *classes 6 et 8 de Charges*
■ les provisions qui ont pour origine une réglementation particulière, souvent d'ordre fiscal, sans charges ou pertes réellement prévisibles	■ *15 – Provisions réglementées et fonds assimilés*
■ les provisions correspondant à des risques à moins d'un an	■ *499 – Provisions pour risques à court terme*

Eléments de contrôle

Le compte 19 — PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES peut être contrôlé à partir des éléments ci-après :

- vérification du calcul des provisions ;
- recherche de la réalité du risque ou de l'éventualité de la charge ; appréciation de l'échéance du risque ou de la charge

SECTION 2

CLASSE 2 — COMPTES D'ACTIF IMMOBILISÉ

L'actif immobilisé correspond aux emplois durables rendus nécessaires par l'objet économique et financier de l'entité que constituent ses « activités ordinaires ».

Les immobilisations représentent les biens et valeurs destinés à rester durablement dans l'entité : les immobilisations incorporelles, corporelles et financières.

L'entité dresse à la clôture de l'exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations.

Les comptes de l'actif immobilisé doivent comprendre toutes les immobilisations, corporelles ou incorporelles, existant dans l'entité, qu'elles soient affectées ou non à l'exploitation. Les immobilisations louées par l'entité et qui concourent à son exploitation sont également inscrites au bilan.

Une entité ventile le montant d'une immobilisation corporelle en ses parties significatives dès lors que :

- les éléments d'actif sont dissociables ;
- les éléments d'actif ont une utilisation différente ;
- la durée d'utilité de chaque élément est différente ;
- le coût de chaque élément peut être évalué de façon fiable et qu'il est significatif par rapport au coût total de l'immobilisation.

Chaque élément de l'immobilisation doit être comptabilisé séparément dès son acquisition ou son remplacement.

La décomposition de ces immobilisations n'est autorisée que pour les bâtiments et autres ouvrages, les avions, les bateaux, les camions, les autocars, les bus, les véhicules blindés de transport de fonds, certains matériels et outillages des entités industrielles, minières, agricoles, hospitalières et pétrolières, dès lors que l'entité dispose de statistiques et autres informations lui permettant de bien appréhender la durée d'utilité de chaque élément.

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan aussi longtemps qu'elles subsistent dans l'entité.

Les comptes d'actif immobilisé peuvent être assortis de comptes d'amortissements ou de dépréciations.

La dépréciation des immobilisations, qu'elle résulte de l'usure, du changement des techniques ou de toute autre cause, doit être constatée par des amortissements.

Les moins-values sur les immobilisations consécutives à des événements jugés non irréversibles doivent faire l'objet de dépréciations. Toutefois, les moins-values sur immobilisations amortissables ne concernent que des dépréciations exceptionnelles qui ne peuvent raisonnablement être inscrites au compte d'amortissement en raison de leur caractère non définitif.

En tout état de cause, même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices, l'entité procède à la dotation aux amortissements et aux dépréciations nécessaires pour que le bilan donne une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'exercice.

Lors de son entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur de l'immobilisation est ainsi déterminée :

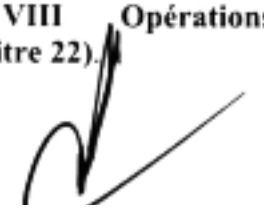
- le bien acquis à titre onéreux est comptabilisé à son coût d'acquisition. Ce coût d'acquisition est déterminé par l'addition des éléments suivants :
  - le prix d'achat net de remises et rabais commerciaux, d'escompte de règlement et de taxes récupérables ;
  - les frais accessoires après déduction des taxes récupérables (frais de

transport, droits de douane, frais d'installation et de montage, etc.) ;
- o les frais d'acquisition après déduction des taxes récupérables (droits de mutation, d'enregistrement, honoraires, commissions, frais d'actes, etc.);
- o l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement, à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, si cette obligation incombe à l'entité soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période. Ces coûts seront comptabilisés dans un sous-compte composant de l'immobilisation principale par le biais de 79 Reprises de provisions, de dépréciations et autres. Etant entendu que la provision a été dotée au préalable (débit 6914 par le crédit de 1984). Compte tenu de la simultanéité des deux écritures, le SYSCOHADA autorise que le sous-compte composant démantèlement soit débité par le crédit du compte de provisions 1984.

Pour la première année d'application les coûts doivent être estimés et comptabilisés en tenant compte de la provision constituée antérieurement par le biais du compte provision pour charges à répartir **(voir titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 6)**.

- o Les coûts d'emprunt pour financer l'acquisition d'un actif qualifié, immobilisation incorporelle ou corporelle, peuvent être inclus dans le coût du bien lorsqu'ils concernent la période de production du bien, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive **(voir Titre VIII Opérations spécifiques chapitre 7)**.

- le bien produit par l'entité est comptabilisé à son coût de production. Ce coût de production est déterminé par l'addition des éléments suivants :
  - o le coût d'acquisition des matières et fournitures consommées ;
  - o les charges directes de production ;
  - o les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ;
  - o l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement, à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, si cette obligation incombe à l'entité ;
  - o Les coûts d'emprunt pour financer la production d'un actif qualifié, immobilisation incorporelle ou corporelle, peuvent être inclus dans le coût du bien lorsqu'ils concernent la période de production du bien, jusqu'à la date de réception définitive **(voir titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 7)**.
- le bien acquis à titre gratuit est comptabilisé à sa valeur actuelle.
- le bien acquis par voie d'échange doit être évalué à la valeur actuelle du bien reçu, sauf si cette valeur actuelle ne peut être estimée de façon fiable. Dans ce cas, le bien acquis est évalué à la valeur actuelle du bien donné en échange.
- Le bien acquis contre versement de rentes viagères est comptabilisé pour le montant stipulé dans le contrat ou à défaut à la valeur actuelle à la date du contrat **voir Titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 11)**.
- Le bien reçu à titre d'apport en nature est comptabilisé à la valeur figurant dans l'acte d'apport.
- Le bien acquis en monnaies étrangères est comptabilisé en unité monétaire légale au cours du jour de l'acquisition **(voir Titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 22)**.



- Les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice.

Pour les pièces de sécurité, l'amortissement doit démarrer dès l'acquisition de l'immobilisation principale.

Pour les pièces de rechange destinées à remplacer totalement ou partiellement un composant, l'amortissement ne débute qu'à la date d'utilisation de la pièce, c'est-à-dire au moment où elle est intégrée dans l'immobilisation principale.

- Lorsqu'une inspection majeure est réalisée, son coût est comptabilisé dans un sous-compte composant de l'immobilisation principale appelé **Révisions majeures**. Cette révision est amortie sur la durée séparant deux révisions. Lorsque la révision est réalisée toute valeur comptable résiduelle du coût de la précédente inspection est décomptabilisée **(voir Titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 5)**.

Les immobilisations cédées, disparues ou détruites cessent de figurer au bilan.

Les immobilisations mises hors service ou au rebut, sont à amortir intégralement.

La concession est le contrat par lequel une personne publique, le concédant, confie à un concessionnaire, entité du secteur privé, la construction et/ou l'amélioration, l'exploitation et/ou l'entretien, d'infrastructures servant à fournir un service public, pour une durée déterminée, et moyennant le droit de percevoir des redevances des usagers dudit service public.

Le SYSCOHADA a retenu le mode comptabilisation suivant :

- Droit exclusif d'utilisation ou d'exploitation : en l'absence de flux correspondant, ce droit n'est pas comptabilisé, mais il doit être mentionné dans les Notes annexes avec la durée résiduelle du contrat ;
- Traitement des infrastructures si elles sont réalisées par l'opérateur privé **(voir Titre VIII Opérations spécifiques chapitre 25)**.

COMPTE 21 : Immobilisations incorporelles

Contenu

Les immobilisations incorporelles sont des actifs non monétaires identifiables sans substance physique, contrôlés par l'entité qui a le pouvoir d'obtenir des avantages économiques futurs et peut restreindre l'accès des tiers à ces avantages.

Un actif est identifiable s'il

a) est séparable, c'est-à-dire qu'il peut être séparé de l'entité et être vendu, transféré, concédé par licence, loué ou échangé, soit de façon individuelle, soit dans le cadre d'un contrat, avec un actif ou un passif liés; ou

b) résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.

Une entité contrôle ses avantages si ces connaissances sont protégées par des droits légaux.

Les avantages économiques futurs résultent des produits découlant de la vente de biens ou services, des économies de coûts ou d'autres avantages résultant de l'utilisation de l'actif par l'entité.

Elles ont la nature de biens acquis ou créés par l'entité, non pour être vendus ou transformés, mais pour être utilisés de manière durable, directement ou indirectement, pour la réalisation des opérations professionnelles ou non.

Subdivisions

211 FRAIS DE DEVELOPPEMENT
212 BREVETS, LICENCES, CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES
- 2121 Brevets
- 2122 Licences
- 2123 Concessions de service public
- 2128 Autres concessions et droits similaires

213 LOGICIELS ET SITES INTERNET
- 2131 Logiciels
- 2132 Sites internet

214 MARQUES
215 FONDS COMMERCIAL
216 DROIT AU BAIL
217 INVESTISSEMENTS DE CREATION
218 AUTRES DROITS ET VALEURS INCORPORELS
- 2181 Frais de prospection et d'évaluation de ressources minérales
- 2182 Coûts d'obtention du contrat
- 2183 Fichiers clients, notices, titres de journaux et magazines
- 2184 Coûts de franchise
- 2188 Divers droits et valeurs incorporelles

219 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS
- 2191 Frais de développement
- 2193 Logiciels
- 2198 Autres droits et valeurs incorporels

Commentaires

Le compte 211 enregistre les dépenses résultant du développement (ou de la phase de développement d'un projet interne) si et seulement si l'entité peut démontrer qu'elle satisfait aux six critères suivants :

1- la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente : faisabilité technique démontrée ;
2- son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre : intention de produire et de commercialiser ;
3- sa capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle : capacité de produire et de commercialiser ;
4- la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité : existence d'un marché potentiel;
5- la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service ou vendre l'immobilisation incorporelle : ressources suffisantes pour terminer le projet;
6- sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement : capacité d'évaluation fiable des dépenses à immobiliser.

Cette immobilisation incorporelle est amortie en fonction de sa durée d'utilité.

Les dépenses pour la recherche sont comptabilisées en charge lorsqu'elles sont encourues et non en immobilisations incorporelles.

Si la distinction n'est pas possible entre la phase de recherche et la phase de développement, toutes les dépenses seront considérées comme de la recherche, donc inscrites dans les charges (**voir Titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 1**).

Compte 212 Brevets, licences, concessions et droits assimilés **(voir titre VIII Opérations spécifiques, chapitre 2).** Il enregistre les dépenses engagées pour obtenir la protection accordée sous certaines conditions aux inventeurs, auteurs ou bénéficiaires du droit d'exploitation des brevets, modèles, dessins, procédés, propriétés littéraire et artistique sous forme directe ou sous forme de licences ou de concessions.

Les éléments du compte 212 sont amortissables sur leur durée de vie économique au maximum égale à la durée de la protection juridique.

Les Marques enregistrent le coût d'acquisition des **marques** commerciales ou industrielles. Dans le cas où ces marques ne semblent pas avoir une valeur pérenne, elles sont à amortir.

Compte 213 Logiciels et sites internet **(voir Titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 2)**. Ce compte Logiciels enregistre les dépenses faites en vue d'acquérir le droit d'usage, d'adaptation, ou encore de reproduction d'un logiciel acquis, de même que le coût de production d'un logiciel créé ou développé pour les besoins internes de l'entité.

Le logiciel est un ensemble de programmes, procédés, et règles assortis ou non de documentation, acquis ou créés

par l'entité en vue du traitement automatique des données.

Compte 215 – Fonds commercial **(voir titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 2).** Ce compte est constitué par les éléments incorporels qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entité, de la clientèle, de l'achalandage, du droit au bail, du nom commercial et de l'enseigne.

La clientèle et l'achalandage correspondent au potentiel de bénéfice représenté par l'existence d'une clientèle déterminée ou justifié par l'emplacement de l'entité.

Les éléments composant le fonds commercial ne bénéficient pas toujours d'une protection juridique leur donnant une valeur pérenne. **Seul est inscrit à ce compte le fonds commercial acquis**.

Compte 216 – Droit au bail et pas de porte **(voir titre VIII Opérations spécifiques, chapitre 2).** Ce compte est constitué par le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale.

Le compte 217 – Investissements de création se rapporte aux fabricants, producteurs, éditeurs et distributeurs de phonogrammes, aux entités de spectacle, aux établissements exerçant des activités culturelles et aux industries textiles (créateurs de mode).

Sont donc portés au compte 217 les dépenses particulièrement élevées que les éditeurs engagent pour l'étude et la production de certains ouvrages et de certaines éditions (ouvrages de grandes collections, ouvrages d'art et encyclopédies) ainsi que les frais de collection exposés dans l'industrie textile.

Compte 2181– Frais de prospection et d'évaluation de ressources minérales **(voir titre VIII Opérations spécifiques, chapitre 3).** Ce compte enregistre des dépenses d'exploration et d'évaluation des ressources minérales **après obtention des droits d'exploitation**. Ces dépenses peuvent être enregistrées soit en charges, soit en immobilisations incorporelles.

La méthode retenue doit être cohérente et permanente pour tous les exercices et les activités ou éléments similaires.

L'entité peut prendre en compte toutes les dépenses qui peuvent être associées à la découverte de ressources minérales spécifiques par exemple :

- acquisition de droits de prospecter ;
- études topographiques, géologiques, géochimiques et géophysiques ;
- forage d'exploration ;
- creusement de tranchées ;
- échantillonnage ;
- et activités en liaison avec l'évaluation de la faisabilité technique et de la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale.

Les actifs de prospection et d'évaluation doivent être soumis à un test de dépréciation.

Compte 2182 Coûts d'obtention du contrat **(voir titre VIII Opérations spécifiques, chapitre 2).** Le SYSCOHADA préconise l'activation sur option des coûts d'obtention du contrat lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- ces coûts sont marginaux, c'est-à-dire que l'entité ne les aurait pas encourus si elle n'avait pas obtenu le contrat ;
- l'entité s'attend à les recouvrer ;
- les coûts d'obtention du contrat sont significatifs ;
- en cas d'activation, la durée d'amortissement de ces coûts d'obtention aurait été supérieure à 12 mois.

Les coûts d'obtention du contrat qui auraient été supportés en tout état de cause sont enregistrés en charge lorsqu'ils sont encourus ; toutefois, même si le contrat n'est pas obtenu, ces coûts sont inscrits à l'actif lorsqu'ils peuvent être facturés au client.

Par contre, les coûts suivants sont exclus du coût d'obtention du contrat :

- les frais encourus pour répondre à des appels d'offre ;
- les frais marketing que l'entité expose, qu'elle obtienne ou non le contrat.

Compte 2183 Fichiers clients, notices, titres de journaux et magazines **(voir titre VIII Opérations spécifiques, chapitre 2).**

Ce compte enregistre lorsqu'ils sont acquis, les fichiers clients (listes et autres bases de données reflétant des relations contractuelles antérieures, listes de clients ou d'abonnés fréquemment concédées par licence), notices, titres de journaux, et magazines.

Les dépenses pour générer en interne les marques, les notices, les titres de journaux et de magazines, les listes de clients et autres éléments similaires en substance ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles.

Immobilisations incorporelles en cours : le compte 219 enregistre le coût de production des brevets, investissements de création et logiciels élaborés par l'entité elle-même, dont les éléments transitent pour la plupart par le compte 211 – Frais de développement.

Fonctionnement

Le compte 21 — IMMOBILISATIONS INCORPORELLES est débité de la valeur d'apport, d'acquisition ou de création par l'entité de l'immobilisation incorporelle

par le crédit du compte 10 — Capital ;

ou par le crédit du compte 46 — Apporteurs, Associés et Groupe ;

ou par le crédit des comptes de tiers ;

ou par le crédit des comptes de trésorerie ;

ou par le crédit du compte 72 — Production immobilisée ;

ou par le crédit du compte 219, lorsque les éléments des comptes 211 à 218 ayant trait à des travaux en cours sont terminés.

Le compte 21 — IMMOBILISATIONS INCORPORELLES est crédité en cas de cession, disparition, destruction ou mise au rebut

par le débit du compte 81 — Valeurs comptables des cessions d'immobilisations (ou du compte 654 — Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations) ;

et/ou par le débit du compte 281 — Amortissements des immobilisations incorporelles (pour solde de ce compte).

Exclusions

Le compte 21 — IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les frais d'établissement	• *charges de la classe 6*
• les frais de recherche	• *charges de la classe 6*
• les frais de pré exploitation portés en classe 6	• *charges de la classe 6*

Eléments de contrôle

Le compte 21 — IMMOBILISATIONS INCORPORELLES peut être contrôlé à partir :

- des factures ;
- des promesses d'apport ;
- des actes d'acquisition ;
- des récépissés de dépôt de brevets, de marques ;
- des contrats de concession ...

COMPTE 22 : Terrains

Contenu

Ce compte enregistre la valeur des terrains dont l'entité est propriétaire et de ceux qui sont mis à sa disposition par des tiers.

Subdivisions

221 TERRAINS AGRICOLES ET FORESTIERS
- 2211 Terrains d'exploitation agricole
- 2212 Terrains d'exploitation forestière
- 2218 Autres terrains

222 TERRAINS NUS
- 2221 Terrains à bâtir
- 2228 Autres terrains nus

223 TERRAINS BÂTIS
- 2231 pour bâtiments industriels et agricoles
- 2232 pour bâtiments administratifs et commerciaux
- 2234 pour bâtiments affectés aux autres opérations professionnelles
- 2235 pour bâtiments affectés aux autres opérations non professionnelles
- 2238 Autres terrains bâtis

224 TRAVAUX DE MISE EN VALEUR DES TERRAINS
- 2241 Plantations d'arbres et d'arbustes
- 2245 Améliorations du fonds
- 2248 Autres travaux

225 TERRAINS CARRIERES TREFONDS
- 2251 Carrières

226 TERRAINS AMENAGES
- 2261 Parkings

227 TERRAINS MIS EN CONCESSION

228 AUTRES TERRAINS
- 2281 Terrains - immeubles de placement
- 2285 Terrains des logements affectés au personnel
- 2286 Terrain location-acquisition
- 2288 Divers terrains

229 AMENAGEMENTS DE TERRAINS EN COURS
- 2291 Terrains agricoles et forestiers
- 2292 Terrains nus
- 2295 Terrains de carrières - tréfonds
- 2298 Autres terrains

Commentaires

Les terrains nus sont des terrains pouvant constituer le sol de bâtiments ou d'ouvrages. Ils sont par conséquent sans construction.

Les terrains bâtis sont ceux sur lesquels des constructions sont édifiées ; la valeur d'entrée de ces terrains doit toujours être distinguée de celle du bâtiment correspondant. A défaut de pièces justificatives indiquant séparément la valeur des terrains et celle des constructions, la ventilation du prix global

d'acquisition peut être effectuée par tous moyens à la disposition de l'entité.

Le compte 2288 — Divers terrains correspond aux terrains non évoqués dans les rubriques précédentes, tels que, notamment, les sous-sols et les sur-sols au cas où l'entité ne serait pas propriétaire des trois éléments rattachés à une même parcelle de terrain, à savoir le sous-sol, le sol et le sur-sol.

Les terrains de gisement sont des terrains d'extraction de matières destinées soit aux besoins de l'entité, soit à être revendues en l'état ou après transformation.

Les travaux de mise en valeur des terrains, dont la valeur peut être enregistrée au compte 224 **(voir titre VIII Opérations spécifiques, chapitre 37).** Il s'agit essentiellement des travaux de défrichage, drainage, irrigation, nivellement, défonçage, plantation d'arbres et d'arbustes, à l'exclusion de tout travail de construction et de fondation qui ferait partie intégrante du coût des bâtiments.

Ces travaux ne peuvent être isolés dans un compte et donner lieu à amortissement que s'ils ont été effectués par l'entité ou sous ses ordres et, en aucun cas, pour les terrains acquis.

Fonctionnement

Le compte 22 — TERRAINS est débité de la valeur d'apport ou d'acquisition des terrains

par le crédit du compte 10 — Capital ;

par le crédit du compte 46 — Apporteurs, Associés et Groupe ;

ou par le crédit des comptes de tiers et des comptes de trésorerie concernés ;

ou par le crédit du compte 229, lorsque les éléments des comptes 221 à 228 ayant trait à des travaux en cours sont terminés.

Le compte 22 — TERRAINS est crédité en cas de cession

par le débit du compte 81 — Valeurs comptables des cessions d'immobilisations ;

et le débit du compte 282 — Amortissements des terrains, pour le montant des amortissements pratiqués sur les terrains agricoles ou forestiers et sur les travaux de mise en valeur des terrains

Exclusions

Le compte 22 – TERRAINS ne doit pas servir à enregistrer : • les dépenses de construction qui constituent des composantes du coût des bâtiments	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *23 – Bâtiments, installations techniques et agencements*

Eléments de contrôle

Le compte 22 — TERRAINS peut être contrôlé à partir :	• des actes d'acquisition ; • des titres de propriété.

COMPTE 23 : Bâtiments, installations techniques et agencements

Contenu

Ce compte enregistre le montant des opérations ayant trait aux apports effectués par les associés ou à l'acquisition et à la création par l'entité de bâtiments, installations et agencements, de même que leur cession, disparition et mise au rebut.

Subdivisions

231 BÂTIMENTS INDUSTRIELS, AGRICOLES, ADMINISTRATIFS ET COMMERCIAUX SUR SOL PROPRE
- 2311 Bâtiments industriels
- 2312 Bâtiments agricoles
- 2313 Bâtiments administratifs et commerciaux
- 2314 Bâtiments affectés au logement du personnel
- 2315 Bâtiments-immeubles de placement
- 2316 Bâtiments de location-acquisition

232 BÂTIMENTS INDUSTRIELS AGRICOLES, ADMINISTRATIFS ET COMMERCIAUX SUR SOL D'AUTRUI
- 2321 Bâtiments industriels
- 2322 Bâtiments agricoles
- 2323 Bâtiments administratifs et commerciaux
- 2324 Bâtiments affectés au logement du personnel
- 2325 Bâtiments-immeubles de placement
- 2326 Bâtiment de location-acquisition

233 OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE
- 2331 Voies de terre
- 2332 Voies de fer
- 2333 Voies d'eau
- 2334 Barrages, Digues
- 2335 Pistes d'aérodrome
- 2338 Autres ouvrages d'infrastructures

234 INSTALLATIONS TECHNIQUES
- 2341 Installations complexes spécialisées sur sol propre
- 2342 Installations complexes spécialisées sur sol d'autrui
- 2343 Installations à caractère spécifique sur sol propre
- 2344 Installations à caractère spécifique sur sol d'autrui
- 2345 Aménagements et agencements des bâtiments

235 AMENAGEMENTS DE BUREAUX
- 2351 Installations générales
- 2358 Autres aménagements de bureaux

237 BÂTIMENTS INDUSTRIELS, AGRICOLES ET COMMERCIAUX MIS EN CONCESSION

238 AUTRES INSTALLATIONS ET AGENCEMENTS

239 BÂTIMENTS, AMENAGEMENT, AGENCEMENTS ET INSTALLATIONS EN COURS
- 2391 Bâtiments en cours
- 2392 Installations en cours
- 2393 Ouvrages d'infrastructure en cours
- 2394 Aménagements, agencements et installations techniques en cours
- 2395 Aménagements de bureaux en cours
- 2398 Autres installations et agencements en cours

Commentaires

La valeur des terrains n'est pas comprise dans celle des bâtiments. Les terrains et les bâtiments doivent faire l'objet d'évaluations distinctes.

Il faut en revanche inclure dans la valeur des bâtiments les composants ci-après qui peuvent être ventilés dans des sous-comptes spécifiques du bâtiment concerné et amortis sur leur durée d'utilité et non celle du bâtiment :

- le coût de la peinture extérieure et intérieure des constructions neuves ;
- le coût de tous les aménagements permanents tels que appareils de conditionnement d'air et de climatisation, conduites d'eau, de gaz, d'électricité, de réception d'images ;
- le coût du matériel normalement installé avant que le bâtiment soit occupé.

Toute construction sur un terrain d'autrui, bien qu'elle revienne en fin de bail au bailleur, doit être constatée dans les livres du locataire par le compte 232 en tenant compte de toutes les dépenses engagées pour réaliser la construction. En revanche, le bailleur ne doit faire figurer dans ses livres que la valeur des terrains pendant toute la durée du bail.

Le locataire est tenu d'amortir les constructions sur la durée la plus courte entre la durée d'utilité du bien et la durée du bail.

En fin de bail, le locataire rétrocède les constructions en soldant le compte 232 et le compte 2832 par le compte 812. Si le transfert se fait contre indemnité du bailleur, celle-ci sera constatée par le compte 822.

Chez le bailleur, la construction reçue gratuitement sera constatée en retenant la valeur actuelle du jour de transfert en contrepartie du compte 841 produits HAO constatés. L'indemnité d'éviction est comptabilisée au débit du compte 231 (**voir titre VIII Opérations spécifiques, chapitre 11**).

Les agencements et les installations permanents effectués par le locataire ayant une durée d'utilité supérieure à un an sont immobilisés dans le compte 235 – Aménagements de bureaux et amortis sur leur durée d'utilité qui ne doit pas excéder la durée du bail. Toutefois si le bail prévoit une remise en état à la fin du contrat une estimation doit être effectuée et enregistrée comme un composant des agencements et des installations.

Les bâtiments et installations en cours sont ceux qui ne sont pas encore terminés à la clôture de l'exercice, mais qui appartiennent cependant à l'entité. Après achèvement, ces derniers seront portés au débit des comptes 231 à 238 par le crédit du compte 239 — Bâtiments, aménagements, agencements et installations en cours. En principe, l'amortissement des bâtiments ou installations en cours ne peut avoir lieu qu'à partir de leur mise en service effective.

Fonctionnement

Le compte 23 — BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS est débité de la valeur d'apport, d'acquisition ou de création par l'entité des bâtiments, installations et agencements

par le crédit du compte 10 — Capital ;

par le crédit du compte 46 — Apporteurs, Associés et Groupe ;

ou par le crédit des comptes de tiers et des comptes de trésorerie concernés ;

par le crédit du compte 72 — Production immobilisée ;

ou par le crédit du compte 239, lorsque les éléments des comptes 231 à 238 ayant trait à des travaux en cours sont terminés.

Le compte 23 — BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS est crédité en cas de cession, disparition, mise au rebut

par le débit du compte 81 — Valeurs comptables des cessions d'immobilisations ;

ou par le débit du compte 283 — Amortissements des bâtiments, installations techniques et agencements, à concurrence du montant des amortissements pratiqués sur les éléments cédés ou disparu.

Exclusions

Le compte 23 — BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
• les biens corporels disparaissant par le premier usage ou dont la durée d'utilisation est inférieure à un an (petit outillage)	• *compte approprié de la classe 6*

Eléments de contrôle

Le compte 23 — BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS peut être contrôlé à partir des :	• actes d'acquisition, • titres de propriété (titres fonciers), • factures ...

COMPTE 24 : Matériel, Mobilier et Actifs biologiques

Contenu

Le matériel est constitué par l'ensemble des objets et instruments avec (et ou par) lesquels :

- sont extraits, transformés ou façonnés les matières ou fournitures;
- sont fournis les services qui sont l'objet même de la profession exercée.

Le mobilier est constitué de meubles et objets utilisés sur une période supérieure à un an dans l'entreprise, comme les tables, les chaises, les classeurs.

L'actif biologique est constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des améliorations foncières, de l'autoconsommation prélevée, de certains contrats ou partenariats spécifiques.

Subdivisions

241 MATERIEL ET OUTILLAGE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL
- 2411 Matériel industriel
- 2412 Outillage industriel
- 2413 Matériel commercial
- 2414 Outillage commercial
- 2416 Matériel et outillage industriel et commercial de location acquisition

242 MATERIEL ET OUTILLAGE AGRICOLE
- 2421 Matériel agricole
- 2422 Outillage agricole
- 2426 Matériel et outillage agricole de location - acquisition

243 MATERIEL D'EMBALLAGE RECUPERABLE ET IDENTIFIABLE

244 MATERIEL ET MOBILIER
- 2441 Matériel de bureau
- 2442 Matériel informatique
- 2443 Matériel bureautique
- 2444 Mobilier de bureau
- 2445 Matériel et mobilier-immeuble de placement
- 2446 Matériel et mobilier de location-acquisition
- 2447 Matériel et mobilier des logements affectés au personnel

245 MATERIEL DE TRANSPORT
- 2451 Matériel automobile
- 2452 Matériel ferroviaire
- 2453 Matériel fluvial, lagunaire
- 2454 Matériel naval
- 2455 Matériel aérien
- 2456 Matériel de transport de location-acquisition
- 2457 Matériel hippomobile
- 2458 Autres matériels de transport

246 ACTIFS BIOLOGIQUES
- 2461 Cheptel, animaux de trait
- 2462 Cheptel, animaux reproducteurs
- 2463 Animaux de garde
- 2465 Plantations agricoles
- 2468 Autres actifs biologiques

247 AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DU MATERIEL ET ACTIFS BIOLOGIQUES
- 2471 Agencements et aménagements du matériel

2472 Agencements et aménagements des actifs biologiques
2478 Autres agencements et aménagements du matériel et actifs biologiques
248 AUTRES MATERIELS ET MOBILIERS
2481 Collections et œuvres d'art
2488 Divers matériels et mobiliers
249 MATERIEL ET ACTIFS BIOLOGIQUES EN COURS
2491 Matériel et outillage industriel et commercial
2492 Matériel et outillage agricole
2493 Matériel d'emballage récupérable et identifiable
2494 Matériel et mobilier de bureau
2495 Matériel de transport
2496 Actifs biologiques
2497 Agencements et aménagements du matériel et des actifs biologiques
2498 Autres matériels et actifs biologiques en cours

Commentaires

Les matériels d'emballages récupérables sont destinés à être utilisés d'une manière durable, comme instrument de travail.

La remise à neuf et les transformations importantes des matériels sont comptabilisées avec les matériels eux-mêmes, pour peu que ces travaux entraînent une augmentation de leur durée de vie initiale, ou une meilleure adaptation aux exigences de la production de biens et de services par l'entité.

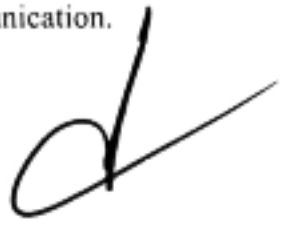
Le compte 245 — Matériel de transport enregistre les véhicules et appareils servant au transport des biens et des personnes.

Sont rattachés au compte Matériel de transport les opérations de transformation et les améliorations apportées à ces matériels ainsi que les frais annexes entraînés par l'achat de ces matériels d'occasion.

Les Actifs biologiques sont traités au **titre VIII Opérations spécifiques, chapitre 37**

Le matériel bureautique est constitué notamment par tout le matériel :

- de substitution au support papier tel que les ardoises électroniques, les écrans et progiciels ;
- utilisé pour rationaliser le support vocal, en vue de téléconférences, messagerie vocale, reconnaissance de la parole ;
- servant à regrouper des informations sous la forme de chronos, échéanciers, dossiers électroniques ;
- de télétransmission, notamment à l'aide de modems de communication.



Fonctionnement

Le compte 24 – MATERIEL, MOBILIER ET ACTIFS BIOLOGIQUES est débité de la valeur d'apport, d'acquisition ou de création par l'entité des matériels

par le crédit du compte 10 – Capital ;

par le crédit du compte 46 – Apporteurs, Associés et Groupe ;

ou par le crédit des comptes de tiers et des comptes de trésorerie concernés ;

par le crédit du compte 72 – Production immobilisée ;
ou par le crédit du compte 249 – Matériel en cours, lorsqu'ils ont été achevés.

Le compte 24 – MATERIEL, MOBILIER ET ACTIFS BIOLOGIQUES est crédité en cas de cession, disparition, mise au rebut

par le débit du compte 284 – Amortissements du matériel, à concurrence du montant des amortissements pratiqués jusqu'à la date de cession, de disparition, de mise au rebut ;

ou par le débit du compte 81 – Valeurs comptables des cessions d'immobilisations, pour le solde (ou 654 – Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations).

Exclusions

Le compte 24 – MATERIEL, MOBILIER ET ACTIFS BIOLOGIQUES ne doit pas servir à enregistrer : • les biens corporels disparaissant par le premier usage ou d'une durée de vie inférieure à un an ou de très faible valeur	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *comptes de la classe 6*

Eléments de contrôle

Le compte 24 – MATERIEL, MOBILIER ET ACTIFS BIOLOGIQUES peut être contrôlé à partir :

- des factures ;
- des inventaires ;
- des documents nécessaires à la circulation (cartes grises, livrets de bord...) ;
- de recoupements avec les assurances payées et les taxes sur les matériels roulants.

COMPTE 25 : Avances et acomptes versés sur immobilisations

Contenu

Sommes versées par l'entité à des tiers pour des commandes en cours d'immobilisations. Le solde de ce compte représente la créance de l'entité sur ses fournisseurs d'immobilisations.

Subdivisions

251 AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

252 AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Commentaires

Les avances et acomptes versés par l'entité à des tiers pour les opérations en cours sont des versements effectués au profit des fournisseurs d'immobilisations au moment des commandes ou au cours de l'exécution des contrats. Selon que ces sommes ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation incorporelle ou corporelle, elles sont portées dans les comptes appropriés.

Fonctionnement

Le compte 25 – AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS est débité du montant des sommes versées aux fournisseurs d'immobilisations à la commande ou en cours d'exécution des contrats

par le crédit des comptes de trésorerie.

Le compte 25 – AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS est crédité pour solde à la réception de la facture définitive du fournisseur de l'immobilisation

par le débit du compte d'immobilisation concerné.

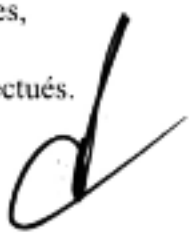
Exclusions

Le compte 25 – AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les en-cours d'immobilisation • les avances et acomptes versés sur d'autres biens que les immobilisations	• *comptes appropriés de la classe 2* • *48 – Créances et dettes H.A.O.* • *40 – Fournisseurs et comptes rattachés*

Eléments de contrôle

Le compte 25 — AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS peut être contrôlé à partir :

- des chèques,
- des relevés bancaires,
- des factures,
- des versements effectués.



COMPTE 26 : Titres de participation

Contenu

Les titres de participation sont constitués par les droits dans le capital d'autres entités, matérialisés ou non par des titres, afin de créer un lien durable avec celles-ci et de contribuer à l'activité et au développement de la société détentrice.

Subdivisions

261 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIETES SOUS CONTRÔLE EXCLUSIF
262 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIETES SOUS CONTRÔLE CONJOINT
263 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIETES CONFERANT UNE INFLUENCE NOTABLE
265 PARTICIPATIONS DANS DES ORGANISMES PROFESSIONNELS
266 PARTS DANS DES GROUPEMENTS D'INTERÊT ECONOMIQUE (G.I.E.)
268 AUTRES TITRES DE PARTICIPATION

Commentaires

Les titres de participation sont ceux dont l'acquisition et la possession durable permettent d'exercer une certaine influence sur la société qui les a émis **(voir titre VIII Opérations spécifiques, chapitre 13)**.

Sont présumés être des titres de participation, les titres acquis en tout ou partie par offre publique d'achat (O.P.A.) ou par offre publique d'échange (O.P.E.) et les titres représentant au moins 10 % du capital social d'une entité.

Cette influence peut être de degrés divers allant d'une simple prise de participation, en vue d'établir des relations commerciales privilégiées, à une véritable prise de contrôle impliquant une influence déterminante sur sa gestion.

Une société est considérée comme étant sous contrôle exclusif lorsqu'elle est détenue directement ou indirectement par une entité possédant une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les Assemblées générales.

Pour les comptes consolidés selon les normes IFRS le contrôle est ainsi défini : un investisseur contrôle une unité faisant l'objet d'un investissement lorsqu'il est exposé ou qu'il a droit à des rendements variables en raison de ses liens avec l'entité faisant l'objet d'un investissement et qu'il a la capacité d'influer sur ces rendements du fait du pouvoir qu'il détient sur celle-ci.

Une société est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entité exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions résultent de leur commun accord.

Est présumée conférer une influence notable dans une société la détention de titres, directe

ou indirecte, donnant à l'entité détentrice une fraction au moins égale au cinquième (20 %) des droits de vote dans ladite société.

Les autres titres de participation sont les titres d'une société n'entraînant pour leur propriétaire aucun contrôle déterminant sur les décisions de l'entité selon la définition donnée ci-dessus, mais lui permettant, néanmoins, d'exercer une influence notable.

En cas de libération partielle, la part non libérée des titres de participation constitue une dette inscrite au compte 4813 — Versements restant à effectuer sur titres non libérés et dont il devra être fait mention, distinctement, dans les Notes annexes.

Lorsque le type de contrôle (exclusif, sous contrôle conjoint, influence notable) vient à changer, les transferts correspondants sont opérés entre les comptes concernés.

Le compte 266 — Parts dans des G.I.E. enregistre les prises et les cessions de "parts sociales" dans les groupements d'intérêt économique, à l'exclusion des avances aux G.I.E. non réalisables à court terme et susceptibles d'être consolidées par incorporation au capital social. Ces avances sont suivies dans le compte 2774 — Avances à des G.I.E.

Les apports à un G.I.E., non évalués, sont à mentionner dans les engagements donnés.

Les autres opérations effectuées avec un GIE doivent être portées au compte 463 — Associés, opérations faites en commun qui, pour le cas d'espèce, pourrait donner lieu à ouverture d'un compte divisionnaire.

La valeur d'entrée est le prix d'acquisition majoré des frais accessoires d'achat ; les titres de participation figurent de ce fait à l'actif (montant brut) pour leur coût d'acquisition.

Fonctionnement

Le compte 26 — TITRES DE PARTICIPATION est débité de la valeur d'apport ou d'acquisition

par le crédit du compte 10 — Capital ;

ou par le crédit des comptes de tiers et des comptes de trésorerie concernés ;

par le crédit du compte 4813 — Versements restant à effectuer sur titres de participation et titres immobilisés non libérés, pour la partie non libérée des titres.

Le compte 26 — TITRES DE PARTICIPATION est crédité en cas de cession de titres

par le débit du compte 81 — Valeurs comptables des cessions d'immobilisations.

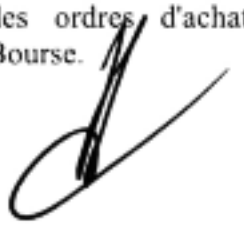
Exclusions

Le compte 26 — TITRES DE PARTICIPATION ne doit pas servir à enregistrer : • les titres de placement • les titres immobilisés	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *50 — Titres de placement* • *274 — Titres immobilisés*

Eléments de contrôle

Le compte 26 — TITRES DE PARTICIPATION peut être contrôlé à partir :

- des bons de souscription ;
- des ordres d'achat et de vente en Bourse.



COMPTE 27 : Autres immobilisations financières

Contenu

Les autres immobilisations financières comprennent :

- les titres autres que les titres de participation, que l'entité n'a ni l'intention, ni la possibilité de revendre dans un bref délai ;
- les prêts nés en vertu de dispositions contractuelles ;
- les créances non commerciales assimilées à des prêts (dépôts et cautionnements).

Subdivisions

271 PRÊTS ET CREANCES
- 2711 Prêts participatifs
- 2712 Prêts aux associés
- 2713 Billets de fonds
- 2714 Créances de location financement
- 2715 Titres prêtés
- 2718 Autres prêts et créances

272 PRÊTS AU PERSONNEL
- 2721 Prêts immobiliers
- 2722 Prêts mobiliers et d'installation
- 2728 Autres prêts au personnel

273 CREANCES SUR L'ETAT
- 2731 Retenues de garantie
- 2733 Fonds réglementé
- 2734 Créances sur le concédant
- 2738 Autres créances sur l'Etat

274 TITRES IMMOBILISES
- 2741 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.)
- 2742 Titres participatifs
- 2743 Certificats d'investissement
- 2744 Parts de fonds commun de placement (F.C.P.)
- 2745 Obligations
- 2746 Actions ou parts propres
- 2748 Autres titres immobilisés

275 DEPÔTS ET CAUTIONNEMENTS VERSES
- 2751 Dépôts pour loyers d'avance
- 2752 Dépôts pour l'électricité
- 2753 Dépôts pour l'eau
- 2754 Dépôts pour le gaz
- 2755 Dépôts pour le téléphone, le télex, la télécopie
- 2756 Cautionnements sur marchés publics
- 2757 Cautionnements sur autres opérations
- 2758 Autres dépôts et cautionnements

276 INTERÊTS COURUS
- 2761 Prêts et créances non commerciales
- 2762 Prêts au personnel
- 2763 Créances sur l'Etat
- 2764 Titres immobilisés
- 2765 Dépôts et cautionnements versés
- 2766 Créances de location financement
- 2767 Créances rattachées à des participations
- 2768 Immobilisations financières diverses

277 CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS ET AVANCES A DES G.I.E.
- 2771 Créances rattachées à des participations (groupe)
- 2772 Créances rattachées à des participations (hors groupe)
- 2773 Créances rattachées à des

sociétés en participation

2774 Avances à des groupements d'intérêt économique (G.I.E.)

278 IMMOBILISATIONS FINANCIERES DIVERSES

2781 Créances diverses groupe

2782 Créances diverses hors groupe

2784 Banques dépôt à terme

2785 Or et métaux précieux (1)

2788 Autres immobilisations financières

() Pièces, barres, lingots, louis d'or et autres métaux précieux (argent, diamant...) acquis et que l'entité à l'intention de conserver de manière durable.

Commentaires

Les prêts sont ceux qui répondent aux conditions juridiques en matière de contrat.

Les billets de fonds à recevoir sont assimilés aux prêts.

Les titres immobilisés **(voir titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 13)** sont des titres autres que des titres de participation que l'entité a l'intention de conserver durablement. Ils sont représentatifs de placements à long terme.

En cas de libération partielle, la part non libérée des titres constitue une dette inscrite au compte 4813 - Versements restant à effectuer sur titres de participation et titres immobilisés non libérés et devra faire l'objet d'informations dans les Notes annexes. Les frais accessoires d'achat de titres (impôts, courtages, commissions, honoraires) sont inclus dans le prix d'achat des titres.

Les dépôts sont des sommes versées à certains fournisseurs (gaz, eau, électricité) ou prestataires de services (téléphone, bailleur) pour leur garantir le paiement des redevances ou des loyers.

Les cautionnements sont les sommes déposées en vue de garantir la bonne fin de l'exécution d'un marché ou d'une opération. Elles sont remboursées lors du dénouement du marché ou de l'opération.

Les créances rattachées à des participations sont des prêts ou des avances consentis à une société dans laquelle l'entité détient une participation.

Les prêts et créances ne sont pas distingués en fonction du terme d'exigibilité de leur remboursement. Toutefois, lorsque le délai d'exigibilité est inférieur ou égal à un an, à la clôture de l'exercice, la partie ainsi devenue exigible est isolée afin d'être portée distinctement dans le tableau d'échéances des créances et des dettes. De même, les prêts et créances devront être distingués selon le terme à un an au plus, à deux ans au plus, et à plus de deux ans.

Les prêts assortis d'une garantie font l'objet d'une mention dans les Notes annexes (nantissement, hypothèque, dépôt de titres, caution bancaire ou gages divers).

Fonctionnement

Le compte 27 — AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES est débité de la valeur d'apport ou d'acquisition des titres, du montant des prêts accordés, des créances nées ou des dépôts et cautionnements versés et de la partie non libérée des titres immobilisés

par le crédit des comptes de tiers et des comptes de trésorerie concernés ;

par le crédit du compte 4813 — Versements restant à effectuer sur titres de participation et titres immobilisés non libérés.

Le compte 27 — AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES est crédité lors du règlement ou en cas de cession de titres

par le débit des comptes de trésorerie ou de tiers intéressés.

Exclusions

Le compte 27 — AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les titres de participation • les titres de placement	• *26 — Titres de participation* • *50 — Titres de placement*

Eléments de contrôle

Le compte 27 — AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES peut être contrôlé à partir des recoupements provenant des :

- contrats de prêts, reçus des dépôts et cautionnement ;
- souscriptions de titres, certificats de propriété de titres ;
- reconnaissances de dettes de la part de tiers, virements bancaires et mouvements financiers.

COMPTE 28 : Amortissements

Contenu

L'amortissement consiste pour l'entité à répartir le montant amortissable du bien sur sa durée d'utilité selon un plan prédéfini.

Le montant du bien amortissable représente la différence entre le coût d'entrée d'un actif et sa valeur résiduelle prévisionnelle.

La valeur résiduelle d'un actif est le montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.

Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Ces modes incluent :

- le mode linéaire qui conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif ;
- le mode dégressif à taux décroissant qui conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif;
- le mode des unités de production ou unités d'œuvre (nombre de pièces produites, heures de fonctionnement, nombre de kilomètres parcourus, nombre d'heures de travail etc.) qui donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif ;
- et tout autre mode mieux adapté.

Un mode d'amortissement basé sur les revenus générés par l'utilisation de l'actif est interdit pour les immobilisations corporelles. De même, l'amortissement financier qui consiste à amortir une immobilisation au même rythme que le coût de son financement n'est pas autorisé.

Le mode d'amortissement retenu est appliqué de manière cohérente d'une période à l'autre, sauf en cas de changement du rythme attendu de consommation de l'actif.

La date de début d'amortissement est la date à laquelle l'actif immobilisé est en état de fonctionner et en lieu d'utilisation prévue par l'entité.

Subdivisions

281 AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
- 2811 Amortissements des frais de développement
- 2812 Amortissements des brevets, licences, concessions et droits similaires
- 2813 Amortissements des logiciels et sites internet
- 2814 Amortissements des marques
- 2815 Amortissements du fonds commercial
- 2816 Amortissements du droit au bail
- 2817 Amortissements des investissements de création
- 2818 Amortissements des autres droits et valeurs incorporels

282 AMORTISSEMENTS DES TERRAINS

2824 Amortissements des travaux de mise en valeur des terrains

283 AMORTISSEMENTS DES BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS

2831 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol propre

2832 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui

2833 Amortissements des ouvrages d'infrastructure

2834 Amortissements des aménagements, agencements et installations techniques

2835 Amortissements des aménagements de bureaux

2837 Amortissements de bâtiments industriels, agricoles et commerciaux mis en concession

2838 Amortissements des autres installations et agencements

284 AMORTISSEMENTS DU MATERIEL

2841 Amortissements du matériel et outillage industriel et commercial

2842 Amortissements du matériel et outillage agricole

2843 Amortissements du matériel d'emballage récupérable et identifiable

2844 Amortissements du matériel et mobilier

2845 Amortissements du matériel de transport

2846 Amortissements des actifs biologiques

2847 Amortissements des agencements et aménagements du matériel et des actifs biologiques

2848 Amortissements des autres matériels

Commentaires

L'amortissement est en principe calculé selon les usages de la profession, de façon à amortir chaque catégorie d'immobilisations sur la durée normale d'utilisation prévue.

Toutefois, les annuités d'amortissement peuvent être adaptées aux conditions d'exploitation (calcul sur la base d'unités de mesure de l'utilisation : tonnage, cubage, heures de fonctionnement, etc.).

Les annuités d'amortissement peuvent être modifiées si les perspectives d'avenir justifient une telle mesure. Dans ce cas, la correction effectuée sur les taux d'amortissement doit être révélée et quantifiée, de même que les raisons de cette modification. En revanche, si des prévisions devaient conduire à des prix plus élevés que les premières estimations, aucune correction ne devrait être pratiquée.

Si la durée d'utilité du bien dans l'entité devait être nettement inférieure à sa durée probable de vie, il doit être tenu compte d'une valeur résiduelle raisonnablement appréciée au moment de l'établissement du plan d'amortissement. Dans le cas d'espèce, le calcul de l'amortissement doit être effectué sur la différence entre la valeur d'entrée et la valeur résiduelle, déduction faite des frais estimés de la revente.

Pour fixer le taux d'amortissement, il est tenu compte de l'usure correspondant aux conditions d'utilisation prévisibles, notamment :

- du travail en fonction du nombre d'équipes tournantes (double ou triple équipes) ;
- de la désuétude potentielle due aux changements technologiques, c'est-à-dire des circonstances qui peuvent rendre prématurément caduques certaines immobilisations ;
- de l'obsolescence potentielle due aux variations de la demande affectant les articles produits ou les services fournis par l'utilisation.

Les dotations aux amortissements doivent être pratiquées à la clôture de chaque exercice, même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

Fonctionnement

Le compte 28 — AMORTISSEMENTS est crédité, en fin d'exercice de l'annuité d'amortissement ou en cas de cession de la dotation complémentaire aux amortissements

par le débit du compte 681 — Dotations aux amortissements d'exploitation ;

ou par le débit du compte 85 — Dotations H.A.O.

Le compte 28 — AMORTISSEMENTS est débité, en cas de cession d'immobilisation, de l'annulation des amortissements relatifs à l'immobilisation cédée

par le crédit du compte d'immobilisation concerné (classe 2).

Le compte 28 — AMORTISSEMENTS est débité de la reprise des amortissements

par le crédit du compte 798 — Reprises d'amortissements, en cas de révision du plan d'amortissement ;

ou par le crédit du compte 862 — Reprises d'amortissements H.A.O.

Eléments de contrôle

Le compte 28 — AMORTISSEMENTS peut être contrôlé à partir des recoupements provenant des tableaux d'amortissement.

COMPTE 29 : Dépréciations des immobilisations

Contenu

A la clôture de chaque exercice une entité doit apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur actuelle et la comparer avec la valeur nette comptable.

L'actif doit être déprécié lorsque la valeur nette comptable est supérieure à la valeur actuelle.

Pour évaluer s'il existe un indice quelconque de dépréciation d'actif, une entité doit tenir compte, au minimum, des indications suivantes :

- **Sources externes** :
  - durant l'exercice, la valeur de marché d'un actif a diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif;
  - d'importants changements, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique ou juridique ou du marché dans lequel l'entité opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu ;
  - les taux d'intérêt du marché ou d'autres taux de rendement du marché ont augmenté durant l'exercice et il est probable que ces augmentations affecteront le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité d'un actif et diminueront de façon significative la valeur actuelle de l'actif ;
  - la valeur comptable de l'actif net de l'entité est supérieure à sa capitalisation boursière.
- **Sources internes** :
  - il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif;
  - des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou que l'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent la mise hors service de l'actif, les plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient et les plans de sortie d'un actif avant la date antérieurement prévue, et la réestimation de la durée d'utilité d'un actif comme déterminée plutôt qu'indéterminée ;
  - un élément probant provenant du système d'information interne montre que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne que celle attendue.

Les dépréciations sont inscrites distinctement à l'actif, en diminution de la valeur brute des biens correspondants pour donner leur valeur comptable nette (V.C.N.).

Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice au cours de l'exercice, il doit être procédé aux dotations nécessaires pour couvrir les dépréciations.

Subdivisions

291 DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS NCORPORELLES
- 2911 Dépréciations des frais de développement
- 2912 Dépréciations des brevets, licences, concessions et droits similaires
- 2913 Dépréciations des logiciels et sites internet
- 2914 Dépréciations des marques
- 2915 Dépréciations du fonds commercial
- 2916 Dépréciations du droit au bail
- 2917 Dépréciations des investissements de création
- 2918 Dépréciations des autres droits et valeurs incorporels
- 2919 Dépréciations des immobilisations incorporelles en cours

292 DEPRECIATIONS DES TERRAINS
- 2921 Dépréciations des terrains agricoles et forestiers
- 2922 Dépréciations des terrains nus
- 2923 Dépréciations des terrains bâtis
- 2924 Dépréciations des travaux de mise en valeur des terrains
- 2925 Dépréciations des terrains de carrières - trefonds
- 2926 Dépréciations des terrains aménagés
- 2927 Dépréciations des terrains mis en concession
- 2928 Dépréciations des autres terrains
- 2929 Dépréciations des aménagements de terrains en cours

293 DEPRECIATIONS DES BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS
- 2931 Dépréciations des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol propre
- 2932 Dépréciations des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui
- 2933 Dépréciations des ouvrages d'infrastructures
- 2934 Dépréciations des aménagements, agencements et installations techniques
- 2935 Dépréciations des aménagements de bureaux
- 2937 Dépréciations des bâtiments industriels, agricoles et commerciaux mis en concession
- 2938 Dépréciations des autres installations et agencements
- 2939 Dépréciations des bâtiments et installations en cours

294 DEPRECIATIONS DU MATERIEL, DU MOBILIER ET DE L'ACTIF BIOLOGIQUE
- 2941 Dépréciations du matériel et outillage industriel et commercial
- 2942 Dépréciations du matériel et outillage agricole
- 2943 Dépréciations du matériel d'emballage récupérable et identifiable
- 2944 Dépréciations du matériel et mobilier
- 2945 Dépréciations du matériel de transport
- 2946 Dépréciations des actifs biologiques
- 2947 Dépréciations des agencements et aménagements du matériel et des actifs biologiques
- 2948 Dépréciations des autres matériels
- 2949 Dépréciations du matériel en cours

295 DEPRECIATIONS DES AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS
- 2951 Dépréciations des avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles
- 2952 Dépréciations des avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles

296 DEPRECIATIONS DES TITRES DE PARTICIPATION
- 2961 Dépréciations des titres de

participation dans des sociétés sous contrôle exclusif
2962 Dépréciations des titres de participation dans les sociétés sous contrôle conjoint
2963 Dépréciations des titres de participation dans les sociétés conférant une influence notable
2965 Dépréciations des participations dans des organismes professionnels
2966 Dépréciations des parts dans des G.I.E.
2968 Dépréciations des autres titres de participation

297 DEPRECIATIONS DES AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES
2971 Dépréciations des prêts et créances
2972 Dépréciations des prêts au personnel
2973 Dépréciations des créances sur l'Etat
2974 Dépréciations des titres immobilisés
2975 Dépréciations des dépôts et cautionnements versés
2977 Dépréciations des créances rattachées à des participations et avances à des G.I.E.
2978 Dépréciations des créances financières diverses

Commentaires

L'actif doit être déprécié lorsque sa valeur nette comptable est supérieure à sa valeur actuelle. Cette dépréciation est constatée par une dotation aux dépréciations **(voir Titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 12).**

Elles peuvent également concerner les dépréciations exceptionnelles subies par les immobilisations amortissables, lorsque ces dépréciations ne peuvent raisonnablement être inscrites aux comptes d'amortissement, en raison de leur caractère définitif.

A la différence des provisions pour pertes et charges, elles expriment des corrections d'actif de sens négatif.

Les dépréciations dépendent des conditions d'exploitation de chaque entité ou de circonstances économiques particulières.

En ce qui concerne les titres, la dépréciation est déterminée à la fin de chaque période, conformément aux règles suivantes :

- les titres cotés sont évalués au cours moyen boursier du dernier mois ;
- les titres non cotés sont estimés à leur valeur probable de négociation.

Les plus-values apparaissant à la suite de cette estimation ne sont pas comptabilisées. En revanche, les moins-values sont inscrites au compte de dépréciations. La dépréciation fait donc apparaître, à la clôture de chaque exercice, la totalité des moins-values constatées à cette date sur les titres en baisse, aucune compensation n'étant établie avec les plus-values des titres en hausse.

Une dépréciation supplémentaire peut être constituée lorsqu'il s'est produit un événement d'une importance exceptionnelle qui la justifie (cas de faillite, par exemple).

La dépréciation éventuelle doit en outre être calculée sur la base de la valeur libérée des titres.

Les dotations aux dépréciations doivent être pratiquées à la clôture de l'exercice, même en l'absence de bénéfice, aussi bien sur les immobilisations acquises que sur celles en cours de fabrication.

Fonctionnement

Le compte 29 — DÉPRÉCIATIONS est crédité de la dotation aux provisions

par le débit du compte 691 — Dotations aux dépréciations d'exploitation ;

ou par le débit du compte 697 — Dotations aux dépréciations financières ;

ou par le débit du compte 853 — Dotations aux dépréciations H.A.O.

Le compte 29 — DÉPRÉCIATIONS est débité de la reprise de provision

par le crédit du compte 791 — Reprises de provisions et de dépréciations d'exploitation ;

par le crédit du compte 797 — Reprises de provisions et de dépréciations financières ;

ou par le crédit du compte 863 — Reprises de dépréciations H.A.O.

Exclusions

Le compte 29 — DÉPRÉCIATIONS ne doit pas servir à enregistrer : • les dépréciations des comptes de stocks • les dépréciations des comptes de tiers • les dépréciations des comptes de trésorerie	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *39 – Dépréciations des stocks* • *49 – Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Tiers)* • *59 – Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Trésorerie)*

Eléments de contrôle

Le compte 29 — DÉPRÉCIATIONS peut être contrôlé à partir :

- des rapprochements effectués entre la valeur d'entrée des actifs dans le patrimoine de l'entité et la valeur à la date de clôture de l'exercice ;
- de factures ;
- de l'argus ;
- du livre d'inventaire.

SECTION 3

CLASSE 3 — COMPTES DE STOCKS

Les stocks **(voir titre VIII opérations spécifiques, chapitre 14)** sont des actifs:

- détenus en vue de la vente dans le cours normal de l'activité : marchandises et produits finis ;
- en cours de production pour une telle vente : produits en cours ou intermédiaires; ou
- sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.

Les comptes de stocks peuvent être assortis de comptes de dépréciation.

La comptabilisation des stocks repose sur la tenue soit d'un inventaire permanent, soit d'un inventaire intermittent. Toutefois, les entités qui n'ont pas les moyens de tenir l'inventaire permanent peuvent recourir au système de l'inventaire intermittent. Dans ce cas, en fin de période, elles doivent passer les écritures faisant apparaître les variations de stocks de cette période, pour retrouver le schéma comptable demandé.

L'inventaire physique est un inventaire extra-comptable c'est-à-dire un récolement matériel des existants effectué au moins une fois pendant l'exercice. Il comporte deux opérations :

- l'établissement de la liste complète des
- divers éléments composant les stocks par groupe de marchandises, matières et produits correspondant à la classification des comptes ;
- l'évaluation des existants réels constatés par l'opération précédente.

L'inventaire comptable permanent permet à l'entité de connaître à chaque instant :

- le montant de ses stocks ;
- le coût d'achat des marchandises vendues ;
- le coût d'achat des matières et fournitures engagées dans le processus de fabrication.

L'inventaire intermittent ne permet de connaître le montant des existants qu'à la clôture de l'exercice, au moment de l'inventaire extra-comptable.

Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts engagés pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes non récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales, ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services.

Les rabais commerciaux, remises, et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.

Les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, tels que la main-d'œuvre directe. Ils comprennent également l'imputation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui

demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, et les frais de gestion et d'administration de l'usine. Les frais généraux de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.

Les autres coûts ne sont inclus dans le coût des stocks que dans la mesure où ils sont encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Par exemple, il peut être approprié d'inclure dans le coût des stocks des frais généraux autres que ceux de production ou les coûts de conception de produits à l'usage de clients spécifiques.

Les prestataires de services évaluent leur stock au coût de production. Ces coûts se composent essentiellement de la main-d'œuvre et des autres frais de personnel directement engagés pour fournir le service, y compris le personnel d'encadrement et les frais généraux attribuables. La main-d'œuvre et les autres coûts relatifs aux ventes et au personnel administratif général ne sont pas inclus mais sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Le coût des stocks d'un prestataire de services ne comprend pas les marges bénéficiaires ou les frais généraux non attribuables qui sont souvent incorporés dans les prix facturés par les prestataires de services.

Les stocks comprenant la production agricole, récoltés par une entité à partir de ses actifs biologiques, sont évalués lors de la comptabilisation initiale à la valeur actuelle, moins les coûts des points de vente estimés au moment de la récolte **(voir titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 37).**

Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût réel du stock.

Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficience et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.

La méthode du prix de détail est souvent utilisée dans l'activité de la distribution au détail pour évaluer les stocks de grandes quantités d'articles à rotation rapide, qui ont des marges similaires et pour lesquels il n'est pas possible d'utiliser d'autres méthodes de coûts. Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage de marge brute approprié. Le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque rayon est souvent utilisé.

A la sortie de magasin ou à l'inventaire, les stocks sont ainsi évalués :

- les biens matériellement identifiés et individualisés ainsi que ceux qui ne sont pas interchangeables, sont évalués article par article à leur coût d'entrée ;
- les biens interchangeables, non identifiables après leur entrée en magasin sont évalués soit selon la technique du coût moyen pondéré (C.M.P.), soit selon la méthode du premier entré premier sorti (P.E.P.S.).

A la clôture de l'exercice les stocks doivent être évalués au plus faible de la

valeur nette comptable et de la valeur nette de réalisation.

La valeur nette de réalisation est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.

Les estimations de la valeur nette de réalisation sont fondées sur les éléments probants les plus fiables, disponibles à la date à laquelle elles sont faites, du montant que l'on s'attend à réaliser des stocks. Ces estimations tiennent compte des fluctuations de prix ou de coût directement liées aux événements survenant après la fin de la période, dans la mesure où de tels événements confirment les conditions existant à la fin de la période.

Le stock doit être déprécié si la valeur nette comptable est supérieure à la valeur nette de réalisation, élément par élément. Dans certains cas, il peut être approprié de regrouper des éléments similaires ou ayant des rapports entre eux.

COMPTE 31 : Marchandises

Contenu

Les marchandises sont les objets, matières et fournitures, acquis par l'entité et destinés à être revendus en l'état.

Subdivisions

Le compte 31 ainsi que ses subdivisions permettent à l'entité de classer les marchandises selon la nomenclature des biens et services en usage dans chacun des Etats parties.

311 MARCHANDISES A
- 3111 Marchandises A1
- 3112 Marchandises A2

312 MARCHANDISES B
- 3121 Marchandises B1
- 3122 Marchandises B2

313 STOCKS D'ACTIFS BIOLOGIQUES
- 3131 Animaux
- 3132 Végétaux

318 MARCHANDISES HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)

Commentaires

Le compte 31 est subdivisé selon les besoins de l'entité.

Les marchandises hors activités ordinaires (H.A.O.) ne seront distinguées que si leur montant est supérieur à 5 % du total de l'actif circulant.

Fonctionnement

En cas d'inventaire intermittent, à la clôture de l'exercice :

Le compte 31 — MARCHANDISES est débité du montant du stock final [1], déterminé par inventaire extra-comptable et évalué conformément aux règles précisées dans l'évaluation des stocks : les biens matériellement identifiés et individualisés au coût d'entrée ; les biens interchangeables non identifiables suivant la (méthode P.E.P.S. ou du coût moyen pondéré)

par le crédit du compte 6031 — Variations des stocks de marchandises.

[1] ou du montant de l'augmentation de l'exercice (stock final moins stock initial)

Le compte 31 — MARCHANDISES est crédité du montant du stock initial (1), pour solde

par le débit du compte 6031 — Variations des stocks de marchandises.

En cas d'inventaire permanent :

Le compte 31 — MARCHANDISES est débité, à chaque entrée en stock, du coût des marchandises achetées (prix d'achat et frais accessoires d'achat)

par le crédit du compte 6031 — Variations des stocks de marchandises.

Le compte 31 — MARCHANDISES est débité en fin d'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock des marchandises, des différences constatées en plus, par rapport à l'inventaire permanent

par le crédit du compte 6031 — Variations des stocks de marchandises.

Le compte 31 — MARCHANDISES est crédité, à chaque sortie de stock, les biens matériellement identifiés et individualisés au coût d'entrée ; les biens interchangeables non identifiables suivant la méthode du premier entré, premier sorti (P.E.P.S.) ou du coût moyen pondéré (C.M.P.)

par le débit du compte 6031 — Variations des stocks de marchandises.

Le compte 31 — MARCHANDISES est crédité à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock des marchandises, des différences constatées en moins, par rapport à l'inventaire permanent

par le débit du compte 6031 — Variations des stocks de marchandises.

(1) ou du montant de la diminution de l'exercice (stock initial moins stock final)

Exclusions

Le compte 31 — MARCHANDISES ne doit pas servir à enregistrer : • les achats de matières premières et fournitures non destinées à être revendues en l'état	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *32 — Matières premières et fournitures liées*

Eléments de contrôle

Le compte 31 — MARCHANDISES peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et des factures (achats et frais).

COMPTE 32 : Matières premières et fournitures liées

Contenu

Les matières premières et fournitures liées sont les objets, matières et fournitures achetés pour être incorporés aux produits fabriqués.

Subdivisions

Le compte 32 ainsi que ses subdivisions permettent à l'entité de classer les matières et fournitures selon la nomenclature des biens et services en usage dans chacun des Etats parties.

321 MATIERES A
322 MATIERES B
323 FOURNITURES (A, B)

Commentaires

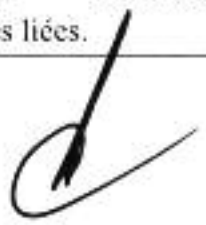
Les matières dites consommables ne font pas partie des **fournitures liées** et sont classées dans le compte 33 — Autres approvisionnements.

Fonctionnement

En cas d'inventaire intermittent, à la clôture de l'exercice :

Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES est débité du montant du stock final[1], déterminé par inventaire extra-comptable et évalué conformément aux règles précisées dans l'évaluation des stocks : les biens matériellement identifiés et individualisés au coût d'entrée ; les biens interchangeables non identifiables suivant la (méthode P.E.P.S. ou du coût moyen pondéré),

par le crédit du compte 6032 — Variations des stocks de matières premières et fournitures liées.



[1] ou du montant de l'augmentation de l'exercice (stock final moins stock initial)

Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES est crédité du montant du stock initial[1], pour solde

par le débit du compte 6032 — Variations des stocks de matières premières et fournitures liées.

En cas d'inventaire permanent :

Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES est débité, à chaque entrée en stock, du coût des matières et fournitures achetées (prix d'achat et frais accessoires d'achat)

par le crédit du compte 6032 — Variations des stocks de matières premières et fournitures liées.

Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES est débité, à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock des matières premières et fournitures liées, des différences constatées en plus, par rapport à l'inventaire permanent

par le crédit du compte 6032 — Variations des stocks de matières premières et fournitures liées.

Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES est crédité à chaque sortie de stock, les biens matériellement identifiés et individualisés au coût d'entrée ; les biens interchangeables non identifiables suivant la méthode du premier entré, premier sorti (P.E.P.S.) ou du coût moyen pondéré

par le débit du compte 6032 — Variations des stocks de matières premières et fournitures liées.

[1] ou du montant de la diminution de l'exercice (stock initial moins stock final)

Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES est crédité, à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock des matières premières et fournitures liées, des différences constatées en moins, par rapport à l'inventaire permanent

par le débit du compte 6032 — Variations des stocks de matières premières et fournitures liées.

Exclusions

Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
• le matériel de remplacement ou de réserve qui n'est pas encore en service	• *24 — Matériel, mobilier et actifs biologiques*

Eléments de contrôle

Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et des factures (achats et frais).

COMPTE 33 : Autres approvisionnements

Contenu

Les autres approvisionnements sont des matières, des fournitures acquises par l'entité et qui concourent à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits fabriqués ou traités.

Subdivisions

331 MATIERES CONSOMMABLES
33 FOURNITURES D'ATELIER ET D'USINE
333 FOURNITURES DE MAGASIN
334 FOURNITURES DE BUREAU
335 EMBALLAGES
- 3351 Emballages perdus
- 3352 Emballages récupérables non identifiables
- 3353 Emballages à usage mixte
- 3358 Autres emballages

338 AUTRES MATIERES

Commentaires

Le compte 33 peut comprendre des pièces de rechange, du petit outillage et, le cas échéant, du matériel mobile, dont la destination définitive (immobilisation ou entretien) n'est pas exactement connue.

Fonctionnement

En cas d'inventaire intermittent, à la clôture de l'exercice

Le compte 33 — AUTRES APPROVISIONNEMENTS est débité du montant du stock final[1], déterminé par inventaire extra-comptable et évalué conformément aux règles précisées dans l'évaluation des stocks : les biens matériellement identifiés et individualisés au coût d'entrée ; les biens interchangeables non identifiables suivant la (méthode P.E.P.S. ou du coût moyen pondéré),

par le crédit du compte 6033 — Variations des stocks d'autres approvisionnements.

[1] ou du montant de l'augmentation de l'exercice (stock final moins stock initial).

Le compte 33 — AUTRES APPROVISIONNEMENTS est crédité du montant du stock initial[1], pour solde

par le débit du compte 6033 — Variations des stocks d'autres approvisionnements.

En cas d'inventaire permanent :

Le compte 33 — AUTRES APPROVISIONNEMENTS est débité, à chaque entrée en stocks, du coût des autres approvisionnements achetés (prix d'achat et frais accessoires d'achat)

par le crédit du compte 6033 — Variations des stocks d'autres approvisionnements.

Le compte 33 — AUTRES APPROVISIONNEMENTS est débité, à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock d'autres approvisionnements, des différences constatées en plus, par rapport à l'inventaire permanent

par le crédit du compte 6033 — Variations des stocks d'autres approvisionnements.

Le compte 33 — AUTRES APPROVISIONNEMENTS est crédité, à chaque sortie de stock, les biens matériellement identifiés et individualisés au coût d'entrée ; les biens interchangeables non identifiables suivant la méthode du premier entré, premier sorti (P.E.P.S.) ou du coût moyen pondéré,

par le débit du compte 6033 – Variations des stocks d'autres approvisionnements.

[1] ou du montant de la diminution de l'exercice (stock initial moins stock final)

Le compte 33 – AUTRES APPROVISIONNEMENTS est crédité, en fin d'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock d'autres approvisionnements, des différences constatées en moins, par rapport à l'inventaire permanent

par le débit du compte 6033 – Variations des stocks d'autres approvisionnements.

Exclusions

Le compte 33 — AUTRES APPROVISIONNEMENTS ne doit pas servir à enregistrer : • le matériel de remplacement ou de réserve qui n'est pas encore en service	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *24 — Matériel, Mobilier et Actifs biologiques*

Eléments de contrôle

Le compte 33 – AUTRES APPROVISIONNE-MENTS peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et des factures (achats et frais).

COMPTE 34 : Produits en cours

Contenu

Les produits en cours sont des biens et services en voie de formation ou de transformation à la clôture de l'exercice.

Subdivisions

341 PRODUITS EN COURS
- 3411 Produits en cours P1
- 3412 Produits en cours P2

342 TRAVAUX EN COURS
- 3421 Travaux en cours T1
- 3422 Travaux en cours T2

343 PRODUITS INTERMEDIAIRES EN COURS
- 3431 Produits intermédiaires A
- 3432 Produits intermédiaires B

344 PRODUITS RESIDUELS EN COURS
- 3441 Produits résiduels A
- 3442 Produits résiduels B

345 STOCKS D'ACTIFS BIOLOGIQUES EN COURS
- 3451 Animaux
- 3452 végétaux

Commentaires

Les produits en cours ne sont pas inscrits à un compte de magasin.

Les travaux en cours concernent des biens d'équipement lourd, immeubles, constructions, dont les délais de fabrication sont relativement longs et dont la propriété n'est pas encore transférée à l'acheteur.

Fonctionnement

En cas d'inventaire intermittent :

Le compte 34 — PRODUITS EN COURS est débité, en fin d'exercice, du montant constaté des **en-cours**(1) déterminé en comptabilité analytique de gestion ou par voie extra-comptable

par le crédit du compte 734 — Variations des stocks de produits en cours.

(1) ou de l'augmentation de l'exercice (montant final moins montant initial).

Le compte 34 — PRODUITS EN COURS est crédité, en fin d'exercice, du montant initial des **en-cours**(1), pour solde

par le débit du compte 734 — Variations des stocks de produits en cours.

En cas d'inventaire permanent :

Le compte 34 — PRODUITS EN COURS est débité, à chaque incorporation des frais dans les **en-cours**, du montant déterminé en comptabilité analytique de gestion

par le crédit du compte 734 — Variations des stocks de produits en cours.

Le compte 34 — PRODUITS EN COURS est crédité, à chaque sortie des **en-cours** achevés et transférés en produits finis ou intermédiaires au coût de production

par le débit du compte 734 — Variations des stocks de produits en cours.

Exclusions

Le compte 34 — PRODUITS EN COURS ne doit pas servir à enregistrer : • les services en cours	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *35 — Services en cours*

Eléments de contrôle

Le compte 34 — PRODUITS EN COURS peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et de l'évaluation des coûts de production.

(1) ou de la diminution de l'exercice (montant initial moins montant final)

COMPTE 35 : Services en cours

Contenu

Les services en cours sont des études et prestations en cours d'exécution, dont la remise définitive à l'acheteur ou au passeur d'ordre n'est pas encore intervenue.

Subdivisions

351 ETUDES EN COURS
- 3511 Etudes en cours E1
- 3512 Etudes en cours E2

352 PRESTATIONS DE SERVICES EN COURS
- 3521 Prestations de services S1
- 3522 Prestations de services S2

Commentaires

Les montants d'études et de prestations déjà engagées et non encore facturées (cas de prestations d'une certaine durée ; exemples : étude d'organisation, transport international ...) peuvent, en fonction de l'organisation, être suivis en inventaire permanent ou seulement constatés en inventaire intermittent.

Fonctionnement

En cas d'inventaire intermittent :

Le compte 35 — SERVICES EN COURS est débité, en fin d'exercice, du montant constaté des **en-cours**(1) déterminé en comptabilité analytique de gestion ou par voie extra-comptable

par le crédit du compte 735 — Variations des en-cours de services.

Le compte 35 — SERVICES EN COURS est crédité en fin d'exercice du montant des **en-cours** existant au début de l'exercice(2), pour solde

par le débit du compte 735 — Variations des en-cours de services.

(1) ou de l'augmentation de l'exercice (montant final moins montant initial).
(2) ou de la diminution de l'exercice (montant initial moins montant final)

En cas d'inventaire permanent :

Le compte 35 — SERVICES EN COURS est débité, à chaque incorporation des frais dans les **en-cours**, du montant des travaux en cours déterminé en comptabilité analytique intégrée

par le crédit du compte 735 — Variations des en-cours de services.

Le compte 35 — SERVICES EN COURS est crédité à chaque sortie en coût de production des "en-cours" achevés et vendus

par le débit du compte 735 — Variations des en-cours de services.

Exclusions

Le compte 35 — SERVICES EN COURS ne doit pas servir à enregistrer : • les produits en cours	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *34 — Produits en cours*

Eléments de contrôle

Le compte 35 — SERVICES EN COURS peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et de l'évaluation des coûts de production.

COMPTE 36 : Produits finis

Contenu

Les produits finis sont les produits fabriqués par l'entité qui ont atteint le stade final de production. Ils sont destinés à être vendus, loués ou fournis.

Subdivisions

Le compte 36 et ses subdivisions, tels que définis par l'entité, doivent être conformes à la nomenclature des biens et services compatible avec celle en vigueur dans chacun des Etats parties.

361 PRODUITS FINIS A
362 PRODUITS FINIS B

363 STOCKS D'ACTIFS BIOLOGIQUES
3631 Animaux
3632 Végétaux
3638 Autres stocks (activités annexes)

Commentaires

Lorsque l'entité vend concurremment et indistinctement des produits achetés à l'extérieur ou des produits fabriqués par elle-même, en tous points semblables et ne se distinguant que par leur origine, elle peut n'ouvrir qu'un seul compte pour cette marchandise et ce produit, évalués respectivement selon le coût d'achat et le coût de production. Les sorties de stocks sont créditées par le débit du compte 6031 — Variations des stocks de marchandises et du compte 736 — Variations des stocks de produits finis, selon un prorata qu'elle détermine sous sa propre responsabilité.

Fonctionnement

En cas d'inventaire intermittent :

Le compte 36 — PRODUITS FINIS est débité, à la fin de l'exercice, du montant du stock final [1], évalué : pour les corps certains, au coût réel de production ; pour les biens interchangeables, au coût de production déterminé en présumant que le premier élément sorti est le premier entré (P.E.P.S.) ou au coût moyen pondéré

par le crédit du compte 736 — Variations des stocks de produits finis.

Le compte 36 — PRODUITS FINIS est crédité, à la fin de l'exercice, du montant du stock initial[2], pour solde

par le débit du compte 736 — Variations des stocks de produits finis.

En cas d'inventaire permanent :

Le compte 36 — PRODUITS FINIS est débité, à chaque entrée en stock, du coût de production des produits finis, déterminé par la comptabilité analytique de gestion ou autonome

par le crédit du compte 736 — Variations des stocks de produits finis.

Le compte 36 — PRODUITS FINIS est débité, à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock de produits finis, des différences constatées, en plus, par rapport à l'inventaire permanent

par le crédit du compte 736 — Variations des stocks de produits finis.

[1] ou de l'augmentation de l'exercice (stock final moins stock initial).
[2] ou de la diminution de l'exercice (stock initial moins stock final).

Le compte 36 — PRODUITS FINIS est crédité, à chaque sortie des stocks : pour les corps certains, du coût réel de production ; pour les biens interchangeables, du coût de production déterminé en présumant que le premier élément sorti est le premier entré (P.E.P.S.) ou du coût moyen pondéré

par le débit du compte 736 — Variations des stocks de produits finis.

Le compte 36 — PRODUITS FINIS est crédité, à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock de produits finis, des différences constatées, en moins, par rapport à l'inventaire permanent

par le débit du compte 736 — Variations des stocks de produits finis.

Exclusions

Le compte 36 — PRODUITS FINIS ne doit pas servir à enregistrer : • les produits intermédiaires fabriqués	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *37 — Produits intermédiaires et résiduels*

Eléments de contrôle

Le compte 36 — PRODUITS FINIS peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et de l'évaluation des coûts de production.

COMPTE 37 : Produits intermédiaires et résiduels

Contenu

Les produits intermédiaires sont des produits ayant atteint un stade déterminé de fabrication et disponibles pour des fabrications ultérieures.

Subdivisions

Le compte 37 et ses subdivisions, tels que définis par l'entité doivent être conformes à la nomenclature des biens et services compatible avec celle en vigueur dans chacun des Etats-parties.

371 PRODUITS INTERMEDIAIRES
- 3711 Produits intermédiaires A
- 3712 Produits intermédiaires B

372 PRODUITS RESIDUELS
- 3721 Déchets
- 3722 Rebuts
- 3723 Matières de récupération

373 STOCKS D'ACTIFS BIOLOGIQUES
- 3731 Animaux
- 3732 végétaux
- 3738 Autres stocks (activités annexes)

Commentaires

Lorsque l'entité utilise concurremment et indistinctement un produit intermédiaire fabriqué par elle et une matière ou fourniture liée achetée à l'extérieur, mais en tous points semblables et ne se distinguant que par leur origine, elle peut n'ouvrir qu'un seul compte pour cette matière et ce produit, mais, dans ce cas, elle crédite les sorties de stocks par le débit du compte 7371 — Variations des stocks de produits intermédiaires et par celui du compte 6032 — Variations des stocks de matières premières et fournitures liées, suivant un prorata qu'elle détermine sous sa propre responsabilité.

Les produits résiduels sont constitués par :

- les déchets et rebuts : résidus de toutes natures (produits ouvrés ou semi-ouvrés) impropres à une utilisation ou à un écoulement normal ;
- les produits de la récupération : matières récupérées à la suite de la mise hors service de certaines immobilisations.

Le compte 372 n'est ouvert que si les déchets et rebuts ne peuvent être normalement introduits dans la nomenclature des biens et services de l'entité.

Fonctionnement

En cas d'inventaire intermittent, à la clôture de l'exercice :

Le compte 371 — PRODUITS INTERMEDIAIRES est débité du montant du stock final(1), évalué : pour les corps certains, au coût réel de production ; pour les biens interchangeables, au coût de production déterminé en présumant que le premier élément sorti est le premier entré (P.E.P.S.) ou au coût moyen pondéré

par le crédit du compte 7371 — Variations des stocks de produits intermédiaires.

Le compte 371 — PRODUITS INTERMEDIAIRES est crédité du montant du stock initial(2), pour solde

par le débit du compte 7371 — Variations des stocks de produits intermédiaires.

Le compte 372 — PRODUITS RESIDUELS est débité de la valeur estimée du stock final de produits résiduels(3), conformément aux règles d'évaluation

par le crédit du compte 7372 — Variations des stocks de produits résiduels.

Le compte 372 — PRODUITS RESIDUELS est débité de la valeur des produits de la récupération (matières et matériaux) provenant de la fabrication ou de la mise hors service d'immobilisations, dans la mesure où ils ne sont pas affectables aux comptes 31, 32 ou 33

par le crédit du compte 7372 — Variations des stocks de produits résiduels.

(1) ou de l'augmentation de l'exercice (stock final moins stock initial)
(2) ou de l'augmentation de l'exercice (stock final moins stock initial)
(3) ou de la diminution de l'exercice (stock initial moins stock final)

Le compte 372 — PRODUITS RESIDUELS est crédité du montant du stock initial(1), pour solde

par le débit du compte 7372 — Variations des stocks de produits résiduels.

En cas d'inventaire permanent :

Le compte 37 — PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS est débité, à chaque entrée en stocks, du coût de production des produits intermédiaires et résiduels, déterminé par la comptabilité analytique intégrée ou autonome

par le crédit du compte 737 — Variations des stocks de produits intermédiaires et résiduels.

Le compte 37 — PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS est débité, à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation des stocks de produits intermédiaires et de produits résiduels, des différences constatées en plus, par rapport à l'inventaire permanent

par le crédit du compte 737 — Variations des stocks de produits intermédiaires et résiduels.

Le compte 37 — PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS est crédité, à chaque sortie des stocks : pour les corps certains, du coût réel de production ; pour les biens interchangeables, du coût de production déterminé en présumant que le premier élément sorti est le premier entré (P.E.P.S.) ou au coût moyen pondéré

par le débit du compte 737 — Variations des stocks de produits intermédiaires et résiduels.

Le compte 37 — PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS est crédité à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation des stocks, des différences constatées en moins, par rapport à l'inventaire permanent

par le débit du compte 737 — Variations des stocks de produits intermédiaires et résiduels.

(1) ou de l'augmentation de l'exercice (stock final moins stock initial)

Exclusions

Le compte 37 — PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les produits en cours qui par définition ne peuvent être inscrits à un compte de magasin	• *34 — Produits en cours*
• les produits issus d'immobilisations démontées ou mises hors service en attendant l'affectation définitive	• *compte 38*
• les produits issus de la récupération affectés définitivement à d'autres stocks	• *comptes 31, 32, 33*

Eléments de contrôle

Le compte 37 — PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et de l'évaluation des coûts de production des produits concernés.

COMPTE 38 : Stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt

Contenu

Ce sont des marchandises, matières, fournitures ou produits fabriqués, expédiés par le fournisseur et non encore réceptionnés par l'entité ou détenus chez des tiers mais dont l'entité est propriétaire.

Subdivisions

381 MARCHANDISES EN COURS DE ROUTE
382 MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES EN COURS DE ROUTE
383 AUTRES APPROVISIONNEMENTS EN COURS DE ROUTE
386 PRODUITS FINIS EN COURS DE ROUTE
387 STOCK EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT
3871 Stock en consignation
3872 Stock en dépôt
388 STOCK PROVENANT D'IMMOBILISATIONS MISES HORS SERVICE OU AU REBUT

Commentaires

Dans le cadre du système d'inventaire permanent, le compte 38 constitue un compte de passage destiné à enregistrer les stocks dont l'entité est déjà propriétaire, mais qui sont en voie d'acheminement et non encore réceptionnés. Il peut également être utilisé pour constater l'envoi de stocks (marchandises, matières et fournitures, produits fabriqués) en dépôt ou en consignation, jusqu'à réception par le dépositaire ou le consignataire. Il s'agit de stocks contrôlés par l'entité mais non détenus physiquement à la clôture de l'exercice.

Dès réception, les stocks comptabilisés au compte 38 sont ventilés dans les comptes de stocks appropriés et classés, conformément à la nomenclature des biens et services en usage dans l'entité.

Les entités qui tiennent un inventaire intermittent enregistrent les stocks en cours de route dans les achats à la date de transfert de propriété et utilisent, exceptionnellement, le compte 38 si ces stocks ne sont pas encore réceptionnés à la date d'établissement des états financiers annuels.

Les stocks provenant d'immobilisation comprennent les éléments récupérés ou démontés d'immobilisations corporelles. Ce compte est débité par le crédit du compte d'immobilisation concerné.

En fin de période, les entités doivent inscrire, dans les Notes annexes, le détail par catégorie des stocks figurant au bilan dans le compte 38.

Fonctionnement

En cas d'inventaire intermittent :

Le compte 38 — STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT est débité, en fin d'exercice, des stocks en cours de route à cette date(1), pour leur coût approché ou leur coût standard, le coût réel n'étant pas, dans le cas d'espèce, connu à la date d'établissement des états financiers annuels

par le crédit des sous-comptes 603 concernés.

Le compte 38 — STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT est crédité à la fin de l'exercice du montant des stocks en cours de route de début d'exercice(2), pour solde

par le débit des sous-comptes 603 concernés.

En cas d'inventaire permanent :

Le compte 38 — STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT est débité du montant des marchandises, matières premières et fournitures, produits fabriqués, en cours de route et non encore réceptionnés (coût approché ou coût standard)

par le crédit des sous-comptes 603 concernés.

Le compte 38 — STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT est crédité lorsque les stocks sont réceptionnés par l'entité, le consignataire ou le dépositaire

par le débit des comptes de stocks de la classe 3 concernés.

(1) ou de l'augmentation de l'exercice (stock final moins stock initial)
(2) ou de la diminution de l'exercice (stock initial moins stock final)

Exclusions

Le compte 38 — STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT ne doit pas servir à enregistrer : • les stocks dont l'entité a pris possession et dont elle continue d'attendre les factures d'achat	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *En cours d'exercice : pas d'écriture à passer.* *A la clôture de l'exercice : les comptes de régularisation*

Eléments de contrôle

Le compte 38 — STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et au moyen des factures d'achat.

COMPTE 39 : Dépréciations des stocks et en cours de production

Contenu

Ce sont des dépréciations subies par des stocks de marchandises, de matières, et autres approvisionnements résultant de causes diverses dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.

Subdivisions

391 DEPRECIATIONS DES STOCKS DE MARCHANDISES
392 DEPRECIATIONS DES STOCKS DE MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES
393 DEPRECIATIONS DES STOCKS D'AUTRES APPROVISIONNEMENTS
394 DEPRECIATIONS DES PRODUITS EN COURS
395 DEPRECIATIONS DES SERVICES EN COURS
396 DEPRECIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS FINIS
397 DEPRECIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS
398 DEPRECIATIONS DES STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT

Commentaires

Les dépréciations des stocks obéissent aux mêmes règles de comptabilisation que les dépréciations constatées sur les autres éléments de l'actif circulant (classe 4).

La dépréciation doit être certaine quant à sa nature et l'élément d'actif en cause doit être individualisé.

La dépréciation est à constituer même si la dépréciation est d'un montant incertain.

La dépréciation traduit une baisse non définitive et non irréversible de l'évaluation des éléments d'actif par rapport à leur valeur comptable.

La dépréciation doit être constituée même en l'absence ou en cas d'insuffisance de bénéfices, conformément au principe de prudence.

Lorsqu'au jour de l'inventaire, la valeur nette de réalisation des stocks est inférieure à leur valeur comptable déterminée conformément aux dispositions exposées ci-dessus, classe 3 : comptes de stocks et dans l'Acte uniforme, les entités doivent constituer des dépréciations qui expriment les moins-values constatées sur ces stocks.

Les éléments en stock détériorés, défraîchis, démodés doivent faire l'objet d'une dépréciation.

Le montant de ces dépréciations est normalement déterminé par différence entre :

- d'une part, la valeur nette comptable;
- d'autre part, la valeur nette de réalisation au jour de l'inventaire.

Les dépréciations sont portées à l'actif du bilan, en déduction de la valeur des postes qu'elles concernent, sous la forme prévue par le modèle de bilan.

Fonctionnement

En fin d'exercice :

Le compte 39 — DEPRECIATIONS DES STOCKS est crédité des dépréciations constatées sur les stocks à la fin de l'exercice(1)

par le débit du compte 6593 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation sur stocks;

ou par le débit du compte 839 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme H.A.O.

Le compte 39 — DEPRECIATIONS DES STOCKS est débité des dépréciations existant au début de l'exercice sur les stocks(2), pour solde

par le crédit du compte 7593 — Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation sur stocks ;

ou par le crédit du compte 849 — Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme H.A.O.

Exclusions

Le compte 39 — DEPRECIATIONS DES STOCKS ne doit pas servir à enregistrer : • les dépréciations de l'actif immobilisé de la classe 2 • les dépréciations des clients et comptes rattachés • les dépréciations des comptes de trésorerie	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *compte 29 — Dépréciations* • *compte 49 — Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Tiers)* • *compte 59 — Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Trésorerie)*

Eléments de contrôle

Le compte 39 — DEPRECIATIONS DES STOCKS peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et par évaluation, notamment.

(1) ou de l'augmentation de l'exercice (dépréciations finales moins dépréciations initiales)
(2) ou de la diminution de l'exercice (dépréciations initiales moins dépréciations finales)

SECTION 4

CLASSE 4 COMPTES DE TIERS

Les comptes de la classe 4 retracent les relations de l'entité avec les tiers. Ils servent donc à comptabiliser les dettes et les créances de l'entité à l'exclusion de celles inscrites respectivement dans les comptes de ressources stables et les comptes d'actif immobilisé.

Figurent également dans la classe 4 les comptes de régularisation qui sont utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps, de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits qui le concernent effectivement.

Les abandons de créances consentis en faveur de l'entité sont enregistrés au compte 846 Abandons de créances obtenus pour le montant hors TVA si l'abandon est passible de TVA. L'entité qui abandonne la créance enregistre la perte dans ses livres au compte 836 Abandons de créances consentis.

Les abandons de créances ne peuvent être assimilés en aucun cas à un élément du prix d'achat ou de cession des titres de participation dans le cadre d'un abandon de créances d'une prise de contrôle ou de séparation d'une société mère et de sa filiale.

Si l'abandon de créance est consenti avec une clause de retour à meilleure fortune, cette clause doit être mentionnée dans les engagements hors bilan. Dès que le retour à meilleure fortune est effectif, la créance est reconstituée par le biais des comptes 836 et 846.

A la clôture de chaque exercice une entité doit apprécier s'il existe un quelconque indice qu'une créance a subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur économique réelle et la comparer avec la valeur nette comptable.

La créance doit être dépréciée lorsque la valeur nette comptable est supérieure à la valeur économique réelle.

COMPTE 40 : Fournisseurs et comptes rattachés

Contenu

Les fournisseurs d'exploitation sont des tiers auxquels l'entité a recours pour ses achats de fournitures de toutes natures et de services.

Subdivisions

401 FOURNISSEURS, DETTES EN COMPTE
- 4011 Fournisseurs
- 4012 Fournisseurs-Groupe
- 4013 Fournisseurs sous-traitants
- 4016 Fournisseurs, réserve de propriété
- 4017 Fournisseurs, retenues de garantie

402 FOURNISSEURS, EFFETS A PAYER
- 4021 Fournisseurs, Effets à payer
- 4022 Fournisseurs-Groupe, Effets à payer
- 4023 Fournisseurs sous-traitants, Effets à payer

404 FOURNISSEURS, ACQUISITIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS
- 4041 Fournisseurs dettes en compte, immobilisations incorporelles
- 4042 Fournisseurs dettes en compte, immobilisations corporelles
- 4046 Fournisseurs effets à payer, immobilisations incorporelles
- 4047 Fournisseurs effets à payer, immobilisations corporelles

408 FOURNISSEURS, FACTURES NON PARVENUES
- 4081 Fournisseurs
- 4082 Fournisseurs-Groupe
- 4083 Fournisseurs sous-traitants
- 4086 Fournisseurs, intérêts courus

409 FOURNISSEURS DEBITEURS
- 4091 Fournisseurs, avances et acomptes versés
- 4092 Fournisseurs-Groupe, avances et acomptes versés
- 4093 Fournisseurs sous-traitants, avances et acomptes versés
- 4094 Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre
- 4098 Fournisseurs Rabais, Remises, Ristournes et autres avoirs à obtenir

Commentaires

Figurent à ce compte les dettes et avances liées à l'acquisition de biens ou de services. Les dettes d'exploitation se caractérisent par le rattachement à ce compte de tiers de toutes les opérations le concernant : effets à payer, factures à recevoir à la clôture de l'exercice, intérêts courus à la clôture de l'exercice, avances et acomptes versés, retenues de garantie.

Si un fournisseur d'exploitation a, en outre, d'autres relations avec l'entité (de client par exemple), seules les opérations relatives aux achats (factures, avoirs, règlements, rabais, escomptes, etc.) doivent figurer dans le compte "Fournisseurs", les autres opérations étant imputées aux comptes particuliers qu'elles concernent.

Si un tiers, fournisseur d'exploitation, entretient, en outre, avec l'entité des relations de fournisseur d'investissements, ces dernières opérations doivent être imputées au compte qu'elles concernent (481 — Fournisseurs d'investissements).

Les fournisseurs sont classés selon différents critères qui peuvent servir de base à la codification des sous-comptes :

1 — Responsabilité de l'exécution :

- fournisseurs livrant à l'entité des objets, matières ou fournitures dont ils sont entièrement responsables (conception, matières, fabrication) ;
- sous-traitants, tiers auxquels l'entité a recours pour exécuter, sur ses ordres et en son nom, des travaux ou services qui lui ont été confiés par ses propres clients. Si le sous-traitant travaille sur des objets ou des matières premières qui lui sont fournis par l'entité (sous réserve de l'utilisation de matières accessoires nécessitées par son travail), il est dénommé façonnier et n'est responsable que de la bonne exécution de son travail.

2 — Relations entre le fournisseur et l'entité

Fournisseurs membres du groupe (sociétés apparentées) et autres fournisseurs.

3 — Nature de la dette

Il conviendra de séparer dans des comptes distincts :

- les dettes assorties d'une clause de réserve de propriété sur le bien ;
- les retenues de garanties fournisseurs effectuées sur le prix convenu. Les comptes 4017 Fournisseurs, retenues de garantie et 4817 Fournisseurs d'investissements - Retenues de garantie reçoivent, le cas échéant, à leur crédit, par le débit du compte de fournisseur intéressé, le montant des retenues effectuées sur le prix convenu jusqu'à l'échéance du terme de garantie prévu ;
- les avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation ou réglés aux sous-traitants ;
- les factures à recevoir dont le montant est définitivement arrêté, mais dont les pièces justificatives ne sont pas encore parvenues à l'entité (si le montant ne peut être qu'estimé à la date de clôture des écritures, utiliser le compte 408 — Fournisseurs, factures non parvenues en contrepartie des comptes de la classe 6 et du compte 4455 si la TVA est récupérable). A l'ouverture de l'exercice ces écritures sont contre-passées pour permettre un meilleur contrôle et une meilleure analyse des flux ou soldées par le compte fournisseur à la réception de la facture ;
- le compte 4094 Emballages et matériels à rendre, reçoit à son débit, par le crédit du fournisseur consignataire, les sommes facturées à titre de consignation d'emballages ou de matériels.

  Ce compte, emballages et matériels à rendre est soldé par :

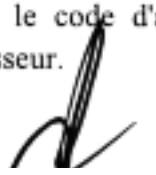
  - le compte du fournisseur au retour de l'emballage ;
  - par le débit du compte (6082) Achats d'emballages récupérables ou du compte (24) matériel, mobilier et actifs biologiques en cas de conservation de l'emballage ou du matériel ;
  - par le débit du compte fournisseur et du compte (6224) malis sur emballages en cas de reprise pour un montant inférieur à celui de la consignation.

4 — Identité du fournisseur

Selon le classement adopté par l'entité, en principe, il est tenu un sous-compte individuel pour chaque fournisseur, en vue d'alimenter directement le fichier fournisseurs.

5 — Nature de l'agent fournisseur

Selon la nomenclature des agents économiques proposée dans le Système comptable OHADA et le code d'activité imparti à chaque fournisseur.



6 — Répartition géographique des fournisseurs dans les Etats de la Région et hors Région

Les entités ventilent, en tant que de besoin, leurs opérations selon qu'elles sont faites :

- dans l'Etat partie ;
- dans les autres Etats de la Région ;
- hors Région.

Dans la situation patrimoniale, aucune compensation ne pourrait s'effectuer entre les comptes fournisseurs à solde débiteur et les comptes fournisseurs à solde créditeur. Les premiers figurent à l'actif du bilan et les seconds au passif du bilan. C'est ainsi que les avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation, subsistant à la clôture de l'exercice, figurent en clair à l'actif du bilan.

Fonctionnement

Le compte 40 — FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES est crédité du montant des factures d'achats de biens ou de prestations de services des fournisseurs ou des sous-traitants

par le débit : des comptes concernés de la classe 6 pour le montant hors taxes récupérables ou, le cas échéant, de la classe 3 (inventaire permanent) ;

par le débit : du compte 4094 — Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre ;

par le débit : du compte 445 — Etat, T.V.A. récupérable.

Le compte 40 — FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES est débité des avances et acomptes versés aux fournisseurs ainsi que des règlements effectués sur factures

par le crédit des comptes de trésorerie ou d'effets à payer ;

par le crédit : du compte 4094 — Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre

Le compte 40 — FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES est débité pour le montant des factures d'avoir reçues pour retour des marchandises au fournisseur	par le crédit des comptes de la classe 6 et des autres comptes ayant joué lors de l'enregistrement initial des achats de biens et de services, objets du retour.
Le compte 40 — FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES est débité des rabais, remises et ristournes sur achats obtenus hors factures	par le crédit des comptes de la classe 6 concernés.
Le compte 40 — FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES est débité des escomptes de règlement obtenus des fournisseurs	par le crédit du compte 773 — Escomptes obtenus.

Exclusions

Le compte 40 — FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES ne doit pas servir à enregistrer : • les fournisseurs d'immobilisations • les avances et acomptes versés sur commande d'immobilisations	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *481 — Fournisseurs d'investissements* • *25 — Avances et acomptes versés sur immobilisations*

Eléments de contrôle

Le compte 40 — FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES peut être contrôlé à partir des factures, chèques de règlement, effets ...

COMPTE 41 : Clients et comptes rattachés

Contenu

Les clients d'exploitation sont des tiers auxquels l'entité vend les biens ou services, objet de son activité.

Subdivisions

411 CLIENTS
- 4111 Clients
- 4112 Clients-Groupe
- 4114 Clients, Etat et collectivités publiques
- 4115 Clients, organismes internationaux
- 4116 Clients, réserve de propriété
- 4117 Clients, retenues de garantie
- 4118 Clients, dégrèvements de Taxes sur la Valeur Ajoutée (T.V.A.)

412 CLIENTS, EFFETS A RECEVOIR EN PORTEFEUILLE
- 4121 Clients, Effets à recevoir
- 4122 Clients-Groupe, Effets à recevoir
- 4124 Etat et collectivités publiques, Effets à recevoir
- 4125 Organismes internationaux, Effets à recevoir

413 CLIENTS, CHEQUES, EFFETS ET AUTRES VALEURS IMPAYES
- 4131 Clients, chèques impayés
- 4132 Clients, effets impayés
- 4133 Clients,cartes de crédit impayées
- 4138 Clients, autres valeurs impayées

414 CREANCES SUR CESSIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS
- 4141 Créances en compte, immobilisations incorporelles
- 4142 Créances en compte, immobilisations corporelles
- 4146 Effets à recevoir, immobilisations incorporelles
- 4147 Effets à recevoir, immobilisations corporelles

415 CLIENTS, EFFETS ESCOMPTES NON ECHUS

416 CREANCES CLIENTS LITIGIEUSES OU DOUTEUSES
- 4161 Créances litigieuses
- 4162 Créances douteuses

418 CLIENTS, PRODUITS A RECEVOIR
- 4181 Clients, factures à établir
- 4186 Clients, intérêts courus

419 CLIENTS CREDITEURS
- 4191 Clients, avances et acomptes reçus
- 4192 Clients-Groupe, avances et acomptes reçus
- 4194 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés
- 4198 Clients, rabais, remises, ristournes et autres avoirs à accorder

Commentaires

Figurent à ce compte les créances liées à la vente de biens et de services rattachés au cycle d'exploitation de l'entité. Les créances d'exploitation se caractérisent par le rattachement à ce compte de tiers de toutes les opérations le concernant : effets à recevoir concernant ces clients, les créances à venir se rapportant à l'exploitation de l'exercice (factures clients non encore établies), les créances sur cession d'actifs, les effets escomptés non échus, les créances litigieuses ou douteuses, les intérêts courus à la clôture de l'exercice, les avances et acomptes obtenus, les retenues de garantie dans les comptes rattachés.

Les clients sont les tiers auxquels l'entité vend les biens ou services, objets de son activité.

Les chèques, effets à payer et autres valeurs revenus impayés doivent être enregistrés dans le compte 413 Clients chèques, effet et autres valeurs impayés pour un meilleur suivi des incidents de paiements.

Si un tiers a, en outre, d'autres relations avec l'entité (de fournisseur ou de salarié, par exemple), seules les opérations relatives aux ventes (factures, avoirs, règlements, rabais, escomptes, etc.) doivent figurer dans le compte "Client", les autres opérations étant enregistrées aux comptes particuliers qu'elles concernent (fournisseurs, personnel, etc.).

Les clients sont classés selon les différents critères dont l'ordre de priorité est déterminé par le degré d'utilité qu'ils présentent pour les parties intéressées et en fonction des moyens de l'entité.

Si un tiers, client d'exploitation, a, en outre, avec l'entité d'autres relations (de fournisseur, par exemple), seules les opérations relatives aux ventes (factures, avoirs, règlements, rabais, escomptes, etc.) doivent figurer dans le compte "Clients", les autres opérations étant imputées aux comptes particuliers qu'elles concernent.

Si un tiers, client d'exploitation, a, en outre, avec l'entité des relations de client d'investissements, ces dernières opérations doivent être imputées au compte qu'elles concernent (485 — Créances sur cessions d'immobilisations).

Le **factoring ou l'affacturage** est une opération qui consiste en un transfert de créances commerciales de leur titulaire à un factor, qui se charge d'en opérer le recouvrement et qui en garantit la bonne fin même en cas de défaillance momentanée ou permanente du débiteur **(voir titre VIII Opérations spécifiques, chapitre 15)**.

Les clients sont classés selon différents critères qui peuvent servir de base à la codification des sous-comptes :

1 – Répartition géographique des clients

Les entités ventilent, en tant que de besoin, leurs opérations selon qu'elles sont réalisées :

- dans l'Etat-partie;
- dans les autres Etats de la Région ;
- hors Région ;
- sur internet.

2 – Nature du client

Entité, particulier, Etat, collectivité publique, institutions financières, selon la nomenclature des agents économiques retenue dans le Système comptable OHADA.

3 – Relations entre le client et l'entité

Client membre du groupe (sociétés apparentées) et autres clients.

4 – Nature de la créance

On séparera dans des comptes distincts :

- les créances assorties d'une clause de réserve de propriété sur le bien ;
- les retenues de garanties clients effectuées sur le prix convenu. Le compte 4117 Clients, retenues de garantie reçoit, le cas échéant, à son débit, par le crédit du compte client intéressé, le montant des retenues effectuées sur le prix convenu jusqu'à l'échéance du terme de garantie prévu ;
- les avances et acomptes reçus sur commandes en cours ;
- les factures à établir dont le montant est définitivement arrêté, mais qui ne sont pas encore expédiées par l'entité (si le montant ne peut qu'être estimé à la date de clôture de la période, on utilisera le compte 418 — Clients, produits à recevoir en contrepartie des comptes de la classe 7 et du compte 4435 si le bien entre dans le champ d'application de la TVA). A l'ouverture de l'exercice ces écritures sont contre-passées pour permettre un meilleur contrôle et une meilleure analyse des flux ou soldées par le compte client à l'émission de la facture.
  - les clients qui contestent leurs dettes (créances litigieuses) ou se dérobent à leur paiement (créances douteuses) ;
  - le compte 4194 emballages et matériels consignés, reçoit à son crédit, par le débit du client consignataire, les sommes facturées par l'entité à titre de consignation d'emballages ou de matériels.

  Ce compte, emballages et matériels consignés est soldé par :
  - le crédit du compte client à la restitution de l'emballage ou du matériel ;
  - le crédit du compte (7074) bonis sur cession d'emballages, s'il s'agit d'un emballage, ou du compte (82) produits des cessions d'immobilisations, s'il s'agit d'un matériel, en cas de conservation de l'emballage ou du matériel par le client
  - le crédit du compte (7074) bonis sur reprises d'emballage en cas de reprise à un prix inférieur à celui de la consignation.
  - les effets à recevoir en portefeuille qui seront transférés en cas de remise à l'escompte dans un sous - compte distinct (compte 415 — Clients, effets escomptés non échus).

5 – Identité du client

Selon le classement adopté par l'entité, en principe, il est tenu un sous-compte individuel par client en vue d'alimenter directement le fichier clients

6 – Nature du produit ou du service vendu

Selon la nomenclature de biens et services en usage dans chacun des Etats parties.

Dans la situation patrimoniale, aucune compensation ne doit être établie entre les comptes clients à solde débiteur et les comptes clients à solde créditeur. Les premiers figurent à l'actif du bilan et les seconds au passif du bilan. C'est ainsi que les avances et acomptes reçus sur commandes en cours, subsistant à la clôture de l'exercice, figurent en clair au passif du bilan.

Fonctionnement

Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES est débité du montant des factures de ventes de biens ou de prestations de services

par le crédit des comptes concernés de la classe 7 (montant hors taxes récupérables) ;

par le crédit du compte 4194 - clients, dettes pour emballages et matériels consignés ;

par le crédit du compte 443 – Etat TVA facturée.

Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES est crédité des avances et acomptes ainsi que des règlements reçus des clients

par le débit des comptes de trésorerie ou effets à recevoir
par le débit du compte 4194 — Clients, dettes pour emballages et matériels consignés .

Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES est crédité pour le montant des factures d'avoir émises pour retour de marchandises

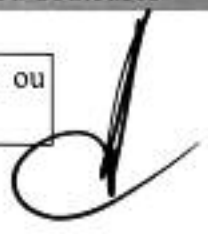
par le débit des comptes de la classe 7 et des autres comptes ayant joué lors de l'enregistrement initial des ventes de biens et de services.

Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES est crédité des rabais, ristournes et remises accordés sur ventes hors factures

par le débit des comptes 70 — Ventes.

Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES est crédité des créances litigieuses ou douteuses

par le débit du compte 416 — Créances clients litigieuses ou douteuses.



Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES est crédité des escomptes de règlement accordés aux clients

par le débit du compte 673 — Escomptes accordés.

Exclusions

Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES ne doit pas servir à enregistrer : • les créances sur des tiers nées des opérations autres que la vente des marchandises, des produits intermédiaires, des produits finis ou services	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *485 — Créances sur cessions d'immobilisations*

Eléments de contrôle

Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES peut être contrôlé à partir des factures, chèques de règlement, effets, impayés, relances clients, dossiers contentieux.

COMPTE 42 : Personnel

Contenu

Le compte Personnel enregistre l'ensemble des opérations qui interviennent entre l'entité et les personnes qui lui sont liées par un contrat de travail. Par extension, les opérations qui concernent les représentants du personnel ou les organismes similaires lui sont rattachées.

Le personnel de l'entité comprend :

- le personnel de direction et d'encadrement, les employés, les ouvriers et les occasionnels indépendamment de leur situation ou de leurs fonctions ;
- les représentants salariés ;
- les associés et les dirigeants de société qui exercent des fonctions techniques ;
- les membres de la famille de l'exploitant exerçant un emploi salarié.

Subdivisions

421 PERSONNEL, AVANCES ET ACOMPTES
- 4211 Personnel, avances
- 4212 Personnel, acomptes
- 4213 Frais avancés et fournitures au personnel

422 PERSONNEL, REMUNERATIONS DUES

423 PERSONNEL, OPPOSITIONS, SAISIES-ARRÊTS
- 4231 Personnel, oppositions
- 4232 Personnel, saisies-arrêts
- 4233 Personnel, avis à tiers détenteur

424 PERSONNEL,ŒUVRES SOCIALES INTERNES
- 4241 Assistance médicale
- 4242 Allocations familiales
- 4245 Organismes sociaux rattachés à l'entité
- 4248 Autres œuvres sociales internes

425 REPRESENTANTS DU PERSONNEL
- 4251 Délégués du personnel
- 4252 Syndicats et Comités d'entreprise, d'établissement
- 4258 Autres représentants du personnel

426 PERSONNEL, PARTICIPATION AUX BENEFICES ET AU CAPITAL
- 4261 Participation aux bénéfices
- 4264 Participation au capital

427 PERSONNEL-DEPÔTS

428 PERSONNEL, CHARGES A PAYER ET PRODUITS A RECEVOIR
- 4281 Dettes provisionnées pour congés à payer
- 4286 Autres charges à payer
- 4287 Produits à recevoir

Commentaires

Les opérations traitées par ce compte concernent, d'une part, les rémunérations dues au personnel, les avances et acomptes consentis au personnel et, d'autre part, les versements effectués aux œuvres sociales internes et la fraction du salaire soumise à saisie, en cas d'opposition de tiers.

Le compte 426 Personnel participation aux bénéfices et au capital enregistre

- les sommes attribués au personnel après

la date d'approbation des comptes par l'assemblée générale ordinaire des actionnaires ou des associés ;

- l'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants par prélèvement obligatoire sur la part des bénéfices ou par rachat par la société de ses propres actions **(voir titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 19)**.

Si l'attribution gratuite des actions au personnel salarié et aux dirigeants est réalisée par un prélèvement sur la part des réserves. Le compte de réserves (compte1132) sera débité par le crédit du compte de capital (compte 1013). Les actions attribuées au personnel salarié seront mentionnées sur le registre des titres nominatifs des actions.

A la clôture de l'exercice, il ne doit pas être effectué de compensation entre les sommes dues au personnel et les montants qui seraient éventuellement dus par le personnel et qui n'auraient pas été retenus sur la dernière paie de l'exercice.

Fonctionnement

Le compte 42 — PERSONNEL est crédité des rémunérations brutes à payer au personnel (ou au comité d' entreprise)

par le débit des comptes de charges intéressés 66 — Charges de personnel.

Le compte 42 — PERSONNEL est débité du montant des avances et acomptes faits au personnel (ou au comité d'entreprise) ainsi que des rémunérations versées au personnel

par le crédit des comptes de trésorerie.

Le compte 42 — PERSONNEL est débité des sommes dues par le personnel

par le crédit des comptes de produits (services exploités dans l'intérêt du personnel, etc.).

Le compte 42 — PERSONNEL est débité des versements effectués aux organismes sociaux pour le compte du personnel (cotisations salariales)

par le crédit du compte 43 — Organismes sociaux.

Le compte 42 — PERSONNEL est débité, en cas d'opposition de tiers sur salaires, du versement de la fraction de salaire soumise à saisie

par le crédit des comptes de trésorerie.

Exclusions

Le compte 42 — PERSONNEL ne doit pas servir à enregistrer : • les prêts consentis au personnel • les opérations en comptes courants des associés et administrateurs pour les mouvements de fonds n'intéressant pas la rémunération de leur travail	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *272 — Prêts au personnel* • *46 — Apporteurs, Associés et Groupe*

Eléments de contrôle

Le compte 42 — PERSONNEL peut être contrôlé à partir :

- des fiches de paie ;
- des déclarations sociales ;
- des contrats de prêts ;
- des procès-verbaux de saisie-arrêt ;
- des avis à tiers détenteur.

COMPTE 43 : Organismes sociaux

Contenu

Ce compte enregistre, d'une part, le montant des cotisations sociales salariales et patronales dues aux organismes sociaux et, d'autre part, les règlements de cotisations effectués à leur profit.

Subdivisions

431 SECURITE SOCIALE
- 4311 Prestations familiales
- 4312 Accidents de travail
- 4313 Caisse de retraite obligatoire
- 4314 Caisse de retraite facultative
- 4318 Autres cotisations sociales

432 CAISSES DE RETRAITE COMPLEMENTAIRE

433 AUTRES ORGANISMES SOCIAUX
- 4331 Mutuelle
- 4332 Assurances retraite
- 4333 Assurances et organismes de santé

438 ORGANISMES SOCIAUX, CHARGES A PAYER ET PRODUITS A RECEVOIR
- 4381 Charges sociales sur gratifications à payer
- 4382 Charges sociales sur congés à payer
- 4386 Autres charges à payer
- 4387 Produits à recevoir

Commentaires

Les obligations de l'entité vis-à-vis des organismes sociaux sont remplies à partir des procédures comptables définies dans le Système Comptable OHADA.

Fonctionnement

Le compte 43 — ORGANISMES SOCIAUX est crédité du montant des cotisations sociales, salariales et patronales dues aux organismes sociaux

par le débit du compte 664 — Charges sociales, pour la part patronale ;

et par le débit du compte 422 — Personnel, rémunérations dues, pour la part salariale.

Le compte 43 — ORGANISMES SOCIAUX est débité des règlements de cotisations effectués aux organismes sociaux

par le crédit des comptes de trésorerie concernés.

Exclusions

Le compte 43 — ORGANISMES SOCIAUX ne doit pas servir à enregistrer : • les opérations faites avec les organismes sociaux en tant que clients	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *41 — Clients et comptes rattachés*

Eléments de contrôle

Le compte 43 — ORGANISMES SOCIAUX peut être contrôlé à partir :

- des fiches de paie ;
- des bordereaux de déclarations sociales ;
- des livres de paie.

COMPTE 44 : Etat et Collectivités publiques

Contenu

Les opérations à inscrire à ce compte concernent d'une manière générale les opérations qui sont faites avec l'Etat et avec les diverses collectivités publiques en tant que pouvoirs publics.

Subdivisions

441 ETAT, IMPÔT SUR LES BENEFICES
442 ETAT, AUTRES IMPÔTS ET TAXES
- 4421 Impôts et taxes d'Etat
- 4422 Impôts et taxes pour les collectivités publiques
- 4423 Impôts et taxes recouvrables sur des obligataires
- 4424 Impôts et taxes recouvrables sur des associés
- 4426 Droits de douane
- 4428 Autres impôts et taxes

443 ETAT, T.V.A. FACTUREE
- 4431 T.V.A. facturée sur ventes
- 4432 T.V.A. facturée sur prestations de services
- 4433 T.V.A. facturée sur travaux
- 4434 T.V.A. facturée sur production livrée à soi-même
- 4435 T.V.A. sur factures à établir

444 ETAT, T.V.A. DUE OU CREDIT DE T.V.A.
- 4441 Etat, T.V.A. due
- 4449 Etat, crédit de T.V.A. à reporter

445 ETAT, T.V.A. RECUPERABLE
- 4451 T.V.A. récupérable sur immobilisations
- 4452 T.V.A. récupérable sur achats
- 4453 T.V.A. récupérable sur transport
- 4454 T.V.A. récupérable sur services extérieurs et autres charges
- 4455 T.V.A. récupérable sur factures non parvenues
- 4456 T.V.A. transférée par d'autres entités

446 ETAT, AUTRES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES
447 ETAT, IMPÔTS RETENUS A LA SOURCE
- 4471 Impôt général sur le revenu
- 4472 Impôts sur salaires
- 4473 Contribution nationale
- 4474 Contribution nationale de solidarité
- 4478 Autres impôts et contributions

448 ETAT, CHARGES A PAYER ET PRODUITS A RECEVOIR
- 4486 Charges à payer
- 4487 Produits à recevoir

449 ETAT, CREANCES ET DETTES DIVERSES
- 4491 Etat, obligations cautionnées
- 4492 Etat, avances et acomptes versés sur impôts
- 4493 Etat, fonds de dotation à recevoir
- 4494 Etat, subventions d'investissement à recevoir
- 4495 Etat, subventions d'exploitation à recevoir
- 4496 Etat, subventions d'équilibre à recevoir
- 4497 Etat avances sur subventions
- 4499 Etat, fonds réglementés provisionnés

Commentaires

Les opérations d'achats et de ventes de biens ou de services avec l'Etat et les collectivités publiques s'inscrivent aux comptes 40 — Fournisseurs et comptes rattachés et 41 — Clients et comptes rattachés, au même titre que les opérations faites avec les autres fournisseurs et les autres clients.

Les dettes du compte 442 — Etat, autres impôts et taxes comprennent non seulement les impôts et taxes d'Etat proprement dits tels que droits de douane à l'exportation, mais, aussi, les impôts et taxes perçus pour le compte des collectivités locales.

Fonctionnement

Le compte 44 — ETAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES est crédité lors de la constatation par l'entité des dettes d'impôts dont elle est redevable envers l'Etat

par le débit des comptes de charges intéressés.

Le compte 44 — ETAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES est crédité lors du règlement par l'Etat des sommes dues à l'entité

par le débit des comptes de trésorerie.

Le compte 44 — ETAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES est débité des sommes versées lors du règlement par l'entité à l'Etat

par le crédit des comptes de trésorerie concernés.

Le compte 44 — ETAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES est débité lors de la constatation de la dette de l'Etat envers l'entité (fonds de dotation, subventions, etc.)

par le crédit des comptes concernés des classes 1 et 4 ou des classes 7 et 8, selon la qualification des fonds alloués.

Exclusions

Le compte 44 — ETAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les opérations faites avec l'Etat en tant que fournisseur	• *40 — Fournisseurs et comptes rattachés*
• les opérations faites avec l'Etat en tant que client	• *41 — Clients et comptes rattachés*
• les droits de douane acquittés à l'entrée des biens sur le territoire national faisant partie du prix d'achat du bien	• *comptes de la classe 2 ou 6 concernés*

Eléments de contrôle

Le compte 44 — ETAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES peut être contrôlé à partir :

- des avis d'imposition ;
- des déclarations fiscales ;
- des relevés bancaires.

COMPTE 45 : Organismes internationaux

Contenu

Les opérations à inscrire à ce compte concernent les dettes et créances autres que celles liées à l'activité de l'entité.

Elles concernent exclusivement le montant des dépenses dont l'entité doit assumer la charge, les dettes des organismes internationaux vis-à-vis de l'entité et, d'autre part, les dettes de l'entité vis-à-vis des organismes internationaux et le règlement par ces derniers des sommes dues à l'entité.

Subdivisions

451 OPERATIONS AVEC LES ORGANISMES AFRICAINS

452 OPERATIONS AVEC LES AUTRES ORGANISMES INTERNATIONAUX

458 ORGANISMES INTERNATIONAUX, FONDS DE DOTATION ET SUBVENTIONS A RECEVOIR

- 4581 Organismes internationaux, fonds de dotation à recevoir
- 4582 Organismes internationaux, subventions à recevoir

Fonctionnement

Le compte 45 — ORGANISMES INTERNATIONAUX est crédité lors de la constatation par l'entité des dettes dont elle est redevable envers les organismes internationaux

par le débit des comptes de charges ou d'immobilisations concernés.

Le compte 45 — ORGANISMES INTERNATIONAUX est crédité lors du règlement par les organismes internationaux de sommes dues à l'entité

par le débit des comptes de trésorerie.

Le compte 45 — ORGANISMES INTERNATIONAUX est débité des dépenses dont l'entité doit assumer la charge

par le crédit des comptes de trésorerie concernés lors du règlement par l'entité aux organismes internationaux.

Le compte 45 — ORGANISMES INTERNATIONAUX est débité lors de la constatation de la dette des organismes internationaux envers l'entité (fonds de dotation, subventions, etc.)

par le crédit des comptes concernés des classes 1 et 4 ou des classes 7 et 8, selon la qualification des fonds alloués.

Exclusions

Le compte 45 — ORGANISMES INTERNATIONAUX ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les opérations faites avec les organismes internationaux en tant que fournisseurs	• *40 — Fournisseurs et comptes rattachés*
• les opérations faites avec les organismes internationaux en tant que clients	• *41 — Clients et comptes rattachés*

Eléments de contrôle

Le compte 45 – ORGANISMES INTERNATIONAUX peut être contrôlé à partir :

- des relevés bancaires ;
- des avis de versement ;
- des avis d'octroi de subventions.

COMPTE 46 : Apporteurs, Associés et Groupe

Contenu

Le compte 46 enregistre :

- d'une part les créances/dettes envers les apporteurs résultant des divers mouvements du capital social ;
- d'autre part les créances/dettes temporaires en comptes courants des associés.

En ce qui concerne ces derniers, le plan de comptes distingue les associés ordinaires et, dans le cas d'appartenance à un groupe, les autres sociétés du groupe.

Subdivisions

461 APPORTEURS, OPERATIONS SUR LE CAPITAL
- 4611 Apporteurs, apports en nature
- 4612 Apporteurs, apports en numéraire
- 4613 Apporteurs, capital appelé, non versé
- 4614 Apporteurs, compte d'apport, opérations de restructuration (fusion…)
- 4615 Apporteurs, versements reçus sur augmentation de capital
- 4616 Apporteurs, versements anticipés
- 4617 Apporteurs défaillants
- 4618 Apporteurs, titres à échanger
- 4619 Apporteurs, capital à rembourser

462 ASSOCIES[1], COMPTES COURANTS
- 4621 Principal
- 4626 Intérêts courus

463 ASSOCIES[1], OPERATIONS FAITES EN COMMUN ET GIE
- 4631 Opérations courantes
- 4636 Intérêts courus

465 ASSOCIES[1], DIVIDENDES A PAYER

466 GROUPE, COMPTES COURANTS

467 APPORTEURS, RESTANT DÛ SUR CAPITAL APPELE

[1] le terme « associés » englobe les « actionnaires » et les « membres »

Commentaires

Sont réputés associés les membres des sociétés de capitaux, des sociétés de personnes, des sociétés de fait et des sociétés en participation. La SARL a la possibilité de libérer le capital sur une durée de deux années à compter de son immatriculation au registre du commerce.

Il y a lieu de comptabiliser dans des sous-comptes particuliers les opérations suivantes concernant le capital :

- la dette contractée par les apporteurs, lors de la souscription du capital ;
- le règlement de cette dette par les apporteurs;
- le restant dû sur le capital appelé ;
- les fonds laissés ou mis temporairement à la disposition de l'entité par les associés ;
- les versements reçus par la société sur augmentation de capital ;
- les sommes dues et réglées par la société au titre des dividendes.

Les mouvements du compte 461 – Apporteurs, opérations sur le capital concernent toutes les personnes qui

souscrivent au capital d'une entité, y compris les autres sociétés du groupe, associées de l'entité.

Les créances/dettes envers les entités du groupe, autres que celles enregistrées dans le compte 466 – Groupe, comptes courants, sont comptabilisées :

- dans les comptes de tiers 40 – Fournisseurs et 41 – Clients en ce qui concerne les opérations commerciales ;
- dans les comptes 16, 18 et 27 en ce qui concerne les opérations financières.

Fonctionnement

Le compte 46 — APPORTEURS, ASSOCIES ET GROUPE est crédité des sommes dues à titre de dividendes

par le débit des comptes Résultat, Réserves, Report à nouveau.

Le compte 46 — APPORTEURS ASSOCIES ET GROUPE est crédité des fonds mis ou laissés temporairement à la disposition de la société

par le débit des comptes de trésorerie (ou de charges, s'il s'agit de frais réglés pour le compte de l'entité).

Le compte 46 — APPORTEURS ASSOCIES-ET GROUPE est débité des sommes réglées au titre des dividendes

par le crédit des comptes de trésorerie (ou des comptes courants).

Le compte 46 — APPORTEURS ASSOCIES ET GROUPE est débité des fonds prélevés par les associés ou des règlements effectués pour leur compte par l'entité

par le crédit des comptes de trésorerie (ou des comptes de charges).

Exclusions

Le compte 46 — APPORTEURS ASSOCIES ET GROUPE ne doit pas servir à enregistrer : • les dettes et créances des associés contractées ou consenties • les emprunts et les prêts des associés • la dette des associés, représentative du capital souscrit non appelé	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *16 — Emprunts et dettes assimilées* • *27 — Autres immobilisations financières* • *109 — Apporteurs, capital souscrit, non appelé*

Eléments de contrôle

Le compte 46 — APPORTEURS, ASSOCIES ET GROUPE peut être	contrôlé à partir des décisions des assemblées d'associés.

COMPTE 47 : Débiteurs et créditeurs divers

Contenu

Ce compte enregistre les opérations en instance de régularisation et relatives aux créances et dettes liées à l'acquisition de titres, des charges non consommées, des produits constatés d'avance, des écarts sur opérations libellées en monnaies étrangères, et des créances sur travaux non encore facturables.

Subdivisions

471 DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS
- 4711 Débiteurs divers
- 4712 Créditeurs divers
- 4713 Obligataires
- 4714 Créances sur cessions de titres de placement
- 4715 Rémunérations d'administrateurs
- 4716 Compte d'affacturage
- 4717 Débiteurs divers- retenues de garantie
- 4718 Apport, compte de fusion et opérations assimilées
- 4719 Bons de souscription d'actions et d'obligations

472 CREANCES ET DETTES SUR CESSIONS DE TITRES DE PLACEMENT
- 4721 Créances sur cessions de titres de placement
- 4726 Versements restant à effectuer sur titres de placement non libérés

473 INTERMEDIAIRES – OPERATIONS FAITES POUR LE COMPTE DE TIERS
- 4731 Mandants
- 4732 Mandataires
- 4733 Commettants
- 4734 Commissionnaires
- 4739 Etat, Collectivités publiques, fonds global d'allocation

474 COMPTE DE REPARTITION PERIODIQUE DES CHARGES ET DES PRODUITS
- 4746 Compte de répartition périodique des charges
- 4747 Compte de répartition périodique des produits

475 COMPTE TRANSITOIRE, AJUSTEMENT SPECIAL LIE A LA REVISION SYSCOHADA
- 4751 Compte actif
- 4752 Compte passif

476 CHARGES CONSTATEES D'AVANCE

477 PRODUITS CONSTATES D'AVANCE

478 ECARTS DE CONVERSION-ACTIF
- 4781 Diminution des créances d'exploitation
- 4782 Diminution des créances financières
- 4783 Augmentation des dettes d'exploitation
- 4783 Augmentation des dettes financières
- 4786 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie
- 4788 Différences compensées par couverture de change

479 ECARTS DE CONVERSION-

PASSIF

4791 Augmentation des créances d'exploitation

4792 Augmentation des créances financières

4793 Diminution des dettes d'exploitation

4794 Diminution des dettes financières

4797 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie

4798 Différences compensées par couverture de change

Commentaires

Aucune compensation n'est en principe admise entre les dettes et les créances dont les soldes créditeurs et débiteurs doivent être inscrits au bilan dans les rubriques **Autres créances** à l'actif et **Autres dettes** au passif.

Lors de l'acquisition de titres de placement non libérés entièrement par l'entité, la valeur globale est portée au compte d'actif immobilisé concerné, y compris les montants non encore appelés. Ces derniers figurent au compte 472 — Versements restant à effectuer sur titres de placement non encore libérés.

Le compte 474 Compte de répartition périodique des charges et des produits est traité **au Titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 24.**

Le compte 475 compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA ne doit servir à enregistrer que les comptes d'actifs et du passif supprimés ou traités autrement par le SYSCOHADA révisé.

Les comptes 478 — Ecarts de conversion - Actif et 479 — Ecarts de conversion - Passif (prévus pour l'enregistrement des pertes et gains latents) permettent de constater, à la clôture de l'exercice, les écarts entre créances et dettes en devises converties en unités monétaires légales du pays, telles qu'elles figurent en comptabilité, et leur évaluation en unités monétaires légales du pays à la date de clôture de l'exercice.

Les comptes 4786 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – ACTIF et 4797 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – PASSIF enregistrent les différences d'évaluation en contrepartie du compte 54 Instruments de trésorerie. Ces comptes enregistrent également les gains ou pertes sur instruments de couverture en attente d'imputation en résultat de manière symétrique avec l'élément couvert.

Fonctionnement

Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS est crédité des dettes contractées ou des remboursements de créances

par le débit des comptes de trésorerie concernés.

Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS est crédité des apports effectués par l'exploitant en cours d'exercice

par le débit des comptes de trésorerie concernés.

Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS est crédité des virements restant à effectuer sur des titres non encore totalement libérés

par le débit du compte 26 — Titres de participation ; ou du compte 274 — Titres immobilisés ; ou du compte 50 — Titres de placement.

Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS est crédité, à la clôture de l'exercice, des produits perçus pendant l'exercice et se rattachant à l'exercice à venir (produits constatés d'avance)

par le débit des comptes de produits concernés.

Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS est débité des créances sur les tiers ou du remboursement des dettes contractées

par le crédit d'un compte de tiers ou des comptes de trésorerie concernés.

Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS est débité des retraits effectués par l'exploitant en cours d'exercice

par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS est débité, à la clôture de l'exercice, des charges payées pendant l'exercice et se rattachant à l'exercice à venir (charges payées d'avance)

par le crédit des comptes de charges concernés.

Exclusions

Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS ne doit pas servir à enregistrer : • les charges imputables au compte Fournisseurs • les produits imputables au compte Clients	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *40 — Fournisseurs et comptes rattachés* • *41 — Clients et comptes rattachés*

Eléments de contrôle

Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS peut être contrôlé à partir :

- des contrats ;
- des conventions ;
- des décomptes de régularisation ;
- des chèques ;
- des relevés de banque.

COMPTE 48 : Créances et dettes hors activités ordinaires

Contenu

Ce sont des créances et des dettes consécutives à des opérations effectuées par l'entité mais n'ayant pas de lien direct avec l'activité ordinaire de l'entité.

Subdivisions

481 FOURNISSEURS D'INVESTISSEMENTS
- 4811 Immobilisations incorporelles
- 4812 Immobilisations corporelles
- 4813 Versements restant à effectuer sur titres de participation et titres immobilisés non libérés
- 4816 Réserve de propriété(1)
- 4817 Retenues de garantie(1)
- 4818 Factures non parvenues(1)

482 FOURNISSEURS D'INVESTISSEMENTS EFFETS A PAYER
- 4821 Immobilisations incorporelles
- 4822 Immobilisations corporelles

484 AUTRES DETTES HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)

485 CREANCES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS
- 4851 en compte, immobilisations incorporelles
- 4852 en compte, immobilisations corporelles
- 4853 Effets à recevoir, immobilisations incorporelles
- 4854 Effets à recevoir, immobilisations corporelles
- 4855 Effets escomptés non échus
- 4857 Retenues de garantie
- 4858 Factures à établir

488 AUTRES CREANCES HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)

(1) créer des sous comptes pour distinguer les immobilisations corporelles des incorporelles

Commentaires

La mise en évidence au bilan des créances et des dettes hors activités ordinaires par l'intermédiaire du compte 48 permet de mesurer directement le besoin ou la ressource de financement H.A.O., en parallèle avec le besoin ou la ressource de financement de l'exploitation.

Les créances sur cessions d'immobilisations sont considérées comme H.A.O. dans tous les cas où elles concernent des opérations n'entrant pas dans l'activité normale et courante de l'entité. Dans le cas contraire, elles constituent des créances rattachées au compte Client (compte 414) et sont débitées par le crédit du compte 754 — Produits des cessions courantes d'immobilisations.

Fonctionnement

Le compte 48 — CREANCES ET DETTES HORS ACTIVITES ORDINAIRES est crédité des dettes H.A.O. contractées ou des remboursements de créances H.A.O.

par le débit des comptes de trésorerie concernés ou des comptes de la classe 8.

Le compte 48 — CREANCES ET DETTES HORS ACTIVITES ORDINAIRES est débité des créances H.A.O. sur les tiers ou des remboursements de dettes H.A.O.

par le crédit des comptes de trésorerie concernés ou des comptes de la classe 8.

Exclusions

Le compte 48 — CREANCES ET DETTES HORS ACTIVITES ORDINAIRES ne doit pas servir à enregistrer les dettes ou les créances ayant pour origine les activités ordinaires de l'entité	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *40 — Fournisseurs et comptes rattachés* • *41 — Clients et comptes rattachés*

Eléments de contrôle

Le compte 48 — CREANCES ET DETTES HORS ACTIVITES ORDINAIRES peut être contrôlé à partir :

- des chèques ;
- des effets de commerce ;
- des contrats d'acquisition d'immobilisations ;
- des factures ;
- des ordres de mouvements en Bourse.

COMPTE 49 : Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Tiers)

Contenu

Ce sont des dépréciations subies par des comptes de tiers résultant de causes diverses dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.

Subdivisions

490 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES FOURNISSEURS
491 DEPRECIATIONS DES COMPTES CLIENTS
- 4911 Créances litigieuses
- 4912 Créances douteuses

492 DEPRECIATIONS DES COMPTES PERSONNEL
493 DEPRECIATIONS DES COMPTES ORGANISMES SOCIAUX
494 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES ÉTAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES
495 DEPRECIATIONS DES COMPTES ORGANISMES INTERNATIONAUX
496 DEPRECIATIONS DES COMPTES APPORTEURS ASSOCIES ET GROUPE
- 4962 Associés, comptes courants
- 4963 Associés, opérations faites en commun
- 4966 Groupe, comptes courants

497 DEPRECIATIONS DES COMPTES DEBITEURS DIVERS
498 DEPRECIATIONS DES COMPTES DE CREANCES H.A.O.
- 4985 Créances sur cessions d'immobilisations
- 4986 Créances sur cessions de titres de placement
- 4988 Autres créances H.A.O.

499 PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME
- 4991 sur opérations d'exploitation
- 4997 sur opérations financières
- 4998 sur opérations H.A.O.

Commentaires

Les dépréciations des comptes de tiers obéissent aux mêmes règles de comptabilisation que les dépréciations constatées sur les stocks et les comptes de trésorerie.

La dépréciation doit être certaine quant à sa nature et l'élément d'actif en cause doit être individualisé. En l'occurrence, les entités désireuses de constituer des dépréciations doivent être en mesure :

- de préciser exactement la nature et l'objet des créances à déprécier ;
- de justifier les motifs qui rendent les créances douteuses et litigieuses.

La charge est à constituer même si la dépréciation est d'un montant incertain.

La dépréciation traduit une baisse non définitive et non irréversible de l'évaluation des éléments d'actif par rapport à leur valeur comptable.

Les événements générateurs de dépréciations survenus après la clôture de l'exercice ne sont pas pris en compte dans ledit exercice ; les charges ne doivent être constituées que pour des dépréciations subies au cours de l'exercice, et à la clôture

de l'exercice.

La dépréciation doit être constituée même en l'absence ou en cas d'insuffisance de bénéfices, conformément au principe de prudence.

Lorsqu'au jour de l'inventaire, la valeur économique réelle des créances est inférieure à leur valeur comptable déterminée conformément aux dispositions précédemment exposées, les entités doivent constituer des dépréciations qui expriment les moins-values constatées sur ces comptes de tiers.

Ces dépréciations sont portées à l'actif du bilan, en déduction de la valeur des postes qu'elles concernent, sous la forme prévue par le modèle de bilan.

Les provisions pour risques à court terme sont liées au mécanisme des charges et représentent une dette probable à moins d'un an.

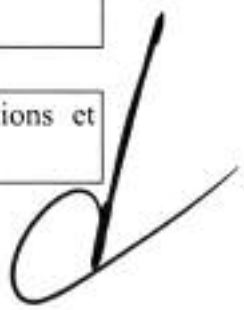
Les dépréciations et les provisions pour risques à court terme correspondent à des charges d'exploitation ou H.A.O. selon leur nature.

Fonctionnement

Le compte 49 — DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME (TIERS) est crédité à la clôture de l'exercice des dépréciations constatées sur les éléments d'actif de la classe 4 (comptes 41 à 48) ou des provisions pour risques à court terme, compte 499

par le débit du compte 659 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation ;

ou par le débit du compte 839 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme H.A.O.



Le compte 49 — DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME (TIERS) est débité à la clôture de l'exercice de la reprise des dépréciations constatées à la clôture d'un exercice antérieur sur les éléments d'actif de la classe 4 (comptes 41 à 48) ou des provisions pour risques à court terme (compte 499) dont les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister

par le crédit du compte 759 — Reprises de charges pour dépréciations et de provisions pour risques à court terme d'exploitation ;

ou par le crédit du compte 849 — Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme ~~charges~~ H.A.O.

Exclusions

Le compte 49 — DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES À COURT TERME (TIERS) ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les provisions pour risques et charges à plus d'un an	• *compte 19 — Provisions pour risques et charges*
• les dépréciations des éléments (classe 2) de l'actif immobilisé	• *compte 29 — Dépréciations*
• les dépréciations des comptes de trésorerie (classe 5)	• *compte 59 — Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Trésorerie)*

Eléments de contrôle

Le compte 49 — DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME (TIERS) peut être contrôlé à partir de tous documents à même de justifier les motifs qui rendent la créance douteuse ou litigieuse (courriers et autres protêts, justificatifs du caractère douteux ou litigieux de la créance).

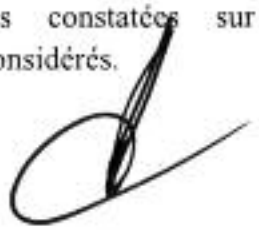
SECTION 5

CLASSE 5 — COMPTES DE TRÉSORERIE

Les comptes de la classe 5 enregistrent les opérations relatives aux valeurs en espèces, aux chèques, aux monnaies électroniques aux effets de commerce, aux titres de placement, aux coupons ainsi qu'aux opérations faites avec les établissements de crédit.

Aucune compensation ne doit être effectuée au bilan entre les soldes débiteurs et les soldes créditeurs des comptes de la classe 5.

Les comptes de la classe 5 peuvent être assortis de comptes de dépréciations, notamment les charges pour dépréciation des titres de placement ; ces dernières charges doivent résulter de l'évaluation comptable des moins-values constatées sur les éléments d'actif considérés.



COMPTE 50 : Titres de placement

Contenu

Ce sont des titres cessibles, acquis en vue d'en retirer un revenu direct ou une plus-value à brève échéance.

Subdivisions

501 TITRES DU TRESOR ET BONS DE CAISSE A COURT TERME
- 5011 Titres du Trésor à court terme
- 5012 Titres d'organismes financiers
- 5013 Bons de caisse à court terme
- 5016 Frais d'acquisition des titres du trésor et bons de caisse

502 ACTIONS
- 5021 Actions ou parts propres
- 5022 Actions cotées
- 5023 Actions non cotées
- 5024 Actions démembrées (certificats d'investissement ; droits de vote)
- 5025 Autres actions
- 5026 Frais d'acquisition des actions

503 OBLIGATIONS
- 5031 Obligations émises par la société et rachetées par elle
- 5032 Obligations cotées
- 5033 Obligations non cotées
- 5035 Autres obligations
- 5036 Frais d'acquisition des obligations

504 BONS DE SOUSCRIPTION
- 5042 Bons de souscription d'actions
- 5043 Bons de souscription d'obligations

505 TITRES NEGOCIABLES HORS REGION

506 INTERÊTS COURUS
- 5061 Titres du Trésor et bons de caisse à court terme
- 5062 Actions
- 5063 Obligations

508 AUTRES TITRES DE PLACEMENT ET CRÉANCES ASSIMILÉES

Commentaires

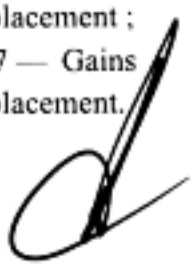
Les titres de placement comprennent les actions et parts sociales, les obligations et les bons aisément négociables sur un marché réglementé.

Représentatifs de créances souscrites, ils sont réalisables immédiatement, en cas de nécessité. Productifs d'intérêts, ils constituent des placements financiers.

A leur entrée les titres de placement sont comptabilisés au prix d'achat, frais d'achat inclus. Les frais d'acquisition peuvent être enregistrés dans un sous-compte spécifique; à l'inventaire, ils sont évalués au cours en bourse, ou, pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation. Cette valeur est comparée à la valeur d'achat, frais d'acquisition inclus pour apprécier la perte de valeur éventuelle ou la plus-value générée.

La sortie des titres du patrimoine se fait selon la méthode du premier bien entré est le premier bien sorti (P.E.P.S.). En cas de cession, la différence entre le prix de cession et la valeur d'entrée des titres est enregistrée, selon le cas :

- au débit du compte 6771 — Pertes sur cessions de titres de placement ;
- au crédit du compte 777 — Gains sur cessions de titres de placement.



Fonctionnement

Le compte 50 — TITRES DE PLACEMENT est débité de la valeur d'apport ou d'acquisition des titres

par le crédit des comptes de tiers ou de trésorerie concernés.

Le compte 50 — TITRES DE PLACEMENT est crédité, en cas de cession des titres, de la valeur d'entrée

par le débit d'un compte de tiers ou de trésorerie, pour le prix de cession ;

par le débit du compte 6771 — Pertes sur cessions de titres de placement (cas de cession avec perte) ;

ou par le crédit du compte 777 — Gains sur cessions de titres de placement (cas de cession avec bénéfice).

Exclusions

Le compte 50 — TITRES DE PLACEMENT ne doit pas servir à enregistrer : • les titres dont la cession n'est pas facilement réalisable	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *26 — Titres de participation* • *274 — Titres immobilisés*

Eléments de contrôle

Le compte 50 — TITRES DE PLACEMENT peut être contrôlé à partir :

- des ordres d'achat ;
- des ordres de vente des titres ;
- des bordereaux de banque ;
- des contrats ;
- des relevés de titres en portefeuille.

COMPTE 51 : Valeurs à encaisser

Contenu

Les valeurs à encaisser sont les effets, chèques et autres valeurs transmis à la banque et dont l'entité attend l'encaissement à l'échéance.

Subdivisions

511 EFFETS A ENCAISSER
512 EFFETS A L'ENCAISSEMENT
513 CHEQUES A ENCAISSER
514 CHEQUES A L'ENCAISSEMENT
515 CARTES DE CREDIT A ENCAISSER
518 AUTRES VALEURS A L'ENCAISSEMENT
- 5181 Warrants
- 5182 Billets de fonds
- 5185 Chèques de voyage
- 5186 Coupons échus
- 5187 Intérêts échus des obligations

Commentaires

Il est conseillé d'ouvrir un compte d'effets à encaisser par échéance, ce qui permet, éventuellement, d'approvisionner les comptes bancaires en fonction des mouvements attendus.

Les effets à encaisser sont les effets en portefeuille autres que ceux concernant les clients et enregistrés au compte 412.

Les effets à l'encaissement sont les effets transmis à la banque en vue de l'encaissement à l'échéance.

Les chèques à encaisser sont les chèques que l'entité a reçu de ses clients et qu'elle n'a pas encore transmis en banque.

Les chèques à l'encaissement sont les chèques transmis à la banque qui n'ont pas encore été crédités par cette dernière.

Les cartes de crédit à encaisser enregistrent les paiements effectués par cartes de crédit jusqu'à l'avis de crédit de la banque.

Les commissions prélevées par la banque pour de tels paiements sont enregistrées en services bancaires.

Les autres valeurs à l'encaissement sont les intérêts des obligations ou les dividendes des actions, échus et non encore encaissés.

En cours d'exercice, les entités ne sont pas tenues d'utiliser le compte 51. Par contre, à la clôture de l'exercice, il est obligatoire d'inscrire au débit du compte 51, d'une part, le montant des chèques non encore remis en banque et qui ne sauraient être de ce fait inclus dans l'avoir disponible chez les banquiers, d'autre part, les coupons échus détenus par l'entité.

Fonctionnement

Le compte 51 — VALEURS A ENCAISSER est débité, lors de la réception de l'effet

par le crédit des comptes de tiers concernés.

Le compte 51 — VALEURS A ENCAISSER est crédité du montant des effets, pour solde

par le débit des comptes de trésorerie concernés.

Exclusions

Le compte 51 — VALEURS A ENCAISSER ne doit pas servir à enregistrer : • les effets à payer à plus d'un an d'échéance • les effets remis à l'escompte	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *16 — Emprunts et dettes assimilées* • *56 — Banques, crédits de trésorerie et d'escompte*

Eléments de contrôle

Le compte 51 — VALEURS A ENCAISSER peut être contrôlé à partir :

- des effets ;
- des chèques ;
- des bordereaux de remise d'effets ou de chèques ;
- des relevés de banque.

COMPTE 52 : Banques

Contenu

Ce compte enregistre les opérations financières effectuées entre l'entité, les banques agréées dans un Etat-partie et les autres banques. La liste des banques agréées est tenue par l'organisme chargé de la surveillance bancaire.

Subdivisions

521 BANQUES LOCALES
- 5211 Banques en monnaie nationale
- 5215 Banques en devises

522 BANQUES AUTRES ETATS REGION

523 BANQUES AUTRES ETATS ZONE MONETAIRE

524 BANQUES HORS ZONE MONETAIRE

525 BANQUES DEPOT A TERME

526 BANQUES, INTERET COURUS
- 5261 Banques, en monnaie locale
- 5265 Banques en devises

Commentaires

Il y a lieu de distinguer pour les banques locales, les avoirs en unité monétaire légale du pays des avoirs en devises. Parmi les premiers, il faudra séparer les avoirs liquides des avoirs soumis à restriction.

Le solde qui ressort des livres comptables doit être rapproché du solde du compte tenu par la banque et envoyé périodiquement à l'entité. Les différences éventuelles doivent être recherchées et faire l'objet d'écritures de redressement lorsqu'elles n'ont pas pour origine un chevauchement de dates.

Le dépôt bancaire à terme que l'entité peut débloquer à tout moment doit être constaté par le débit du compte 525 Banques, dépôts à terme En revanche si l'entité ne peut débloquer le dépôt sur une durée supérieure à un an le compte 2784 Banques dépôts à terme sera plus approprié.

A la clôture de l'exercice, les avoirs en monnaies étrangères sont évalués au dernier cours officiel de change connu à cette date.

Les comptes bancaires dont le solde apparaît créditeur en fin de période comptable sont inscrits au passif du bilan sous le poste "banques, découverts", sans compensation possible avec ceux des comptes bancaires présentant un solde débiteur.

Fonctionnement

Le compte 52 — BANQUES est débité des mouvements de fonds en faveur des comptes "Banques"

par le crédit des comptes concernés.

Le compte 52 — BANQUES est crédité des mouvements de fonds en diminution des comptes "Banques"

par le débit des comptes concernés.

Exclusions

Le compte 52 — BANQUES ne doit pas servir à enregistrer les mouvements de fonds relatifs aux opérations avec : • les Chèques postaux et le Trésor • les représentations locales d'institutions financières internationales ou étrangères	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *53 — Etablissements financiers et assimilés* • *538 — Autres organismes financiers*

Eléments de contrôle

Le compte 52 — BANQUES peut être contrôlé à partir :

- des relevés bancaires ;
- des états de rapprochement bancaire.

COMPTE 53 : Etablissements financiers et assimilés

Contenu

Ce compte enregistre les opérations entre l'entité et les Chèques postaux et le Trésor dans un Etat de la Région et les autres établissements financiers.

Subdivisions

531 CHEQUES POSTAUX
532 TRESOR
533 SOCIETES DE GESTION ET D'INTERMEDIATION (S.G.I.)
536 ETABLISSEMENTS FINANCIERS, INTERETS COURUS
538 AUTRES ORGANISMES FINANCIERS

Commentaires

Il y a lieu de distinguer, pour les opérations avec les chèques postaux, les avoirs en unité monétaire légale du pays, d'une part, des avoirs en devises, d'autre part. Parmi les premiers, il faudra séparer les avoirs liquides des avoirs soumis à restriction.

Les opérations enregistrées en comptabilité doivent correspondre, sous réserve d'un décalage dans le temps, aux extraits de comptes envoyés par le Centre de chèques postaux après chaque opération ou après chaque période. Les différences éventuelles doivent être recherchées et faire l'objet d'écritures de redressement lorsqu'elles n'ont pas pour origine un chevauchement de dates.

En fin d'exercice, les avoirs en monnaies étrangères sont évalués au dernier cours officiel de change connu à la date du bilan.

Les comptes chèques postaux dont le solde apparaît créditeur en fin de période comptable sont inscrits au passif du bilan sous le poste "banques, découverts", sans compensation possible avec ceux des comptes bancaires présentant un solde débiteur.

Fonctionnement

Le compte 53 — ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES est débité des mouvements de fonds en faveur des établissements concernés

par le crédit des comptes concernés.

Le compte 53 — ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES est crédité des mouvements de fonds diminuant les avoirs de l'entité dans les établissements

par le débit des comptes concernés.

Exclusions

Le compte 53 — ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES ne doit pas servir à enregistrer : • les mouvements de fonds relatifs aux opérations avec les banques	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *52 — Banques*

Eléments de contrôle

Le compte 53 — ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES peut être contrôlé à partir :

- des relevés de chèques postaux ;
- des relevés du Trésor ;
- des états de rapprochement.

COMPTE 54 : Instruments de trésorerie

Contenu

Les Instruments de trésorerie appartiennent à la catégorie des instruments financiers. Ils comprennent :

- les options de taux ;
- les options de change ;
- les options sur actions ;
- les instruments de trésorerie à terme.

La qualification et la classification de ces différents instruments sont opérées en fonction de la motivation ou de l'intention de l'entité.

Subdivisions

541 OPTIONS DE TAUX D'INTERÊT
542 OPTIONS DE TAUX DE CHANGE
543 OPTIONS DE TAUX BOURSIERS
544 INSTRUMENTS DE MARCHES A TERME
545 AVOIRS D'OR ET AUTRES METAUX PRECIEUX(1)

() Pièces, barres, lingots, louis d'or et autres métaux précieux (argent, diamant...) acquis en vue d'une cession à court terme. Ils jouent donc le rôle d'instruments de trésorerie.

Commentaires

En fonction des marchés sur lesquels les opérations sont traitées, les règles et méthodes de comptabilisation diffèrent :

- sur les marchés organisés et assimilés, dotés d'une parfaite liquidité ; évaluation au prix du marché (règle dite de mark to market) ;
- sur les autres marchés, évaluation au coût historique (règle de prudence).

Fonctionnement

Les montants nominaux des contrats des instruments à terme, qu'ils aient vocation ou non à être réglés ne sont pas comptabilisés au bilan. Ils sont mentionnés dans les engagements hors bilan.

Les primes et soultes ou équivalents sont enregistrés suivant le schéma : débit compte 54 instruments de trésorerie par le crédit d'un compte de trésorerie (52 ou 53).

Les appels de marges sont enregistrés comme suit :

- dans le cas d'un gain : débit compte de trésorerie (52 ou 53) par le crédit compte 54 instruments de trésorerie ;
- dans le cas d'une perte : débit 54 instruments de trésorerie par le crédit d'un compte de trésorerie (52 ou 53).

Les dépôts de garantie sont enregistrés au débit du compte 2758 Autres dépôts et cautionnement par le crédit d'un compte de trésorerie (52 ou 53).

L'instrument de couverture peut être un instrument ou une proportion d'instrument financier à terme ferme ou optionnel ou une

combinaison d'instruments à terme ferme ou optionnel.

Les autres actifs et passifs financiers peuvent être qualifiés d'instruments de couverture contre le risque de change ou contre d'autres risques lorsque leur exposition au risque couvert compense l'exposition de l'élément couvert.

Les opérations qualifiées de couverture sont identifiées et traitées comptablement en tant que telles dès leur origine et conservent cette qualification jusqu'à leur échéance ou dénouement.

L'élément couvert peut être un élément ou un groupe d'actifs, de passifs, d'engagements existants ou de transactions futures non encore matérialisées par un engagement si ces transactions sont définies avec précision et possèdent une probabilité suffisante de réalisation.

Un instrument financier à terme peut être un élément couvert.

Comptabilisation des instruments de couverture : Les produits et charges (latents ou réalisés) relatifs aux instruments de couverture sont reconnus au compte de résultat de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur l'élément couvert. Les variations de valeur des instruments de couverture ne sont pas reconnues au bilan, sauf si la reconnaissance en partie ou en totalité de ces variations permet d'assurer un traitement symétrique avec l'élément couvert.

Dans le cas d'un gain, le compte 54 Instruments de trésorerie est débité par le crédit du compte 778. Ce gain est étalé au prorata de la comptabilisation des produits ou charges de l'élément couvert par le biais du compte 477 Produits constatés d'avance ;

Dans le cas d'une perte, le compte 54 Instrument de trésorerie est crédité par le débit du compte 678. Cette perte est étalée au prorata de la comptabilisation des produits et charges de l'élément couvert par le biais du compte 476 Charges constatées d'avance.

Par symétrie, le résultat de la couverture est présenté dans le même poste ou à défaut dans la même rubrique du compte de résultat que celui de l'élément couvert.

Cette comptabilité de couverture subsiste même en cas d'arrêt de la couverture dans les cas suivants :

- lorsque l'instrument de couverture est dénoué ou échu alors que l'élément couvert est toujours existant,
- lorsque l'instrument de couverture ne répond plus aux critères de qualification ou lorsqu'il est mis fin à une relation de couverture et que l'élément couvert est toujours existant.

En revanche lorsque l'élément couvert ne répond plus en partie ou totalement à la qualification d'élément couvert éligible et que l'instrument de couverture est conservé, celui-ci est traité en totalité ou en partie comme un instrument en position ouverte isolée

Primes d'option : Les primes d'options peuvent être étalées dans le compte de résultat sur la période de couverture.

Elles peuvent également être constatées en résultat au même moment que la transaction couverte ou dans la valeur d'entrée au bilan de l'élément couvert lorsqu'il s'agit d'un achat futur d'actif.

Report/déport du change à terme: Le report ou déport des contrats de change à terme doit être soit constaté en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert soit, étalé dans le compte de

résultat, par le biais du comptes 6784 Pertes sur instruments de trésorerie ou du compte 7784 Produits sur instruments de trésorerie selon le sens, sur la durée de la couverture.

Pour la position ouverte isolée, c'est à dire spéculative ou des opérations dont le caractère de couverture ne peut être démontré : la perte latente engendrée par la variation de valeur des opérations doit être constatée en fin d'exercice par le débit du compte 6791 charges pour dépréciations sur risques financiers et le crédit du compte 594 dépréciations des comptes d'instruments financiers. Les gains latents n'interviennent pas dans le résultat en raison du principe de prudence.

Décomptabilisation des instruments financiers : Si l'entité perd le contrôle des droits attachés à l'instrument financier, elle doit décomptabiliser le bien et le compte 54 Instruments de trésorerie. Ce compte d'instruments de trésorerie peut être constaté en résultat au même moment que la transaction couverte ou dans la valeur d'entrée au bilan de l'élément couvert lorsqu'il s'agit d'un achat futur d'actif.

Exclusions

Le compte 54 — INSTRUMENTS DE TRESORERIE ne doit pas servir à enregistrer : • les opérations de crédits de trésorerie	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *56 — Banques, crédits de trésorerie et d'escompte*

Eléments de contrôle

Le compte 54 – INSTRUMENTS DE TRESORERIE peut être contrôlé à partir des relevés et états de rapprochement bancaires.

COMPTE 55 : Instruments de monnaie électronique

Contenu

L'instrument de monnaie électronique est constitué d'une valeur monétaire stockée sous une forme électronique, y compris magnétique, représentant une créance sur l'émetteur, qui est émise contre la remise de fonds aux fins d'opérations de paiement et qui est acceptée par une personne physique ou morale autre que l'émetteur de monnaie électronique.

Subdivisions

551 MONNAIE ELECTRONIQUE-CARTE CARBURANT
552 MONNAIE ELECTRONIQUE-TELEPHONE PORTABLE
553 MONNAIE ELECTRONIQUE-CARTE PEAGE
554 PORTE-MONNAIE ELECTRONIQUE
558 AUTRES INSTRUMENTS DE MONNAIE ELECTRONIQUE

Commentaires

Il peut être ouvert autant de sous-comptes en cas de besoin.
L'instrument de monnaie électronique est un moyen de paiement électronique qui permet d'effectuer les opérations financières suivantes:

- dépôts et retraits d'argent ;
- transferts d'argent ;
- paiement de factures (téléphone, électricité, eau, carburant ...) ;
- achat de biens et services ;
- achat de crédits téléphoniques ;
- etc....

Les comptes instruments de monnaie électronique sont débités lors du chargement et crédités au fur et à mesure des paiements.

Le porte-monnaie électronique est un moyen de paiement qui se présente sous forme d'une carte bancaire alimentée en unités monétaires par le porteur. Le porte-monnaie électronique se retire dans les banques en général. Il n'est pas nécessaire d'avoir un compte bancaire pour pouvoir obtenir un porte-monnaie électronique.
Les frais relatifs aux dépôts, retraits et paiements par instruments de monnaie électronique sont enregistrés au compte 6317 Frais sur instruments monétaires électroniques.
Le solde du compte instruments monétaire électronique ne doit être que débiteur ou nul.

Fonctionnement

Le compte 55 — INSTRUMENTS MONNAIE ELECTRONIQUE est débité des montants des chargements effectués

par le crédit des comptes concernés des comptes 52 ; 53 ; 57.

Le compte 55 — INSTRUMENTS MONNAIE ELECTRONIQUE est crédité des règlements

par le débit des comptes concernés.

Exclusions

Le compte 55 — INSTRUMENTS MONNAIE ELECTRONIQUE ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les mouvements de fonds des banques	• *52 — Banques*
• les opérations de crédit de trésorerie	• *56 — Banques crédits de trésorerie et d'escompte*
• les instruments de trésorerie	• *54 — Instruments de trésorerie*
• les paiements effectués par cartes de crédit	• *515 — Cartes de crédit à encaisser*

Eléments de contrôle

Le compte 55 — INSTRUMENTS MONNAIE ELECTRONIQUE peut être contrôlé à partir :

- des factures de chargement;
- du code accès au service de l'instrument et du code secret du gestionnaire de l'instrument.

COMPTE 56 : Banques, crédits de trésorerie et d'escompte

Contenu

Ce compte enregistre, d'une part, le montant de crédits de trésorerie inscrit au compte courant de l'établissement dispensateur de ces concours avec lequel l'entité est en relation d'affaires et, d'autre part, le montant nominal des effets escomptés.

Subdivisions

561 CREDITS DE TRESORERIE
564 ESCOMPTE DE CREDITS DE CAMPAGNE
565 ESCOMPTE DE CREDITS ORDINAIRES
566 CREDITS DE TRESORERIE, INTERETS COURUS

Commentaires

Le compte 561 — Crédits de trésorerie sert à enregistrer les concours qu'accordent les établissements de crédit sur une durée de deux ans au plus, pour financer généralement des besoins généraux.

Ils peuvent prendre la forme de prêt et être assortis de contrat indiquant la durée du remboursement, le taux d'intérêt, les garanties réelles ou personnelles y afférents.

Ils peuvent tout aussi bien revêtir la forme d'avances en compte, et être des crédits de courrier, des crédits de campagne, des facilités de caisse, voire des découverts (consentis notamment pour le règlement d'une dette, un achat massif de marchandises et autres biens, ou pour honorer des paiements importants).

Le compte 564 – Escompte de crédits de campagne sert à enregistrer les opérations d'escompte des effets représentatifs de crédits de campagne.

Par crédit de campagne, il convient d'entendre les concours consentis de façon exclusive et certaine pour la commercialisation de produits agricoles locaux lorsque :

- cette commercialisation est effectuée par l'intermédiaire ou sous la surveillance d'organismes placés directement ou indirectement sous le contrôle de l'Etat ;
- le dénouement de ces concours intervient normalement dans un délai maximum de douze mois à compter du début de la campagne.

Toutefois, le financement des stocks – reports, relatifs aux produits agricoles locaux, au-delà de douze mois – est à rattacher aux crédits de campagne.

Le compte 565 — Escompte de crédits ordinaires sert à enregistrer les opérations d'escompte des effets représentatifs de transactions commerciales. Ces effets sont créés en contrepartie :

- d'une livraison effective de biens ou services, hormis les produits de campagne ;
- d'exécution de travaux ;
- de prestations de services.

Le banquier escompteur est censé devenir propriétaire de la créance. Toutefois, la créance ne disparaît pas du bilan de l'entité

en tant que telle, en raison de l'engagement de l'entité de se substituer au débiteur défaillant.

Comptabilisation de l'opération d'escompte d'effets :

1 – A la date de remise à l'escompte, le compte

415 – Clients, effets escomptés non échus est débité par le crédit du compte 412 – Clients, effets à recevoir en portefeuille.

2 – A la réception du décompte bancaire, le compte 52 – Banques est débité pour le montant net obtenu de la banque et le compte 675 – Escompte des effets de commerce, pour le montant des frais bancaires et d'intérêts d'escompte ; en contrepartie le compte 565 – Escompte de crédits ordinaires est crédité, pour le montant nominal des effets concernés.

3 – Après la date d'échéance, et le dénouement de l'opération, le compte 565 – Escompte de crédits ordinaires est débité pour le montant nominal de l'effet par le crédit du compte 415 – Clients, effets escomptés non échus.

Fonctionnement

Le compte 56 – BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE ET D'ESCOMPTE est crédité du montant des crédits de trésorerie effectivement portés au compte

par le débit du compte 52 – Banques.

Le compte 56 – BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE ET D'ESCOMPTE est crédité du montant nominal des effets escomptés

par le débit du compte 52 – Banques ;

ou par le débit du compte 675 – Escompte des effets de commerce.

Le compte 56 — BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE ET D'ESCOMPTE est débité du montant des remboursements de crédits de trésorerie

par le crédit du compte 52 — Banques.

Le compte 56 — BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE ET D'ESCOMPTE est débité du montant nominal des effets remis à l'escompte dont l'échéance est passée et l'opération dénouée

par le crédit du compte 415 — Clients, effets escomptés non échus.

Exclusions

Le compte 56 – BANQUES CREDITS DE TRESORERIE ET D'ESCOMPTE ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les prêts bancaires à plus d'un an	• *16 — Emprunts et dettes assimilées*
• les découverts bancaires autorisés, tant qu'ils n'ont qu'un caractère d'engagement de la banque vis-à-vis de l'entité et qu'ils s'ajustent donc sur le montant du solde débiteur chez le banquier	• *comptes d'engagements hors bilan*
• les effets remis à l'encaissement à leur échéance normale	• *51 — Valeurs à encaisser*

Eléments de contrôle

Le compte 56 — BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE peut être contrôlé à partir :

- des attestations de la banque concernant les crédits de trésorerie ;
- des relevés bancaires, étant entendu que le crédit de trésorerie doit avoir été positionné au crédit du compte courant ;
- des bordereaux de remise des effets à l'escompte.

COMPTE 57 : Caisse

Contenu

Le compte Caisse retrace les opérations d'encaissement et de paiement effectuées en espèces pour les besoins de l'entité.

Subdivisions

571 CAISSE SIEGE SOCIAL
- 5711 Caisse en monnaie nationale
- 5712 Caisse en devises

572 CAISSE SUCCURSALE A
- 5721 en monnaie nationale
- 5722 en devises

573 CAISSE SUCCURSALE B
- 5731 en monnaie nationale
- 5732 en devises

Commentaires

Il peut être ouvert autant de sous-comptes en cas de besoin.

Le solde du compte caisse doit toujours correspondre exactement à la somme disponible réellement.

Le solde du compte caisse ne doit être que débiteur ou nul.

Un solde créditeur du compte caisse signifierait que l'entité serait parvenue à débourser davantage d'espèces qu'elle n'en aurait reçu en caisse et qu'elle ne serait pas à même d'indiquer la manière dont les emplois en dépassement ont été couverts. En conséquence, un solde créditeur du compte caisse ou constitue une présomption d'irrégularité de la comptabilité.

Fonctionnement

Le compte 57 — CAISSE est débité des versements effectués au profit de la caisse

par le crédit des comptes concernés.

Le compte 57 — CAISSE est crédité des règlements effectués par la caisse ou

par le débit des comptes concernés.

Exclusions

Le compte 57 — CAISSE ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les chèques de voyage	• *518 — Autres valeurs à l'encaissement*
• les chèques de banque	• *513 — Chèques à encaisser ou 514 — Chèques à l'encaissement*
• les timbres fiscaux	• *64 — Impôts et taxes*
• les timbres postaux et autres figurines d'affranchissement	• *616 — Transports de plis*
• les effets de commerce	• *41 — Clients et comptes rattachés 51 — Valeurs à encaisser 56 — Banques, crédits de trésorerie et d'escompte*
• les paiements effectués par cartes de crédit	• *515 — Cartes de crédit à encaisser*

Eléments de contrôle

Le compte 57 — CAISSE peut être contrôlé à partir :

- des procès-verbaux de caisse ;
- des états de reddition de la caisse ;
- des bordereaux de situation journalière ;

COMPTE 58 : Régies d'avances, accréditifs et virements internes

Contenu

Ce compte enregistre le montant des avances aux régisseurs, le montant des accréditifs ainsi que la régularisation desdites avances et le réglement des accréditifs.

Subdivisions

581 REGIES D'AVANCE
582 ACCREDITIFS
585 VIREMENTS DE FONDS
588 AUTRES VIREMENTS INTERNES

Commentaires

Les comptes 581 et 582 enregistrent, le cas échéant, les opérations relatives :

- aux régies d'avances : fonds gérés par les régisseurs ou les comptables subordonnés (sur un chantier forestier ou de travaux publics, par exemple) ;
- aux accréditifs, c'est-à-dire, les crédits ouverts par un établissement de crédit, relation d'affaires de l'entité, dans sa succursale d'une ville, d'un département, d'une localité, afin de permettre au tiers concerné, généralement le responsable local de l'entité, de couvrir ses besoins de trésorerie.

Les comptes 585 et 588, relatifs aux virements internes, sont utilisés pour des raisons techniques dans les comptabilités organisées sur la base de journaux auxiliaires. Ce sont des comptes de passage utiles à la comptabilisation d'opérations internes à l'entité. Leur utilisation a pour but d'éviter les risques de double emploi au cours de la centralisation des écritures. En tout état de cause ces comptes doivent être soldés au terme de leur utilisation.

Fonctionnement

Le compte 58 — REGIES D'AVANCES, ACCREDITIFS ET VIREMENTS INTERNES est débité du montant des avances aux régisseurs et du montant des accréditifs (comptes 581 et 582)

par le crédit des comptes de trésorerie.

Le compte 58 — REGIES D'AVANCES, ACCREDITIFS ET VIREMENTS INTERNES est débité, en cours d'exercice, du montant correspondant à un débit à porter dans un compte support d'un journal auxiliaire (comptes 585 et 588)

par le crédit des comptes de trésorerie.

Le compte 58 — REGIES D'AVANCES, ACCREDITIFS ET VIREMENTS INTERNES est crédité lors de la régularisation des avances et du règlement définitif des accréditifs (comptes 581 et 582)

par le débit des comptes concernés.

Le compte 58 — REGIES D'AVANCES, ACCREDITIFS ET VIREMENTS INTERNES est crédité, en cours d'exercice, du montant correspondant à un crédit à porter dans un compte support d'un journal auxiliaire (comptes 585 et 588)

par le débit des comptes de trésorerie.

Exclusions

Le compte 58 — REGIES D'AVANCES, ACCREDITIFS ET VIREMENTS INTERNES ne doit pas servir à enregistrer : • les opérations internes de trésorerie, lorsque l'entité utilise un journal unique	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *les autres comptes de la classe 5 concernés*

Eléments de contrôle

Le compte 58 — REGIES D'AVANCES, ACCREDITIFS ET VIREMENTS INTERNES peut être contrôlé à partir des relevés bancaires. Il importe de s'assurer que les comptes 585 et 588 relatifs aux virements internes sont soldés à la fin de l'exercice.

COMPTE 59 : Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Trésorerie)

Contenu

Ce compte enregistre l'amoindrissement de la valeur des titres et valeurs liquides, des avoirs en banque, et autres éléments financiers résultant de causes précises quant à leur nature, mais dont les effets ne sont pas jugés irréversibles ainsi que les reprises de charges provisionnées s'y rapportant.

Il enregistre également les provisions de caractère financier pour risques à moins d'un an.

Subdivisions

590 DÉPRÉCIATIONS DES TITRES DE PLACEMENT
591 DEPRECIATIONS DES TITRES ET VALEURS A ENCAISSER
592 DEPRECIATIONS DES COMPTES BANQUES
593 DEPRECIATIONS DES COMPTES ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES
594 DEPRECIATIONS DES COMPTES D'INSTRUMENTS DE TRESORERIE
599 PROVISIONS POUR RISRQUES A COURT TERME A CARACTERE FINANCIER

Commentaires

Les dépréciations des comptes de trésorerie obéissent aux mêmes règles de comptabilisation que les dépréciations constatées sur les éléments de l'actif circulant (classes 3 et 4).

La charge est à constituer même si la dépréciation est d'un montant incertain.

La dépréciation traduit une baisse non définitive et non irréversible de l'évaluation des éléments d'actif par rapport à leur valeur comptable.

Les événements générateurs de dépréciations, survenus après la clôture de l'exercice, ne sont pas pris en compte dans ledit exercice ; les dépréciations ne doivent être constituées que pour des dépréciations subies au cours de l'exercice, et à la clôture de l'exercice.

La dépréciation doit être constituée même en l'absence ou en cas d'insuffisance de bénéfices ; de la sorte, il est donné une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité.

Lorsque, au jour de l'inventaire, la valeur économique réelle des titres, valeurs liquides et autres avoirs du genre sur banques est inférieure à leur valeur comptable, les entités doivent constituer des dépréciations qui expriment les moins-values constatées sur ces éléments de la trésorerie.

Les dépréciations sont portées à l'actif du bilan, en diminution de la valeur des postes qu'elles concernent, sous la forme prévue par le modèle de bilan.

Pour les titres de placement, la constitution de dépréciation s'appuie sur une évaluation des cours à la clôture de l'exercice, basée sur la valeur de la transaction en bourse, s'il s'agit de titres cotés, ou sur la valeur de négociation potentielle, s'il s'agit de titres non cotés.

Les provisions pour risques à court terme à caractère financier enregistrent les pertes probables à moins d'un an ayant leur origine dans une opération de nature financière ; exemple : provisions pour pertes de change.

Fonctionnement

A la clôture de l'exercice :

Le compte 59 — DEPRECIATIONS ET RISQUES PROVISIONNES (TRESORERIE) est crédité des dépréciations de l'exercice, constatées sur les éléments d'actif de la classe 5, ainsi que des pertes probables de nature financière à moins d'un an

par le débit du compte 679 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières.

Le compte 59 — DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME (TRESORERIE) est débité des dépréciations et provisions existant à l'ouverture de l'exercice

par le crédit du compte 779 — Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières.

Exclusions

Le compte 59 — DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME (TRESORERIE) ne doit pas servir à enregistrer les provisions pour dépréciations d'autres éléments du bilan : • Classe 1 • Classe 2 • Classe 3 • Classe 4	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *19 — Provisions pour risques et charges* • *29 — dépréciations* • *39 — Dépréciations des stocks* • *49 — Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Tiers)*

Eléments de contrôle

Le compte 59 — DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES À COURT TERME (TRESORERIE) peut être contrôlé à partir des cours de Bourse de clôture, des évaluations de titres, des cours du change.

SECTION 6

CLASSE 6 COMPTES DE CHARGES DES ACTIVITÉS ORDINAIRES

Les charges sont des emplois définitifs ou consommations de valeurs décaissées ou à décaisser par l'entité :

- soit en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par l'entité, ainsi que des avantages qui lui ont été consentis ;
- soit en vertu d'une obligation légale que l'entité doit remplir ;
- soit exceptionnellement, sans contrepartie directe.

Les charges comprennent également pour la détermination du résultat de l'exercice :

- les dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciation;
- la valeur comptable des éléments d'actif cédés, détruits ou disparus.

Les charges sont distinguées, selon leur nature :

- en charges des Activités Ordinaires (compte de la classe 6)
  - en charges d'exploitation ;
  - en charges financières ;
- ou en charges Hors Activités Ordinaires (compte de la classe 8).

La classe 6 est destinée à enregistrer les charges liées à l'activité ordinaire de l'entité. Ces charges entrent dans la composition des coûts des produits de l'entité.

Les charges doivent être comptabilisées dans l'exercice au cours duquel elles ont pris naissance. Elles donnent éventuellement lieu à abonnement ou à régularisation à la clôture de l'exercice.

COMPTE 60 : 60 (sauf 603) Achats

Contenu

Ce compte enregistre, le montant des factures d'achat et la valeur des retours de matières, fournitures et marchandises aux fournisseurs ainsi que les rabais, remises et ristournes hors factures obtenus des fournisseurs de biens.

Subdivisions

601 ACHATS DE MARCHANDISES
- 6011 dans la Région [1]
- 6012 hors Région [1]
- 6013 aux entités du groupe dans la Région
- 6014 aux entités du groupe hors Région
- 6015 Frais sur achats [2]
- 6019 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

602 ACHATS DE MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES
- 6021 dans la Région [1]
- 6022 hors Région [1]
- 6023 aux entités du groupe dans la Région
- 6024 aux entités du groupe hors Région
- 6025 Frais sur Achats [2]
- 6029 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

604 ACHATS STOCKES DE MATIERES ET FOURNITURES CONSOMMABLES
- 6041 Matières consommables
- 6042 Matières combustibles
- 6043 Produits d'entretien
- 6044 Fournitures d'atelier et d'usine
- 6045 Frais sur Achats [2]
- 6046 Fournitures de magasin
- 6047 Fournitures de bureau
- 6049 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

605 AUTRES ACHATS
- 6051 Fournitures non stockables-Eau
- 6052 Fournitures non stockables-Electricité
- 6053 Fournitures non stockables-Autres énergies
- 6054 Fournitures d'entretien non stockables
- 6055 Fournitures de bureau non stockables
- 6056 Achats de petit matériel et outillage
- 6057 Achats d'études et prestations de service
- 6058 Achats de travaux, matériels et équipements
- 6059 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

608 ACHATS D'EMBALLAGES
- 6081 Emballages perdus
- 6082 Emballages récupérables non identifiables
- 6083 Emballages à usage mixte
- 6085 Frais sur achats [2]
- 6089 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

(1) À l'exception des achats effectués auprès des entités du groupe.

(2) L'entité peut créer des sous-comptes pour les frais accessoires : douane, fret, assurance sur achats, commissions, courtages sur achats, frais de transit, et autres frais accessoires

Commentaires

Les comptes 601, 602, 604, 605 et 608, comme les comptes de stocks correspondants, donnent lieu à l'ouverture de sous-comptes de produits regroupés suivant la nomenclature des biens et services en usage dans chaque Etat partie.
Sous cette réserve, les entités peuvent choisir une nomenclature à leur convenance.
Le montant des factures d'achat à inscrire au compte 60 (sauf 603) s'entend, le cas échéant, net de taxes récupérables auquel s'ajoutent les frais accessoires d'achats. Ces frais accessoires d'achats peuvent être enregistrés par nature à un sous-compte du compte d'achat concerné.
Les achats sont comptabilisés, déduction faite des rabais et remises imputés directement sur le montant de la facture. Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont portés au compte 773 — Escomptes obtenus.
A la clôture de l'exercice, les biens reçus par l'entité, avant réception de la facture correspondante, sont néanmoins inscrits dans les achats, par le crédit d'un compte divisionnaire de fournisseurs (408 — Factures non parvenues). Cette précaution a pour but d'éviter de fausser les résultats.

Les remises, rabais et ristournes sur achats, obtenus des fournisseurs et dont le montant, non déduit des factures d'achats, n'est connu que postérieurement à la comptabilisation de ces factures, sont enregistrés aux comptes d'achats concernés.
Les biens et services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production de l'entité sont inscrits dans les achats au débit des comptes 6057 Achats d'études et prestations de services et 6058 Achats de travaux, matériel et équipements. Les autres achats de sous-traitance sont classés dans les services extérieurs, compte 621 Sous-traitance générale.
Les cotisations versées à un GIE, en fonction des services rendus à l'entité, constituent des charges d'exploitation à débiter aux comptes de sous-traitance intéressés (comptes 6057,6058 ou 621).

Fonctionnement

Le compte 60 — ACHATS est débité du montant des factures d'achat hors taxes frais accessoires inclus ;

le compte 445 — ETAT, TVA RECUPERABLE est débité du montant des taxes, si les taxes sont récupérables ;

par le crédit du compte fournisseur ou d'un compte de trésorerie.

Le compte 60 — ACHATS est crédité, en cours d'exercice, des retours de matières, fournitures et marchandises hors taxes aux fournisseurs ainsi que les rabais, remises, ristournes obtenus par facture d'avoir (après première facturation) ;

le compte 445 — ETAT, TVA RECUPERABLE est crédité du montant des taxes, si les taxes ont été récupérées ;

par le débit des comptes fournisseurs ou de tiers intéressé.

Le compte 60 — ACHATS est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 60 — ACHATS ne doit pas servir à enregistrer : • les frais accessoires d'achats directement rattachables aux immobilisations	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *comptes de la classe 2*

Eléments de contrôle

Le compte 60 — ACHATS peut être contrôlé à partir :

- des factures et avoirs fournisseurs ;
- des bons de commande ;
- des états d'inventaire.

COMPTE 603 : Variations des stocks de biens achetés

Contenu

Ce compte enregistre les variations de stocks de biens et de marchandises achetés en retraçant les opérations relatives aux entrées en stocks, aux sorties de stocks, et aux différences constatées entre l'inventaire comptable permanent et l'inventaire physique.

Les variations de stocks sont évaluées différemment selon le système d'inventaire utilisé.

Subdivisions

6031 Variations des stocks de marchandises
6032 Variations des stocks de matières premières et fournitures
6033 Variations des stocks d'autres approvisionnements liées

Commentaires

Les comptes de variations de stocks peuvent être de solde débiteur ou créditeur. Pour la détermination des soldes significatifs de gestion, les variations de stocks sont calculées à partir du prix d'achat des biens inscrits dans les stocks, tel qu'il est comptabilisé dans les comptes d'achats.

Les soldes des sous-comptes du compte 603 — Variations des stocks de biens achetés donnent la mesure des différences entre la valeur brute des stocks de biens achetés, telle qu'elle est constatée à la clôture de l'exercice, et la valeur brute correspondante à l'ouverture de l'exercice.

Fonctionnement

En cas d'inventaire intermittent, à la clôture de l'exercice :

Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est débité de la valeur du stock initial(1)

par le crédit des comptes de stocks concernés (pour solde des stocks initiaux).

(1) ou de la diminution de l'exercice (stock initial moins stock final).

Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est crédité de la valeur du stock final, pour sa valeur d'inventaire(1)

par le débit des comptes de stocks concernés (constatation des stocks finals).

Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est viré pour solde, avec les charges

dans le compte 13 — Résultat net de l'exercice (montant débiteur ou montant créditeur, selon le cas).

En cas d'inventaire permanent :

Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est crédité, en cours d'exercice, des entrées en stocks

par le débit des comptes de stocks concernés.

Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est débité, en cours d'exercice, des sorties de stocks

par le crédit des comptes de stocks concernés.

A la clôture de l'exercice, le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est débité des différences en moins constatées entre l'inventaire comptable et l'inventaire physique

par le crédit des stocks concernés.

(1) ou de l'augmentation de l'exercice (stock final moins stock initial)

A la clôture de l'exercice, le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est crédité des différences en plus constatées entre l'inventaire comptable et l'inventaire physique

par le débit des comptes de stocks concernés.

A la clôture de l'exercice, le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est viré (pour solde), avec les charges,

dans le compte 13 — Résultat net de l'exercice (montant débiteur ou montant créditeur, selon le cas).

Exclusions

Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES ne doit pas servir à enregistrer : • les variations de stocks d'en-cours ou de produits fabriqués	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *73 — Variations des stocks de biens et de services produits*

Eléments de contrôle

Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES peut être contrôlé à partir de l'inventaire, ou du décompte physique, et de l'évaluation.

COMPTE 61 : Transports

Contenu

Les frais de transport comprennent le montant des charges de port ou transports engagés par l'entité, à l'occasion, des ventes, des déplacements de son personnel ou de l'expédition de plis.

Subdivisions

612 TRANSPORTS SUR VENTES
613 TRANSPORTS POUR LE COMPTE DE TIERS
614 TRANSPORTS DU PERSONNEL
616 TRANSPORT DE PLIS
618 AUTRES FRAIS DE TRANSPORT
6181 Voyages et déplacements
6182 Transports entre établissements ou chantiers
6183 Transports entre établissements ou chantiers
619 RABAIS, REMISES, RISTOURNES (NON VENTILES)

Commentaires

Le compte 616 — Transports de plis peut être débité soit à l'occasion du paiement d'un affranchissement, soit à l'occasion de l'achat à l'avance de figurines d'affranchissement ou de bons de courses, représentatifs de courses par coursier.

Fonctionnement

Le compte 61 — TRANSPORTS est débité des charges de port ou transports engagées par l'entité

par le crédit des comptes de tiers ou de trésorerie concernés.

Le compte 61 — TRANSPORTS est crédité, en cours d'exercice, du montant des factures d'avoir représentant des réductions à caractère commercial ou des annulations de factures

par le débit des comptes fournisseurs concernés.

Le compte 61 — TRANSPORTS est crédité, à la clôture de l'exercice

par le débit : du compte 476 — Charges constatées d'avance, pour régularisation ou par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice (pour solde).

Exclusions

Le compte 61 — TRANSPORTS ne doit pas servir à enregistrer : • les consommations intermédiaires de biens et de services, lorsque l'entité effectue des transports pour son propre compte : carburants, réparations de véhicules, etc	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *comptes de charges appropriés*

Eléments de contrôle

Le compte 61 — TRANSPORTS peut être contrôlé à partir :

- des factures et avoirs fournisseurs ;
- des documents de transport (connaissements, lettres de voiture, etc.);
- de l'inventaire des figurines d'affranchissement ;
- des bons de course.

COMPTE 62 : Services extérieurs
COMPTE 63 : Autres services extérieurs

Contenu

Ces deux comptes enregistrent le montant des factures, paiements et rémunérations versés aux prestataires extérieurs à l'entité et les éventuels rabais, remises et ristournes obtenus hors factures sur les services extérieurs consommés.

62 SERVICES EXTÉRIEURS

621 SOUS-TRAITANCE GENERALE
622 LOCATIONS, CHARGES LOCATIVES
- 6221 Locations de terrains
- 6222 Locations de bâtiments
- 6223 Locations de matériels et outillages
- 6224 Malis sur emballages
- 6225 Locations d'emballages
- 6226 Fermages et loyers du foncier
- 6228 Locations et charges locatives diverses

623 REDEVANCES DE LOCATION ACQUISITION
- 6232 Crédit-bail immobilier
- 6233 Crédit-bail mobilier
- 6234 location vente
- 6235 Autres contrats de location acquisition

624 ENTRETIEN, REPARATIONS, REMISE EN ETAT ET MAINTENANCE
- 6241 Entretien et réparations des biens immobiliers
- 6242 Entretien et réparations des biens mobiliers
- 6243 Maintenance
- 6244 Charges de démantèlement et remise en état
- 6248 Autres entretiens et réparations

625 PRIMES D'ASSURANCE
- 6251 Assurances multirisques
- 6252 Assurances matériel de transport
- 6253 Assurances risques d'exploitation
- 6254 Assurances responsabilité du producteur
- 6255 Assurances insolvabilité clients
- 6257 Assurances transports sur ventes
- 6258 Autres primes d'assurances

626 ETUDES, RECHERCHES ET DOCUMENTATION
- 6261 Etudes et recherches
- 6265 Documentation générale
- 6266 Documentation technique

627 PUBLICITE, PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES
- 6271 Annonces, insertions
- 6272 Catalogues, imprimés publicitaires
- 6273 Echantillons
- 6274 Foires et expositions
- 6275 Publications
- 6276 Cadeaux à la clientèle
- 6277 Frais de colloques, séminaires, conférences
- 6278 Autres charges de publicité et relations publiques

628 FRAIS DE TELECOMMUNICATIONS
- 6281 Frais de téléphone

6282 Frais de télex
6283 Frais de télécopie
6288 Autres frais de télécommunications

63 AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS

631 FRAIS BANCAIRES
- 6311 Frais sur titres (, vente, garde)
- 6312 Frais sur effets
- 6313 Location de coffres
- 6314 Commissions d'affacturage
- 6315 Commissions sur cartes de crédit
- 6316 Frais d'émission d'emprunts
- 6317 Frais sur instruments monnaie électronique
- 6318 Autres frais bancaires

632 REMUNERATIONS D'INTERMEDIAIRES ET DE CONSEILS
- 6322 Commissions et courtages sur ventes
- 6324 Honoraires des professions règlementées
- 6325 Frais d'actes et de contentieux
- 6326 Rémunérations d'affacturage
- 6327 Rémunérations des autres prestataires de services
- 6328 Divers frais

633 FRAIS DE FORMATION DU PERSONNEL

634 REDEVANCES POUR BREVETS, LICENCES, MARQUES, LOGICIELS, SITES, CONCESSIONS ET DROITS ET VALEURS SIMILAIRES
- 6342 Redevances pour brevets, licences
- 6343 Redevances pour logiciels
- 6344 Redevances pour marques
- 6345 Redevances pour sites
- 6346 Redevances pour concessions, droits et valeurs similaires

635 COTISATIONS
- 6351 Cotisations
- 6358 Concours divers

637 REMUNERATIONS DE PERSONNEL EXTERIEUR A L'ENTITE
- 6371 Personnel intérimaire
- 6372 Personnel détaché ou prêté à l'entité

638 AUTRES CHARGES EXTERNES
- 6381 Frais de recrutement du personnel
- 6382 Frais de déménagement
- 6383 Réceptions
- 6384 Missions
- 6385 Charges de copropriété
- 6388 Charges externes diverses

Commentaires

Les services sont classés par nature ; leur importance et leur diversité sont telles qu'il a été nécessaire d'utiliser deux comptes à deux chiffres (62 et 63), dont le fonctionnement est rigoureusement identique.

La consommation de services est rapportée à la période comptable par le jeu de comptes d'abonnements ou de régularisation.

Le personnel intérimaire, détaché ou prêté est le personnel salarié d'une entité qui le met à la disposition d'une autre entité utilisatrice des services pour une durée déterminée. La prestation est facturée comme service extérieur par l'entité employeur qui peut être :

- une entité de travail temporaire ;
- une autre entité industrielle

ou commerciale, appartenant généralement au même groupe.

En vertu du principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence juridique :

- en cours d'exercice, l'entité utilisatrice enregistre les factures reçues de l'entité de travail temporaire (ou des autres entités employeurs) au débit du compte 637 Rémunérations de personnel extérieur à l'entité;
- à la clôture de l'exercice, le compte 637 est viré, pour solde, au débit du compte 667 Rémunération transférée de personnel extérieur.

Les rémunérations des autres prestataires de services non-salariés d'une autre entité, ou non mis à disposition par une autre entité doivent être enregistrées au compte 6327 Rémunérations des autres prestataires de services ou au compte 6324 Honoraires des professions réglementées.

Ne sont pas considérés comme étant des services consommés et sont en principe classés dans la même catégorie que les produits dans la fabrication desquels ils sont incorporés :

- les travaux à façon qui consistent à confier à une personne ou à une entité à qui on fournit les matières premières et éventuellement du matériel, pour fabriquer des produits semi finis, ou finis suivant des spécifications bien définies.
- les sous-traitances industrielles : la sous-traitance est le fait qu'une entité donnée confie partiellement sa production à une autre dans le cadre d'un travail de sous-œuvre. La sous-traitance industrielle consiste, pour une entité, à confier la réalisation à une entité, dite « sous-traitant », d'une ou de plusieurs opérations de conception, d'élaboration, de fabrication, de mise en œuvre ou de maintenance du produit. Ces opérations concernent un cycle de production déterminé.
- les frais de réparation, lorsqu'ils sont effectués par le fabricant du produit. Lorsqu'ils le sont par un réparateur, ils sont inscrits au compte 63.

Fonctionnement

Les comptes 62 et 63 — SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES SERVICES EXTERIEURS sont débités

par le crédit d'un compte de tiers ou de trésorerie.

Les comptes 62 et 63 — SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES SERVICES EXTERIEURS sont crédités

par le débit des comptes Fournisseurs des rabais, remises et ristournes éventuellement obtenus hors factures.

Les comptes 62 et 63 — SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES SERVICES EXTERIEURS sont crédités

soit par le débit du compte 476 — Charges constatées d'avance (régularisation), soit par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice, pour solde à la clôture de l'exercice.

Eléments de contrôle

Les comptes 62 et 63 — SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES SERVICES EXTERIEURS peuvent être contrôlés à	partir des factures et avoirs fournisseurs ainsi que des dispositions des contrats.

COMPTE 64 : Impôts et taxes

Contenu

Ce compte enregistre le montant des charges correspondant à des versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités publiques pour subvenir à des dépenses publiques, ou encore des versements institués par les autorités pour le financement d'actions d'intérêt général.

Subdivisions

641 IMPÔTS ET TAXES DIRECTS
- 6411 Impôts fonciers et taxes annexes
- 6412 Patentes, licences et taxes annexes
- 6413 Taxes sur appointements et salaires
- 6414 Taxes d'apprentissage
- 6415 Formation professionnelle continue
- 6418 Autres impôts et taxes directs

645 IMPÔTS ET TAXES INDIRECTS

646 DROITS D'ENREGISTREMENT
- 6461 Droits de mutation
- 6462 Droits de timbre
- 6463 Taxes sur les véhicules de société
- 6464 Vignettes
- 6468 Autres droits d'enregistrement

647 PENALITES, AMENDES FISCALES
- 6471 Pénalités d'assiette, impôts directs
- 6472 Pénalités d'assiette, impôts indirects
- 6473 Pénalités de recouvrement, impôts directs
- 6474 Pénalités de recouvrement, impôts indirects
- 6478 Autres pénalités et amendes fiscales

648 AUTRES IMPÔTS ET TAXES

Commentaires

Le compte 64 enregistre tous les impôts et taxes à la charge de l'entité, à l'exception de ceux dont l'assiette est établie sur les résultats qui sont inscrits au débit du compte 89 — Impôts sur le résultat.

Les impôts, qui, payés par l'entité, doivent être récupérés sur des tiers ou sur le Trésor public, sont enregistrés aux comptes de la classe 4.

Les entités comprennent dans le prix d'achat des marchandises, matières et fournitures, les droits de douane qui peuvent leur être affectés de façon certaine, pour obtenir le prix d'achat rendu frontière.

Le compte 6411 — Impôts fonciers et taxes annexes enregistre les versements obligatoires à l'Etat dont l'entité propriétaire d'un immeuble bâti ou non bâti ou d'un terrain doit s'acquitter, en application des lois en vigueur dans chacun des Etats parties.

Le compte 6412 — Patentes, licences et taxes annexes enregistre les versements obligatoires à l'Etat dont l'entité doit s'acquitter :

- (cas de la patente) du fait de l'exercice d'un commerce, d'une industrie ou d'une profession. La patente peut, en fonction des

dispositions fiscales dans les Etats parties, comporter un droit fixe unique indépendamment du nombre de commerces, d'industries et de professions qu'il exerce dans le même établissement et, par ailleurs, un droit proportionnel généralement établi sur la valeur locative des bureaux, magasins, boutiques, usines, ateliers, hangars, remises, chantiers, terrains de dépôts et autres locaux et emplacements servant à l'exercice de la profession ;

- (cas de la licence) du fait de l'exploitation d'un brevet. C'est le cas notamment des exploitants de débits de boisson, de restaurants.

Le compte 6413 — Taxes sur appointements et salaires enregistre les versements obligatoires à l'Etat dont l'entité est redevable, en qualité d'employeur, au titre des traitements, salaires, indemnités et émoluments versés.

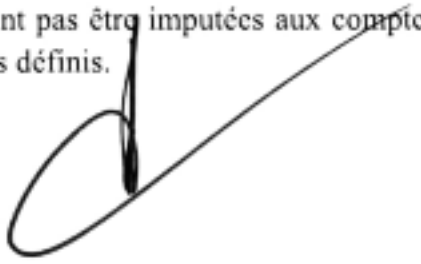
Le compte 646 — Droits d'enregistrement enregistre les versements obligatoires à l'Etat dont l'entité est redevable en raison :

- des perceptions requises par la recette des impôts pour l'accomplissement de certains actes juridiques, tels que des ventes, des échanges, des mutations, des donations, des successions, des baux, des constitutions de sociétés ;
- de timbres afférents à certains actes écrits : timbres de quittances, timbres de contrats de transport, timbres des affiches, timbres sur les bordereaux d'achat ou de vente en Bourse ;
- des taxes sur les véhicules de société et vignettes (autos, motos, bateaux, etc.).

Le compte 647 — Pénalités et amendes fiscales enregistre les versements obligatoires à l'Etat dont l'entité est redevable en raison de l'inobservation de dispositions fiscales telles que :

- les pénalités d'assiette consistant en intérêts ou indemnités de retard exigibles en cas d'inexactitude dans les déclarations, manœuvres frauduleuses, défaut de production ou production tardive de documents ;
- les pénalités de recouvrement sanctionnant le versement tardif des impôts et taxes qui sont déductibles.

Le compte 648 — Autres impôts et taxes enregistre les autres versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités locales dont l'entité est redevable, en raison des activités exercées, et qui ne peuvent pas être imputées aux comptes ci-dessus définis.



Fonctionnement

Le compte 64 — IMPÔTS ET TAXES est débité du montant de l'impôt dû

par le crédit du compte 44 — Etat et Collectivités publiques ou par le crédit des comptes de trésorerie.

Le compte 64 — IMPÔTS ET TAXES est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 64 — IMPÔTS ET TAXES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les annuités de remboursement d'emprunts contractés ou d'avances consenties par l'Etat	• *16 — Emprunts et dettes assimilées*
• les droits de douane relatifs aux acquisitions d'immobilisations	• *de la classe 2*
• les droits de douane relatifs à des achats de biens importés incorporés au prix d'achat (prix rendu frontière)	• *60 — Achats et variations de stocks*
• l'impôt sur les bénéfices	• *89 — Impôts sur le résultat*

Eléments de contrôle

Le compte 64 — IMPÔTS ET TAXES peut être contrôlé à partir :

- des déclarations ;
- des avis d'imposition ;
- des règlements à l'ordre du Trésor.

COMPTE 65 : Autres charges (sauf 659)

Contenu

Ce compte enregistre le montant des charges, de caractère souvent accessoire, qui entrent dans les consommations de l'exercice en provenance de tiers pour le calcul de la valeur ajoutée de gestion, dans le cadre des choix opérés par le Système comptable OHADA.

Subdivisions

651 PERTES SUR CREANCES CLIENTS ET AUTRES DEBITEURS
- 6511 Clients
- 6515 Autres débiteurs

652 QUOTE-PART DE RESULTAT SUR OPERATIONS FAITES EN COMMUN
- 6521 Quote-part transférée de bénéfices (comptabilité du gérant)
- 6525 Pertes imputées par transfert (comptabilité des associés non gérants)

654 VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS
- 6541 Immobilisations incorporelles
- 6542 Immobilisations corporelles

656 PERTE DE CHANGE SUR CREANCES ET DETTES COMMERCIALES

657 PENALITES AMENDES PENALES

658 CHARGES DIVERSES
- 6581 Indemnités de fonction et autres rémunérations d'administrateurs
- 6582 Dons
- 6583 Mécénat
- 6588 Autres charges diverses

Commentaires

Les créances clients et autres débiteurs irrécouvrables sont enregistrées au débit du compte 651 Pertes sur créances et autres débiteurs.

La quote-part de bénéfice revenant aux associés d'une société en participation (dont la comptabilité est tenue par un gérant, seul connu des tiers) sera enregistrée dans les livres du gérant de la société en participation au débit du compte 6521 Quote-part transférée de bénéfice par le crédit du compte 463 Associés, opérations faites en commun.

La perte imputée aux associés par la société en participation sera enregistrée dans la comptabilité des associés par le compte débit du compte 6525 Pertes imputés par transfert au crédit du compte 463 Associés, opérations faites en commun.

Pour une entité qui, du fait de la nature de son activité, renouvelle de manière fréquente ses immobilisations (loueurs de biens, transporteur,...), la valeur brute et les amortissements des biens de cette entité, sont enregistrés au compte 654 Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations.

Les dispositions de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés

commerciales et du GIE prévoient :

- une indemnité de fonction fixée par l'assemblée générale ordinaire pour la rémunération des activités des administrateurs ;
- une rémunération exceptionnelle pour des missions et mandats confiés par le conseil d'administration.

Ces rémunérations sont enregistrées au débit du compte 6581 Indemnités de fonction et autres rémunérations d'administrateurs par le crédit du compte 4715 Rémunérations des administrateurs.

Les pertes de change sur créances et dettes commerciales sont enregistrées en résultat d'exploitation au débit du compte 656 "Pertes de change sur créances et dettes commerciales";

Les dons et libéralités de toute nature effectués par l'entité au profit d'une autre personne dans le cadre d'une politique de mécénat destinée à favoriser notamment le développement d'activités humanitaires, civiques, culturelles ou sportives sont enregistrés au débit du compte 6582 Dons ou 6583 Mécénat.

Fonctionnement

Les comptes 651 à 658 — AUTRES CHARGES (sauf 654) sont débités du montant de la charge

par le crédit d'un compte de tiers ou de trésorerie.

Le compte 654 — VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS est débité du montant de la valeur brute et crédité des amortissements de l'immobilisation cédée.

Les comptes 651 à 658 — AUTRES CHARGES sont crédités pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 65 — AUTRES CHARGES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
• les charges H.A.O. constatées	• *831 — Charges H.A.O. constatées*
• amoindrissement de la valeur d'une créance dont les effets ne sont pas jugés irréversibles	• *659 charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme*
• cessions d'immobilisations non fréquentes et récurrentes	• *81 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations*
• libéralités et dons à l'occasion d'évènements exceptionnels tels les phénomènes naturels : sécheresse, inondations, tempête, vols de criquets, guerres, tremblement de terre, …..	• *835 Dons et libéralités accordés*
• pertes de change sur opérations ayant un caractère financier (emprunts bancaires et liquidités en devises)	• *676 Pertes de change financières*

Eléments de contrôle

Le compte 65 — AUTRES CHARGES peut être contrôlé à partir :

- des factures ;
- des notifications de cessation de paiement relevées ou du courrier des avocats ;
- états financiers de la société en participation
- le procès-verbal de l'assemblée générale ou du conseil d'administration

COMPTE 659 : Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation

Contenu

Ce compte enregistre les dotations pour dépréciation des éléments de l'actif circulant ainsi que les dotations aux provisions pour risques à court terme.

Subdivisions

659 CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION
- 6591 sur risques à court terme
- 6593 sur stocks
- 6594 sur créances
- 6598 Autres charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme

Commentaires

Les charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme répondent à une conception nouvelle du risque. En effet, le Système comptable OHADA considère ces dotations comme des décaissements probables à brève échéance. Elles figurent dans le Compte de résultat comme des charges externes.

Fonctionnement

Le compte 659 — CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION est débité

par le crédit des comptes de dépréciation de l'actif circulant, comptes 39 et 49 et du compte 499 — Provisions pour risques à court terme (passif).

Le compte 659 — CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 659 — CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
• les Dépréciations et les provisions pour risques à court terme H.A.O.	• *839 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme H.A.O.*

Eléments de contrôle

Le compte 659 — CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION peut être contrôlé à partir des factures, notifications de cessation de paiements, relevés, ou des courriers des avocats.

COMPTE 66 : Charges de personnel

Contenu

Ce compte enregistre l'ensemble des rémunérations du personnel de l'entité, qu'il s'agisse d'appointements et salaires, de commissions, de congés payés, de primes, de gratifications, d'indemnités de logement ou d'indemnités diverses, et, le cas échéant, des rémunérations de l'exploitant individuel, en contrepartie du travail fourni. Il enregistre aussi les charges sociales payées par l'entité au titre des salaires, ainsi que les avantages en nature.

Par ailleurs il est débité en fin d'exercice des montants facturés à l'entité au titre du Personnel extérieur, intérimaire, détaché ou prêté.

Subdivisions

661 REMUNERATIONS DIRECTES VERSEES AU PERSONNEL NATIONAL
- 6611 Appointements, salaires et commissions
- 6612 Primes et gratifications
- 6613 Congés payés
- 6614 Indemnités de préavis, de licenciement et de recherche d'embauche
- 6615 Indemnités de maladie versées aux travailleurs
- 6616 Supplément familial
- 6617 Avantages en nature
- 6618 Autres rémunérations directes

662 REMUNERATIONS DIRECTES VERSEES AU PERSONNEL NON NATIONAL
- 6621 Appointements, salaires et commissions
- 6622 Primes et gratifications
- 6623 Congés payés
- 6624 Indemnités de préavis, de licenciement et de recherche d'embauche
- 6625 Indemnités de maladie versées aux travailleurs
- 6626 Supplément familial
- 6627 Avantages en nature
- 6628 Autres rémunérations directes

663 INDEMNITES FORFAITAIRES VERSEES AU PERSONNEL
- 6631 Indemnités de logement
- 6632 Indemnités de représentation
- 6633 Indemnités d'expatriation
- 6634 Indemnités de transport
- 6638 Autres indemnités et avantages divers

664 CHARGES SOCIALES
- 6641 Charges sociales sur rémunération du personnel national
- 6642 Charges sociales sur rémunération du personnel non national

666 RÉMUNÉRATION ET CHARGES SOCIALES DE L'EXPLOITANT INDIVIDUEL
- 6661 Rémunération du travail de l'exploitant
- 6662 Charges sociales

667 REMUNERATION TRANSFEREE DE PERSONNEL EXTERIEUR
- 6671 Personnel intérimaire
- 6672 Personnel détaché ou prêté à l'entité

668 AUTRES CHARGES SOCIALES
- 6681 Versements aux Syndicats et Comités d'entreprise, d'établissement
- 6682 Versements aux Comités d'hygiène et de sécurité
- 6683 Versements et contributions aux autres œuvres sociales
- 6684 Médecine du travail et pharmacie
- 6685 Assurances et organismes de santé
- 6686 Assurances retraite et fonds de pension
- 6687 Majorations et pénalités sociales
- 6688 Charges sociales diverses

Commentaires

Les charges de personnel comprennent toutes les charges supportées par l'entité, à titre obligatoire ou bénévole, qui prennent leur source dans les contrats de travail qu'elle a conclus et qui bénéficient directement ou indirectement aux salariés.

Le compte 66 (sauf 667) est débité de la rémunération brute versée au personnel, les cotisations sociales mises à la charge des salariés étant débitées au compte 42 — Personnel par le crédit du compte 43 — Organismes sociaux. Les frais de voyage, de réception, les diverses dépenses exposées par le personnel dans l'exercice de ses fonctions pour le compte de son employeur et dont le montant lui est soit remboursé, soit compris dans les rémunérations, doivent en principe être également enregistrés en 62 ou 63.

Les avantages en nature dont bénéficie le personnel sont enregistrés par l'entité dans les différents comptes de charges par nature concernée. Ces avantages en nature sont ensuite transférés dans les frais de personnel. Les entités débitent le compte 66 — Charges de personnel par le crédit du compte 78 — Transferts de charges.

Le compte 667 est débité, en fin d'exercice, du montant des rémunérations du personnel extérieur enregistrées au compte 637 durant l'exercice ; ce virement solde le compte 637.

Les comptes 6618 et 6628 peuvent notamment servir à enregistrer les sommes versées à titre d'indemnités à des étudiants ou jeunes demandeurs d'emplois en stage dans l'entité.

Le compte 6683 sert à enregistrer notamment la part supportée par l'entité pour le financement des « tickets restaurant », fêtes d'anniversaire, arbre de Noël…

Fonctionnement

Le compte 66 — CHARGES DE PERSONNEL est débité

par le crédit du compte 422 — Personnel, rémunérations dues ;

ou par le crédit du compte 781 — Transferts de charges d'exploitation (avantages en nature).

Le compte 66 — CHARGES DE PERSONNEL est débité des charges afférentes à ces rémunérations

par le crédit du compte 43 — Organismes sociaux ;

ou par le crédit du compte 44 — Etat et Collectivités publiques.

Le compte 66 — CHARGES DE PERSONNEL (compte 667) est débité des charges de personnel extérieur

par le crédit du 637— Rémunérations de personnel extérieur à l'entité (en fin d'exercice).

Le compte 66 — CHARGES DE PERSONNEL est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

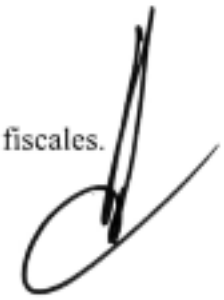
Exclusions

Le compte 66 — CHARGES DE PERSONNEL ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les impôts dont l'assiette repose sur la rémunération	• *6413 — Taxes sur appointements et salaires*
• les charges considérées comme des consommations intermédiaires (dépenses exposées par les salariés pour le compte de l'entité, notamment)	• *comptes appropriés de la classe 6*
• les rémunérations de toutes natures attribuées à des tiers	• *comptes appropriés de la classe 6*
• les indemnités versées à des tierces personnes qui ne sont pas membres de l'entité (honoraires)	• *632 — Rémunérations d'intermédiaires et de conseils*

Eléments de contrôle

Le compte 66 — CHARGES DE PERSONNEL peut être contrôlé à partir :

- des livres de paie ;
- des fiches de paie ;
- des déclarations sociales et fiscales.



COMPTE 67 : Frais financiers et charges assimilées

Contenu

Ce compte enregistre l'ensemble des charges financières dues à différents tiers intervenant dans le financement de l'entité (à l'exclusion de la rémunération des capitaux propres et à celle des services bancaires).

Subdivisions

671 INTERÊTS DES EMPRUNTS
- 6711 Emprunts obligataires
- 6712 Emprunts auprès des établissements de crédit
- 6713 Dettes liées à des participations
- 6714 Primes de remboursement des obligations

672 INTERÊTS DANS LOYERS DE LOCATION ACQUISITION
- 6721 Intérêts dans loyers de location acquisition / crédit-bail immobilier
- 6722 Intérêts dans loyers de location acquisition / crédit-bail mobilier
- 6723 Intérêts dans loyers de location acquisition / location-vente
- 6724 Intérêts dans loyers des autres locations acquisition

673 ESCOMPTES ACCORDES

674 AUTRES INTERÊTS
- 6741 Avances reçues et dépôts créditeurs
- 6742 Comptes courants bloqués
- 6743 Intérêts sur obligations cautionnées
- 6744 Intérêts sur dettes commerciales
- 6745 Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte…)
- 6748 Intérêts sur dettes diverses

675 ESCOMPTES DES EFFETS DE COMMERCE

676 PERTES DE CHANGE FINANCIERES

677 PERTES SUR TITRES DE PLACEMENT
- 6771 Pertes sur cessions de titres de placement
- 6772 Malis provenant d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants

678 PERTES ET CHARGES SUR RISQUES FINANCIERS
- 6781 sur rentes viagères
- 6782 sur opérations financières
- 6784 sur instruments de trésorerie

679 CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME FINANCIERES
- 6791 sur risques financiers
- 6795 sur titres de placement
- 6798 Autres charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières

Commentaires

Lorsque l'entité considère comme frais à immobiliser les intérêts intercalaires dus sur la période de construction d'une immobilisation, ces intérêts sont d'abord comptabilisés au débit du compte 67 — Frais financiers, puis transférés au débit du compte d'immobilisation concerné par le crédit du compte 72 — Production immobilisée.

Des nomenclatures internes à l 'entité doivent permettre de raccorder les intérêts payés ou dus aux emprunts ou avances reçues auxquels ils se rapportent.

Le compte 671 — Intérêts des emprunts enregistre le montant des charges financières et assimilées que l'entité doit payer, en rémunération de l'utilisation des capitaux ou des avances de fonds qui lui ont été consenties par des tiers ou des entités liées.

Le compte 672 — Intérêts dans loyers de location acquisition enregistre la quote-part des charges financières dans les redevances versées par l'entité locataire (cf. **titre VIII Opérations spécifiques chapitre 8**).

Le compte 673 — Escomptes accordés enregistre le montant des réductions que l'entité consent sous forme d'escompte de règlement aux clients qui s'acquittent de leurs factures ou règlent leurs dettes avant le terme normal d'exigibilité.

Le compte 674 — Autres intérêts enregistre les charges financières versées aux associés et à divers tiers.

Le compte 675 — Escomptes des effets de commerce enregistre, après la remise au banquier de l'effet à l'escompte, lors de la réception du bordereau d'escompte, le montant indiqué sur le décompte bancaire, au titre des frais prélevés pour l'opération d'escompte.

Les pertes de change sur opérations ayant un caractère financier (emprunt bancaire en devise, liquidités en devises ...) sont enregistrées en résultat financier au débit du compte 676 "Pertes de change financières".

Les écarts de conversion négatifs constatés à la clôture de l'exercice sur les disponibilités en devises sont considérés comme étant des pertes de change supportées. Le compte 676 — Pertes de change financières ne doit pas être confondu avec le compte 478 — Ecarts de conversion-Actif qui n'enregistre que les pertes probables de change.

Le compte 677 — Pertes sur titres de placement enregistre les charges nettes effectivement supportées par l'entité lorsque cette dernière réalise des pertes sur titres dont le prix de cession se trouverait inférieur au coût d'acquisition.

Dans le cas d'espèce, la perte subie, à savoir la différence entre la valeur d'entrée et le prix de cession, net toutefois des frais de cession, est portée au débit du compte 677 — Pertes titres de placement. Dans le cas où les frais de cession sont enregistrés distinctement (décalage de facturations), ils sont également portés au débit du compte 677.

Le compte 6772 Malis provenant d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants, est destiné à solder le compte 5021 Actions propres lors de l'attribution des actions gratuites au personnel salarié et aux dirigeants (voir **Titre VIII opérations spécifiques, chapitre 19).**

Le compte 678 — Pertes sur risques financiers enregistre les pertes subies sur des opérations financières comportant un risque autre que le risque de perte de change. Exemples : rentes viagères, instruments de trésorerie, primes, options...

Le compte 679 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières enregistre le montant des charges financières potentielles évaluées

à l'arrêté des comptes, nettement précisées quant à leur objet, mais dont l'échéance ou le	montant est incertain.

Fonctionnement

Le compte 67 (sauf 679) — FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILEES est débité des frais dus et des pertes financières constatées

par le crédit des comptes de tiers concernés ou des comptes de trésorerie.

Le compte 679 — CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES À COURT TERME FINANCIERES est débité des dépréciations à court terme des risques financiers et des comptes de trésorerie

par le crédit du compte 59 — Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Trésorerie).

Le compte 67 — FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILEES est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 67 — FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILEES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les remboursements d'emprunts contractés ou d'avances reçues	• *16 — Emprunts et dettes assimilées*
• les intérêts intercalaires d'emprunts dus au titre de la période de construction et de mise en route des immobilisations	• *comptes de la classe 2 concernés*
• les commissions et courtages bancaires, rémunérations de services	• *631 — Frais bancaires*
• les pertes de change sur créances et dettes commerciales sont inscrites en resultat d'exploitation	• *656 Pertes de change sur créances et dettes commerciales*

Eléments de contrôle

Le compte 67 — FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILEES peut être	contrôlé à partir des relevés de banque et décomptes d'intérêt.

COMPTE 68 : Dotations aux amortissements

Contenu

Ce compte enregistre, au titre de l'exercice, les dotations aux amortissements, d'exploitation et à caractère financier, dans leur conception économique et comptable (et non pas fiscale).

Subdivisions

681 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS EXPLOITATION
- 6812 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles
- 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles

Commentaires

L'amortissement consiste pour l'entité à répartir le montant amortissable du bien sur sa durée d'utilité selon un plan prédéfini.

Le montant du bien amortissable s'entend de la différence entre le coût d'entrée d'un actif et sa valeur résiduelle prévisionnelle.

Le choix du mode de répartition (linéaire, dégressif à taux décroissant, par unités d'œuvre ou unités de production) relève de la politique et de la gestion de l'entité, dans le respect des principes comptables retenus.

Le compte 68 est destiné à enregistrer, à la clôture de l'exercice, les charges "calculées" de la période.

Le compte 68 enregistre aussi le complément éventuel d'amortissement relatif aux immobilisations cédées, mises hors service ou au rebut.

Lorsque les dispositions fiscales en vigueur autorisent des méthodes d'amortissements accélérés (amortissement dégressif, etc.) et imposent la comptabilisation effective des amortissements fiscaux pratiqués, il importe de faire apparaître distinctement l'amortissement technique et économique normal (linéaire) au compte 68. Le complément d'amortissement fiscal autorisé figure au débit du compte 85 — Dotations H.A.O., par le crédit du compte 151 — Amortissements dérogatoires.

Fonctionnement

Le compte 68 — DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS est débité du montant des dotations de la période

par le crédit des comptes d'amortissements pour le montant de la dépréciation économique de la période.

Le compte 68 — DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 68 — DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les dotations aux provisions	• *69 — Dotations aux provisions et aux dépréciations*
• les charges provisionnées	• *659 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation* • *679 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières*
• les dotations aux amortissements H.A.O.	• *852 — Dotations aux amortissements H.A.O.*

Eléments de contrôle

Le compte 68 — DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS peut être contrôlé à partir des plans et tableaux d'amortissement.

COMPTE 69 : Dotations aux provisions et aux dépréciations

Contenu

Ce compte enregistre, au titre de l'exercice, les dotations aux provisions d'exploitation et à caractère financier, en couverture de dépréciations, risques, charges ou pertes à prévoir.

Subdivisions

691 DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DEPRECIATIONS D'EXPLOITATION
- 6911 Dotations aux provisions pour risques et charges
- 6913 Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles
- 6914 Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles

697 DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DEPRECIATIONS FINANCIERES
- 6971 Dotations aux provisions pour risques et charges
- 6972 Dotations aux dépréciations des immobilisations financières

Commentaires

La comptabilisation des dotations aux provisions et aux dépréciations se fait selon les règles suivantes :

- les provisions et les dépréciations sont créées ou ajustées en hausse en débitant le compte 69 — Dotations aux provisions et aux dépréciations et par le crédit du compte de provisions ou de dépréciations concerné (19 ou 29) ;
- les provisions et les dépréciations sont ajustées en baisse ou annulées en débitant le compte (19 ou 29) par le crédit du compte 79 — Reprises de provisions, de dépréciations et autres ;
- lorsqu'un risque se réalise, il est régulièrement comptabilisé dans un compte approprié de la classe 6 ou 8. En conséquence, la provision est reprise intégralement (débit : compte 19; crédit : compte 79).

Fonctionnement

Le compte 69 — DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DÉPRÉCIATIONS est débité du montant des dotations de l'exercice

par le crédit des comptes de provisions (19 et 29).

Le compte 69 — DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DÉPRÉCIATIONS est crédité

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice pour solde à la clôture de l'exercice.

Exclusions

Le compte 69 — DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DÉPRÉCIATIONS ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les dotations aux provisions H.A.O.	• *85 — Dotations H.A.O.*
• les charges à la clôture de l'exercice correspondant à la dépréciation probable constatée sur les éléments de l'actif circulant (stocks, clients)	• *659 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation*
• les charges correspondant à la dépréciation probable constatée sur les éléments de trésorerie	• *679 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières*

Eléments de contrôle

Le compte 69 – DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DEPRECIATIONS peut être contrôlé à partir de tous documents susceptibles d'éclairer le jugement sur les charges à prévoir par suite de dépréciation d'éléments d'actif ou les risques attachés à des événements ou opérations intervenus au cours de l'exercice.

SECTION 7

CLASSE 7 COMPTES DE PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES

Les produits sont généralement pris en compte lorsqu'une augmentation des retombées économiques, liée à une augmentation d'actif ou à une diminution de passif, s'est produite et qu'elle peut être mesurée de façon fiable.

La comptabilisation des produits résultant de contrats avec les clients doit traduire le transfert à un client du contrôle d'un bien ou d'un service pour le montant auquel le vendeur s'attend à avoir droit. En général, le transfert est opéré à la date de livraison du bien ou de l'achèvement de la prestation de service.

Les comptes de la classe 7 enregistrent les produits liés à l'activité ordinaire de l'entité. Ils résultent en principe de la vente de biens ou de services, de la production de biens ou de services non encore vendus ou livrés à soi-même.

Doivent être rattachés à l'exercice, tous les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement. A la clôture de l'exercice, ces produits donnent éventuellement lieu à régularisation.

COMPTE 70 : Ventes

Contenu

Ce compte enregistre les ressources de l'entité provenant de la vente des marchandises, des travaux effectués et des services rendus à des tiers.

Subdivisions

701 VENTES DE MARCHANDISES
- 7011 dans la Région ([1])
- 7012 hors Région ([1])
- 7013 aux entités du groupe dans la Région
- 7014 aux entités du groupe hors Région
- 7015 sur internet
- 7019 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

702 VENTES DE PRODUITS FINIS
- 7021 dans la Région ([1])
- 7022 hors Région ([1])
- 7023 aux entités du groupe dans la Région
- 7024 aux entités du groupe hors Région
- 7025 sur internet
- 7029 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

703 VENTES DE PRODUITS INTERMEDIAIRES
- 7031 dans la Région ([1])
- 7032 hors Région ([1])
- 7033 aux entités du groupe dans la Région
- 7034 aux entités du groupe hors Région
- 7035 sur internet
- 7039 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

704 VENTES DE PRODUITS RESIDUELS
- 7041 dans la Région ([1])
- 7042 hors Région ([1])
- 7043 aux entités du groupe dans la Région
- 7044 aux entités du groupe hors Région
- 7045 sur internet
- 7049 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

705 TRAVAUX FACTURES
- 7051 dans la Région (1)
- 7052 hors Région ([1])
- 7053 aux entités du groupe dans la Région
- 7054 aux entités du groupe hors Région
- 7055 sur internet
- 7059 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

706 SERVICES VENDUS
- 7061 dans la Région ([1])
- 7062 hors Région ([1])
- 7063 aux entités du groupe dans la Région
- 7064 aux entités du groupe hors Région
- 7065 sur internet
- 7069 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

707 PRODUITS ACCESSOIRES
- 7071 Ports, emballages perdus et autres frais facturés
- 7072 Commissions et courtages ([2])
- 7073 Locations ([2])

([1]) À l'exception des ventes faites à des entités du groupe

([2]) À inscrire au compte 706 si ces produits correspondent à une activité principale de l'entité

7074 Bonis sur reprises et cessions d'emballages
7075 Mise à disposition de personnel (2)
7076 Redevances pour brevets, logiciels, marques et droits similaires (2)
7077 Services exploités dans l'intérêt du personnel
7078 Autres produits accessoires

Commentaires

Le compte 701 est ouvert par les entités commerciales.
Les entités qui ont seulement une activité industrielle utilisent les comptes 702 à 705.
Les ventes sont comptabilisées dans l'entité selon une nomenclature compatible avec la nomenclature de biens et services en usage dans chacun des Etats parties.

Le prix de vente s'entend du prix facturé, le cas échéant, net de taxes collectées, déductions faites des rabais et remises lorsqu'ils sont déduits sur la facture elle-même.
Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture de vente, les escomptes de règlement sont comptabilisés au débit du compte 673 - Escomptes accordés.

Fonctionnement

Le compte 70 - VENTES est crédité du montant des facturations hors taxes si les taxes sont facturées.

Le compte 443 – ETAT TVA FACTUREE est crédité du montant des taxes si les taxes collectées sont facturées.

par le débit du compte 41 - Clients et comptes rattachés ;

ou par le débit d'un compte de trésorerie.

Le compte 70 - VENTES est débité des retours hors taxes facturées sur ventes et des rabais, remises et ristournes accordés hors factures aux clients

Le compte 443 – ETAT TVA FACTUREE est débité des taxes facturées des retours sur ventes et des rabais, remises et ristournes accordés hors factures aux clients

par le crédit du compte client 41— Clients et comptes rattachés ;

ou par le crédit du compte 13 - Résultat net de l'exercice, pour solde du compte 70 à la clôture de l'exercice.

Exclusions

Le compte 70 - VENTES ne doit pas servir à enregistrer : ■ les subventions d'exploitation compensatrices d'insuffisances de tarifs	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* ■ *71 - Subventions d'exploitation*

Eléments de contrôle

Le compte 70 - VENTES peut être contrôlé à partir

- des factures de ventes ;
- des factures d'avoirs ;
- de la vérification des marges.

COMPTE 71 : Subventions d'exploitation

Contenu

Les subventions d'exploitation sont des aides financières ou en nature accordées par l'Etat, des collectivités publiques ou des tiers, qui ne sont ni des fonds de dotation, ni des subventions d'investissement. Elles sont destinées à compenser l'insuffisance du prix de vente administré, ou à faire face à des charges d'exploitation.

Subdivisions

711 SUR PRODUITS A L'EXPORTATION
712 SUR PRODUITS A L'IMPORTATION
713 SUR PRODUITS DE PEREQUATION
714 INDEMNITÉS ET SUBVENTIONS D'EXPLOITATION (entité agricole)
718 AUTRES SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
7181 Versées par l'Etat et les collectivités publiques
7182 Versées par les organismes internationaux
7183 Versées par des tiers

Commentaires

Les subventions d'exploitation ne doivent pas être confondues avec les subventions d'investissement ou d'équilibre.

Elles peuvent être accordées sous des formes variées : primes d'embauche, primes de création d'emplois.

Fonctionnement

Le compte 71 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION est crédité des subventions acquises

par le débit du compte 4495 — Etat, subventions d'exploitation à recevoir ;

ou par le débit du compte 4582 — Organismes internationaux, subventions à recevoir ;

et par le débit des comptes de trésorerie concernés à la date de l'encaissement.

Le compte 71 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION est débité pour solde à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 - Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 71- SUBVENTIONS D'EXPLOITATION ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
■ les aides accordées par les collectivités publiques et organismes internationaux ayant le caractère de fonds de dotation	■ *102 - Capital par dotation*
■ les subventions accordées en vue d'acquérir, de créer, de remplacer et de mettre en l'état des immobilisations	■ *14 - Subventions d'investissement*

Eléments de contrôle

Le compte 71 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION peut être contrôlé à partir des courriers d'octroi des subventions.

COMPTE 72 : Production immobilisée

Contenu

Ce compte enregistre le coût de production des travaux faits par l'entité pour elle-même.

Subdivisions

721	Immobilisations incorporelles	724	Production auto-consommée
722	Immobilisations corporelles	726	Immobilisations financières (1)

() En cas d'offre publique d'échange (OPE) ou d'achat (OPA) notamment

Commentaires

Le compte 72 - Production immobilisée enregistre les travaux effectués par l'entité pour elle - même au coût de production déterminé par la comptabilité analytique de gestion ou à défaut par des calculs extra-comptables.

Les calculs extra-comptables doivent néanmoins cerner le coût de production des biens concernés en intégrant tous les intrants, notamment:

- le coût d'acquisition des matériaux consommés pour la production des biens ;
- les autres coûts engagés sous forme de charges directes de production et des charges indirectes rattachables ;
- les frais financiers supportés sur les emprunts exclusivement affectés au financement de la fabrication des biens concernant la période de fabrication.

La production auto-consommée est constituée par des consommations prélevées sur la production de l'exploitation, sans contrepartie monétaire, par l'exploitant, sa famille, et les salariés. En raison de son importance, cette autoconsommation est enregistrée au crédit du compte 724 Production immobilisée et autoconsommée par le débit :

- du compte 104 Compte de l'exploitant;
- du compte 6617 et 6627 Avantages en nature dans le cas de consommation des salariés.

Fonctionnement

Le compte 72 - PRODUCTION IMMOBILISEE est crédité

par le débit du compte 21 - Immobilisations incorporelles ;

ou par le débit du compte 23 - Bâtiments, installations techniques et agencements ; ou 24 – Matériel, mobilier et actifs biologiques ;

par le débit du compte 104- compte de l'exploitant ou compte 6617 et 6627 Avantages en nature (production auto-consommée).

Le compte 72 - PRODUCTION IMMOBILISEE est débité pour solde à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 - Résultat net de l'exercice.

Eléments de contrôle

Le compte 72 - PRODUCTION IMMOBILISEE peut être contrôlé à partir:

- des immobilisations portées à l'actif ;
- des charges saisies par la comptabilité analytique.

COMPTE 73 : Variations des stocks de biens et services produits

Contenu

Ce compte enregistre les variations de stocks de biens et de services produits en retraçant les opérations relatives aux entrées en stocks, aux sorties de stocks et aux différences constatées à la clôture de l'exercice entre l'inventaire comptable permanent et l'inventaire physique et, dans le cas de l'inventaire intermittent, le stock initial et le stock final, ou leur différence.

Subdivisions

734 VARIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS EN COURS
- 7341 Produits en cours
- 7342 Travaux en cours

735 VARIATIONS DES EN-COURS DE SERVICES
- 7351 Etudes en cours
- 7352 Prestations de services en cours

736 VARIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS FINIS

737 VARIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS
- 7371 Produits intermédiaires
- 7372 Produits résiduels

Commentaires

Le compte 73 donne par son solde la variation des stocks de produits fabriqués, pour l'exercice considéré. Créditeur, il représente l'augmentation globale de ces stocks du début à la fin de l'exercice ; débiteur, il représente la diminution de ces stocks (déstockage) ; production de l'entité, stockée au cours de la période. Dans ce cas, il est porté en négatif du côté des produits dans le Compte de résultat.

Fonctionnement

En cas de tenue d'inventaire intermittent :

A la clôture de l'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est débité de la valeur du stock initial ([1]) pour solde

par le crédit des comptes de stocks concernés.

([1]) ou de la diminution de l'exercice (stock initial moins stock final)

A la clôture de l'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est crédité de la valeur du stock final ([1])

par le débit des comptes de stocks concernés.

A la clôture de l'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est viré, pour solde, avec les produits

dans le compte 13 — Résultat net de l'exercice (montant débiteur ou montant créditeur, selon le cas).

En cas d'inventaire permanent :

En cours d'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est crédité, des entrées en stocks (en-cours, produits fabriqués)

par le débit des comptes de stocks concernés.

En cours d'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est débité des sorties de stocks (virements d'en-cours en produits fabriqués ou du fait de ventes)

par le crédit des comptes de stocks concernés.

A la clôture de l'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est crédité des différences en plus constatées entre l'inventaire comptable et l'inventaire physique

par le débit des comptes de stocks.

([1]) ou de l'augmentation de l'exercice (stock final moins stock initial)

A la clôture de l'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est débité des différences en moins constatées entre l'inventaire comptable et l'inventaire physique

par le crédit des comptes de stocks.

A la clôture de l'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est viré, pour solde, avec les produits.

dans le compte 13 — Résultat net de l'exercice (montant débiteur ou montant créditeur, selon le cas)

Exclusions

Le compte 73 — VARIATION DE STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS ne doit pas servir à enregistrer : ■ la variation de la période, afférente aux stocks de marchandises, de matières, de fournitures et d'emballages commerciaux	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* ■ *comptes 603 - Variations des stocks de biens achetés*

Eléments de contrôle

Le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS peut être contrôlé à partir:

- des fiches d'inventaire ;
- de l'évaluation des stocks ;
- de la comptabilité analytique.

COMPTE 75 : Autres produits (sauf compte 759)

Contenu

Ce sont tous les produits divers qui ne proviennent pas directement de l'activité productrice ou commerciale de l'entité, ni de son activité financière ou de ses relations avec l'Etat (subventions) mais qui relèvent néanmoins de ses activités ordinaires.

Subdivisions

751 PROFITS SUR CREANCES CLIENTS ET AUTRES DEBITEURS

752 QUOTE-PART DE RESULTAT SUR OPERATIONS FAITES EN COMMUN

- 7521 Quote-part transférée de pertes (comptabilité du gérant)
- 7525 Bénéfices attribués par transfert (comptabilité des associés non gérants)

754 PRODUITS DES CESSIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS

- 7541 Immobilisations incorporelles
- 7542 Immobilisations corporelles

756 GAINS DE CHANGE SUR CREANCES ET DETTES COMMERCIALES

758 PRODUITS DIVERS

- 7581 Indemnités de fonction et autres rémunérations d'administrateurs
- 7582 Indemnités d'assurances reçues
- 7588 Autres produits divers

Commentaires

Les profits sur créances clients et autres débiteurs sont enregistrées au crédit du compte 751 profit sur créances clients et autres débiteurs.

La quote-part de résultat sur opérations faites en commun est la reprise dans la comptabilité de l'entité du résultat obtenu dans le cadre d'une autre structure (société en participation ...) à laquelle l'entité est associée, mais qui est juridiquement transparente.

Le compte 752 - Quote-part de résultats sur opérations faites en commun enregistre:

- pour l'entité non gérante, sa participation aux bénéfices ;
- pour l'entité gérante, le montant des pertes mises à la charge des associés non gérants.

Le compte 754 - Produits des cessions courantes d'immobilisations enregistre le prix de cession des immobilisations lorsque ces cessions présentent un caractère ordinaire en raison des politiques de désinvestissement et de renouvellement des immobilisations.

Les profits de change sur créances et dettes commerciales sont enregistrées en résultat d'exploitation au crédit du compte 756 "Gains de change sur créances et dettes commerciales";

Le compte 758 - Produits divers enregistre les autres produits non imputables aux autres subdivisions du compte 75.

Fonctionnement

Le compte 75 — AUTRES PRODUITS est crédité du montant des produits

par le débit des comptes de tiers concernés ou des comptes de trésorerie.

Le compte 75 - AUTRES PRODUITS est débité pour solde à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 75 - AUTRES PRODUITS (sauf 759) ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
• les rabais, remises et ristournes accordés, hors factures, aux clients	• *compte 70 – Ventes*
• les profits de change sur opérations ayant un caractère financier (emprunts et liquidité en dévises)	• *776 Gains de change financiers*

Eléments de contrôle

Le compte 75 — AUTRES PRODUITS peut être contrôlé à partir :

- des factures,
- des avis bancaires ;
- des correspondances échangées.

COMPTE 759 — Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation

Contenu

Ce compte enregistre les annulations ou les régularisations en baisse des provisions à court terme sur éléments de l'actif circulant et des risques provisionnés

Subdivisions

759 REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION
- 7591 sur risques à court terme
- 7593 sur stocks
- 7594 sur créances
- 7598 sur autres charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation

Commentaires

Le compte 759 reprend en fin d'exercice tout ou partie des dépréciations et provisions à court terme devenues sans objet ou pour toute autre cause justifiant la régularisation en baisse.

Symétriquement aux charges correspondant à des décaissements probables à brève échéance, les reprises doivent être traitées comme des encaissements probables.

Fonctionnement

Le compte 759 - REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION est crédité du montant des dépréciations d'actif circulant et des risques provisionnés existant à l'ouverture de l'exercice.

par le débit du compte 39 — Dépréciations des stocks et en cours ou par le débit du compte 49 — Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Tiers).

Le compte 759 - REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET DE PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION est débité pour solde à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 - Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 759 - REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
■ les reprises de dépréciations d'éléments de l'actif immobilisé	■ *791 Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation*
■ les reprises de dépréciations d'éléments à caractère financier	■ *797 Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières*

Eléments de contrôle

Le compte 759 - REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION peut être contrôlé à partir du relevé des décisions de gestion des organes compétents.

COMPTE 77 : Revenus financiers et produits assimilés

Contenu

Ce sont les ressources que tire l'entité de ses activités financières.

Subdivisions

771 INTERETS DE PRÊTS ET CREANCES DIVERSES
- 7712 Intérêts de prêts
- 7713 Intérêts sur créances diverses

772 REVENUS DE PARTICIPATIONS ET AUTRES TITRES IMMOBILISES
- 7721 Revenus des titres de participation
- 7722 Revenus des autres titres immobilisés

773 ESCOMPTES OBTENUS

774 REVENUS DE PLACEMENT
- 7745 Revenus des obligations
- 7746 Revenus des titres de placement

775 INTERETS DANS LOYERS DE LOCATION ACQUISITION

776 GAINS DE CHANGE FINANCIERS

777 GAINS SUR CESSIONS DE TITRES DE PLACEMENT

778 GAINS SUR RISQUES FINANCIERS
- 7781 sur rentes viagères
- 7782 sur opérations financières
- 7784 sur instruments de trésorerie

779 REPRISES DE CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS À COURT TERME FINANCIERES
- 7791 sur risques financiers
- 7795 sur titres de placement
- 7798 sur autres charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières

Commentaires

Les intérêts et dividendes reçus de l'étranger sont comptabilisés distinctement de ceux acquis dans l'Etat.

La subdivision utilisée par l'entité doit permettre de raccorder les revenus financiers et produits assimilés aux prêts ou avances et titres auxquels ils se rapportent.

Les profits de change sur opérations ayant un caractère financier (emprunt bancaire en devise, liquidités en devises ...) sont enregistrés en résultat financier au crédit du compte 776 "Gains de change financiers".

Fonctionnement

Le compte 77 (sauf 779) - REVENUS FINANCIERS ET PRODUITS ASSIMILES est crédité du montant des produits financiers acquis

par le débit des comptes de tiers concernés ou des comptes de trésorerie.

Le compte 779 - REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME FINANCIERES est crédité de la reprise des dépréciations des comptes de trésorerie et des provisions pour risques à court terme à caractère financier sans objet, existant au début de l'exercice

par le débit du compte 59 — Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Trésorerie), pour solde ou pour rajustement.

Le compte 77 - REVENUS FINANCIERS ET PRODUITS ASSIMILES est débité

par le crédit du compte 13 - Résultat net de l'exercice, pour solde du compte 77 en fin d'exercice.

Exclusions

Le compte 77 - REVENUS FINANCIERS ET PRODUITS ASSIMILES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
• les récupérations de prêts ou d'avances consenties	• *27 - Autres immobilisations financières*

Eléments de contrôle

Le compte 77 - REVENUS FINANCIERS ET PRODUITS ASSIMILES peut être contrôlé à partir:

- de virements bancaires ;
- de décompte d'intérêts ;
- de factures avec escompte ;
- de bordereaux de cession de titres ;
- d'encaissement des coupons.

COMPTE 78 : Transferts de charges

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, à l'exception des immobilisations pour lesquelles le compte 72 — Production immobilisée est utilisé.

Le transfert peut concerner les stocks, les comptes de tiers. Il sert aussi, exceptionnellement, à des transferts de charges à charges (exemple : avantages en nature).

Subdivisions

781 TRANSFERTS DE CHARGES D'EXPLOITATION

787 TRANSFERTS DE CHARGES FINANCIERES

Commentaires

Les transferts de charges concernent les dépenses de l'entité mises à la charge de tiers (remboursement de débours et frais divers) et pouvant aussi le cas échéant être opérés vers d'autres comptes de charges (exemple : avantages en nature accordés au personnel).

Les transferts de charges sont à mentionner dans les Notes annexes.

Fonctionnement

Le compte 78 - TRANSFERTS DE CHARGES est crédité du montant des charges d'exploitation ou financières à transférer

par le débit des comptes de bilan concernés (autre que les comptes d'immobilisation)

par le débit des comptes de charges concernés (en cas de transfert de charges à charges)

Le compte 78 - TRANSFERTS DE CHARGES est débité pour solde à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 - Résultat net de l'exercice

Exclusions

Le compte 78 - TRANSFERTS DE CHARGES ne doit pas servir à enregistrer	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
■ les transferts de charges en actif immobilisé	■ *72 - Production immobilisée*
■ les transferts de charges H.A.O	■ *848 - Transferts de charges H.A.O.*

Eléments de contrôle

Le compte 78 - TRANSFERTS DE CHARGES peut être contrôlé à partir du relevé des décisions de gestion des organes compétents.

COMPTE 79 : Reprises de provisions, de dépréciations et autres

Contenu

Le compte 79 « Reprises de provisions, dépréciations et autres » enregistre les annulations et les réajustements en baisse des provisions pour risques et charges ainsi que des dépréciations des éléments de l'actif immobilisé et les reprises de subventions d'investissement.

Subdivisions

791 REPRISES DE PROVISIONS ET DE DEPRECIATIONS D'EXPLOITATION
- 7911 pour risques et charges
- 7913 des immobilisations incorporelles
- 7914 des immobilisations corporelles

797 REPRISES DE PROVISIONS ET DEPRECIATIONS FINANCIERES
- 7971 pour risques et charges
- 7972 des immobilisations financières

798 REPRISES D'AMORTISSEMENTS ([1])

799 REPRISES DE SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

([1]) Cas de révision de plan d'amortissement

Commentaires

Les reprises de provisions et de dépréciations constatent soit la diminution de la provision ou de la dépréciation ramenée à un montant inférieur, soit l'intégration dans les résultats de l'entité de la provision ou de la dépréciation existante par suite de la réalisation ou de l'annulation de la charge ou de la disparition du risque.

Dans le cas exceptionnel d'une révision rétroactive du plan d'amortissement initial, la réduction du cumul des amortissements est opérée par le crédit du compte 798 — Reprises d'amortissements

Le compte 799 — Reprises de subventions d'investissement enregistre à son crédit :

- soit un montant égal à celui de la dotation de l'exercice aux comptes d'amortissements des immobilisations amortissables acquises ou créées au moyen de ladite subvention, affecté du coefficient résultant du rapport : Montant de la subvention/Montant de l'investissement correspondant ;
- soit une somme déterminée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables créées ou acquises au moyen de ladite subvention sont inaliénables aux termes du contrat ou, à défaut de clause d'inaliénabilité dans le contrat, une somme égale au dixième du montant de la subvention.

Fonctionnement

Le compte 79 (sauf 799) - REPRISES DE PROVISIONS, DE DEPRECIATIONS ET AUTRES est crédité

par le débit des comptes (19, 29) pour le montant des diminutions des provisions, par suite d'annulation ou de réduction.

Le compte 799 — REPRISES DE SUBVENTION D'INVESTISSEMENT est crédité du montant de la subvention d'investissement reprise au résultat

par le débit du compte 14 — Subventions d'investissement.

Le compte 79 - REPRISES DE PROVISIONS, DE DEPRECIATIONS ET AUTRES est débité pour solde à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 - Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 79 - REPRISES DE PROVISIONS, DE DEPRECIATIONS ET AUTRES ne doit pas servir à enregistrer:	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
■ les reprises HAO ■ les reprises de charges provisionnées	■ *86 Reprises HAO* ■ *759 Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation* ■ *779 Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières* ■ *849 Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme HAO*

Eléments de contrôle

Le compte 79 - REPRISES DE PROVISIONS, DE DEPRECIATIONS ET AUTRES peut être contrôlé à partir du relevé des décisions des organes compétents.

SECTION 8

CLASSE 8 COMPTES DES AUTRES CHARGES ET AUTRES PRODUITS

L'utilisation de 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'entité.

Les produits et les charges hors activité ordinaire (H.A.O.) sont liés à des changements de structure (significatifs) ou de stratégie de l'entité, aux cessions, changements importants dans l'environnement (exemple: modification de la législation commerciale qui impliquera sans doute un changement de la stratégie et des investissements de la firme) ou à des événements extraordinaires (tels les phénomènes naturels : sécheresse, inondations, tempêtes, raz-de-marée, tremblements de terre, vols de criquets ...).

Les sorties et les prix de cession des d'immobilisations sont des charges et produits HAO. Par contre, les opérations relativement légères et régulières d'investissement - financement (renouvellement du « parc » de matériel sans novation profonde) ne doivent donc pas être traitées en « H.A.O. », mais être «remontées » dans les activités ordinaires.

Les produits et les charges H.A.O. sont des charges et des produits non récurrents, de nature non liés à l'activité ordinaire de l'entité. Ces charges et produits HAO ne doivent pas être définis en termes moraux, d'opportunité ou exceptionnels.

Une charge ou un produit d'exploitation d'un montant exceptionnellement élevé doit rester inscrite dans le niveau «ordinaire » (exemple : grosse perte sur une importante créance clients). Le niveau significativement élevé de la charge ou du produit sera signalé, avec ses conséquences, dans les Notes annexes.

Une charge ou un produit d'exploitation omis au cours d'un exercice antérieur doit être comptabilisé dans les charges ou les produits des activités ordinaires de l'exercice de rectification.

Figurent également dans cette classe la participation des travailleurs aux bénéfices et l'impôt sur le résultat.

COMPTE 81 : Valeurs comptables des cessions d'immobilisations

Contenu

Ce compte sert à déterminer la valeur comptable nette des éléments de l'actif immobilisé cédés. Pour les biens non amortissables, cette valeur est la valeur d'entrée, sans déduction des éventuelles dépréciations. Pour les biens amortissables, elle est la différence entre la valeur d'entrée brute des immobilisations cédées et le cumul des amortissements pratiqués depuis l'entrée du bien dans le patrimoine de l'entité jusqu'à la date de sa cession.

Subdivisions

811 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
812 IMMOBILISATIONS CORPORELLES
816 IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Commentaires

Par cession, il faut entendre : vente, échange, mise au rebut ou destruction.

La sortie d'une immobilisation du patrimoine de l'entité donne lieu à :

- constatation de l'amortissement complémentaire pour la période écoulée entre l'ouverture de l'exercice et la date de cession du bien ;
- enregistrement de la sortie du bien pour sa valeur nette au compte 81 sous la forme d'une double écriture :
  - au débit pour la valeur d'entrée,
  - au crédit pour le montant total des amortissements pratiqués sur ce bien ;
- comptabilisation de la valeur de sortie si celle-ci est supérieure à zéro, au compte 82 — Produits des cessions d'immobilisations.

Les cessions d'immobilisations considérées comme courantes (fréquentes et récurrentes) ne sont pas enregistrées à ce niveau H.A.O., mais dans les comptes 654 (Valeur comptable) et 754 (Prix de cession); exemples : transporteurs ; loueurs de matériels ...

Fonctionnement

Le compte 81 — VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS est débité de la valeur d'entrée des éléments sortis sous déduction des amortissements pratiqués

par le crédit du compte d'immobilisation concerné (classe 2).

Le compte 81 — VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 81 — VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les dépréciations afférentes aux éléments d'actif immobilisé cédés	• *29 — Dépréciations*
• les cessions considérées comme courantes, compte tenu de l'activité de l'entité	• *654 — Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations*

Eléments de contrôle

Le compte 81 — VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS peut être contrôlé à partir :

- des documents attestant de la valeur de sortie de l'immobilisation : procès-verbal de mise au rebut ;
- des factures de vente ;
- d'un procès-verbal de destruction ;
- des tableaux d'amortissement.

COMPTE 82 : Produits des cessions d'immobilisations

Contenu

Ce compte enregistre le produit net de la cession : dans le cas de vente, prix résultant de l'accord entre les cocontractants et figurant sur l'acte de vente diminué des commissions et des frais de vente ; dans le cas d'apport, montant contractuel, etc.

Subdivisions

821 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
822 IMMOBILISATIONS CORPORELLES
826 IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Commentaires

Les indemnités d'assurance perçues à la suite de la destruction totale d'une immobilisation sont à enregistrer au crédit du compte 82 Produits des cessions d'immobilisations.
Par contre, les indemnités d'assurance perçues à la suite d'une destruction partielle d'une immobilisation susceptible d'être réparée en vue d'une réutilisation dans l'entité doivent être enregistrées au crédit du compte 7582 Produits divers, indemnités d'assurance reçues.

Lorsque l'entité prend la décision de ne pas effectuer la réparation et de mettre l'immobilisation au rebut ou de la céder en l'état, l'indemnité d'assurance perçue doit être enregistrée au crédit du compte 82 Produits des cessions d'immobilisations.
Le produit des cessions considérées comme "courantes" (cf. compte 81) est enregistré au crédit du compte 754 (niveau Exploitation).

Fonctionnement

Le compte 82 — PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS est crédité des produits de cession d'actif

par le débit du compte de tiers 485 — Créances sur cessions d'immobilisations ou par le débit d'un compte de trésorerie.

Le compte 82 — PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS est débité des commissions et frais de vente

par le crédit du compte de tiers ou de trésorerie concerné.

Le compte 82 — PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS est crédité de l'indemnité d'assurance perçue pour indemnisation d'une destruction d'immobilisation

par le débit du compte de tiers 485 — Créances sur cessions d'immobilisations ou par le débit d'un compte de trésorerie.

Le compte 82 — PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS est débité pour solde du compte à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 82 — PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les indemnités d'assurances autres que celles représentatives de l'indemnisation du bien détruit	• *7582 – Indemnités d'assurances reçues*
• les produits des cessions courantes d'immobilisations	• *754 – Produits des cessions courantes d'immobilisations*

Eléments de contrôle

Le compte 82 — PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS peut être contrôlé à partir :

- des factures de cession d'immobilisations ;
- des commissions et des frais de vente

COMPTE 83 : Charges hors activités ordinaires

Contenu

Ce sont les charges qui ne sont pas liées à l'activité ordinaire de l'entité et qui, de ce fait, n'ont généralement pas de caractère récurrent. Elles comprennent des charges constatées et des charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme.

Subdivisions

831 CHARGES H.A.O. CONSTATEES
833 CHARGES LIEES AUX OPERATIONS DE RESTRUCTURATION
834 PERTES SUR CRÉANCES H.A.O.
835 DONS ET LIBÉRALITÉS ACCORDÉS
836 ABANDONS DE CREANCES CONSENTIS
837 CHARGES LIEES AUX OPERATIONS DE LIQUIDATION
839 CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME H.A.O.

Commentaires

Seules les charges liées à la restructuration de l'entité ou à des événements extraordinaires (tels les phénomènes naturels : Sécheresse, inondations tempêtes, raz-de-marée, tremblements de terre, vols de criquets ...) doivent être considérées comme relevant des activités autres que ordinaires.

Toute autre charge est ordinaire, y compris, par exemple, les amendes fiscales ou pénales. Il en est de même des charges sur exercices antérieurs liées aux activités courantes de l'entité.

Lorsque la réalisation de la charge H.A.O., bien qu'incertaine, est envisagée à court terme, elle constitue une charge provisionnée.

Lorsque, au contraire, cette charge probable est envisagée à plus d'un an, elle doit faire l'objet d'une dotation aux provisions.

Fonctionnement

Le compte 83 — CHARGES HORS ACTIVITES ORDINAIRES est débité des charges constatées ne concernant pas l'activité ordinaire de l'entité

par le crédit d'un compte de tiers ou de trésorerie.

Le compte 83 — CHARGES HORS ACTIVITES ORDINAIRES est débité des charges hors activités ordinaires non encore engagées, mais dont la survenance à moins d'un an est probable et mesurable

par le crédit du compte 48 — Créances et dettes H.A.O.

Le compte 83 — CHARGES HORS ACTIVITES ORDINAIRES est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 83 — CHARGES HORS ACTIVITES ORDINAIRES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
• les provisions pour risques et charges hors activités ordinaires à plus d'un an	• *854 — Dotations aux provisions pour risques et charges H.A.O.*

Eléments de contrôle

Le compte 83 — CHARGES HORS ACTIVITES ORDINAIRES peut être contrôlé à partir :

- des factures ;
- des évaluations ;
- des tableaux d'amortissements ;
- des calculs de plus-values, notamment.

COMPTE 84 : Produits hors activités ordinaires

Contenu

Ce sont des produits qui ne sont pas liés à l'activité ordinaire de l'entité et sont donc dépourvus de caractère récurrent. Ils comprennent des produits constatés, des reprises de charges provisionnées et des transferts de charges.

Subdivisions

841 PRODUITS H.A.O. CONSTATES
843 PRODUITS LIES AUX OPERATIONS DE RESTRUCTURATION
844 INDEMNITES ET SUBVENTIONS HAO (entité agricole)
845 DONS ET LIBÉRALITÉS OBTENUS
846 ABANDONS DE CREANCES OBTENUS
847 PRODUITS LIES AUX OPERATIONS DE LIQUIDATION
848 TRANSFERTS DE CHARGES H.A.O.
849 REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME H.A.O.

Commentaires

Les produits sont considérés comme H.A.O. lorsqu'ils relèvent d'événements extraordinaires, liés notamment à des phénomènes naturels ou à des modifications de structure de l'entité.

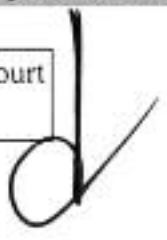
Fonctionnement

Le compte 84 — PRODUITS HORS ACTIVITES ORDINAIRES est crédité du montant des produits constatés

par le débit d'un compte de tiers ou de trésorerie.

Le compte 84 — PRODUITS HORS ACTIVITES ORDINAIRES est crédité des reprises de charges provisionnées

par le débit du compte 4998 — Provisions pour risques à court terme sur opérations H.A.O.



Le compte 84 — PRODUITS HORS ACTIVITES ORDINAIRES est débité pour solde du compte à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 84 — PRODUITS HORS ACTIVITES ORDINAIRES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
• les reprises de provisions H.A.O. antérieurement constituées	• *86 — Reprises H.A.O.*

Eléments de contrôle

Le compte 84 — PRODUITS HORS ACTIVITES ORDINAIRES peut être contrôlé à partir de l'analyse, des factures, des évaluations et des tableaux de provisions.

COMPTE 85 : Dotations hors activités ordinaires

Contenu

Ce compte enregistre les dotations aux amortissements et aux provisions qui ne concernent pas l'activité ordinaire de l'entité.

Subdivisions

851 DOTATIONS AUX PROVISIONS REGLEMENTEES
852 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS H.A.O.
853 DOTATIONS AUX DEPRECIATIONS H.A.O.
854 DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES H.A.O.
858 AUTRES DOTATIONS H.A.O.

Commentaires

La notion "hors activités ordinaires" doit être appréhendée de façon restrictive : restructurations d'entités par exemple, autres événements (telles les catastrophes naturelles) par essence non prévisibles, et dépourvus de caractère récurrent. Le compte 85 est aussi utilisé dans les Etats parties pour enregistrer les opérations liées à l'application de dispositions fiscales (provisions réglementées ...).

Fonctionnement

Le compte 85 — DOTATIONS HORS ACTIVITES ORDINAIRES est débité du montant de la provision pour risques ou charges H.A.O. ou de l'amortissement

par le crédit du compte 15 — Provisions réglementées et Fonds assimilés ;

par le crédit du compte 19 — Provisions pour risques et charges ou du compte 29 — Dépréciations ;

par le crédit du compte 28 — Amortissements.

Le compte 85 — DOTATIONS HORS ACTIVITES ORDINAIRES est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

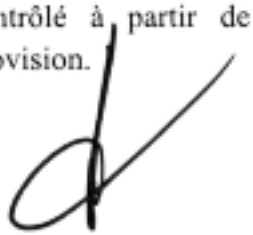
par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 85 — DOTATIONS HORS ACTIVITES ORDINAIRES ne doit pas servir à enregistrer : • les charges calculées H.A.O. à court terme (moins d'un an)	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *839 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme H.A.O.*

Eléments de contrôle

Le compte 85 — DOTATIONS HORS ACTIVITES ORDINAIRES peut être	contrôlé à partir de l'évaluation de la provision.



COMPTE 86 : Reprises de charges, provisions et dépréciations HAO

Contenu

Ce compte enregistre les annulations et rajustements en baisse des provisions, amortissements qui ne sont pas liés à l'activité ordinaire de l'entité.

Subdivisions

861 REPRISES DE PROVISIONS REGLEMENTEES
862 REPRISES D'AMORTISSEMENTS
863 REPRISES DE DEPRECIATIONS
H.A.O.
864 REPRISES DE PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES
868 AUTRES REPRISES H.A.O.

Commentaires

Toute provision constituée par l'intermédiaire du compte 85 — Dotations hors activités ordinaires doit être reprise au cours de l'un des exercices suivants par le compte 86 — Reprises de dotations H.A.O. ; cette reprise se produisant l'année de survenance de la charge, ou l'année où l'appréciation en est modifiée.

Tel est le cas des Provisions réglementées (compte 15) comme des Provisions financières pour risques et charges (compte 19).
Des circonstances particulières peuvent justifier des mesures dérogatoires à ces dispositions générales.

Fonctionnement

Le compte 86 — REPRISES HORS ACTIVITES ORDINAIRES est crédité de l'annulation ou de la réduction de la provision concernée

par le débit du compte 15 — Provisions réglementées et Fonds assimilés, du compte 19 — Provisions pour risques et charges ou par le débit du compte 29 — Dépréciations.

Le compte 86 — REPRISES HORS ACTIVITES ORDINAIRES est débité pour solde à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 86 — REPRISES HORS ACTIVITES ORDINAIRES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les reprises de dépréciations et provisions pour risques à court terme	• *759 — Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation ou* • *779 — Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières*
• les reprises de dépréciations d'éléments de l'actif immobilisé	• *791 — Reprises de provisions et de dépréciations d'exploitation*
• les reprises de dotations à caractère financier	• *797 — Reprises de provisions et de dépréciations financières*
• les dotations aux prévisions et aux dépréciations d'exploitation ou à caractère financier	• *691 — Dotations aux provisions et aux dépréciations d'exploitation ou* • *697 — Dotations aux provisions et aux dépréciations financières*

Eléments de contrôle

Le compte 86 — REPRISES HORS ACTIVITES ORDINAIRES peut être contrôlé à partir :

- des tableaux d'amortissements ;
- des tableaux de reprises des écarts de réévaluation ;
- des tableaux de reprises de la plus-value de cession à réinvesti

COMPTE 87 : Participation des travailleurs

Contenu

Ce compte enregistre les montants prélevés sur les bénéfices réalisés et affectés par l'entité à un fonds légal ou contractuel à l'avantage des travailleurs.

Subdivisions

871 PARTICIPATION LÉGALE AUX BÉNÉFICES
872 PARTICIPATION CONTRACTUELLE AUX BÉNÉFICES
878 AUTRES PARTICIPATIONS

Commentaires

En raison de son assiette de calcul, la "participation" n'est pas considérée comme une "charge de personnel" mais comme un élément de répartition du résultat.

Fonctionnement

Le compte 87 — PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS est débité de la part de bénéfices affectée aux salariés au titre de la participation

par le crédit du compte 426 — Personnel, participation aux bénéfices.

Le compte 87 — PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS est crédité pour solde de ce compte à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 87 — PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• la participation du personnel au capital de l'entité	• *10 — Capital*
• les rémunérations diverses versées au personnel (intéressement)	• *66 — Charges de personnel*

Eléments de contrôle

Le compte 87 — PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS peut être contrôlé à partir des conventions, des accords d'entités.

COMPTE 88 : Subventions d'équilibre

Contenu

Ce compte enregistre le montant des subventions allouées par l'Etat ou l'un de ses démembrements à l'entité, pour lui permettre de compenser, en totalité ou partiellement, des pertes survenues dans des circonstances exceptionnelles.

Subdivisions

881 ETAT
884 COLLECTIVITÉS PUBLIQUES
886 GROUPE
888 AUTRES

Commentaires

Il importe, avant tout enregistrement, d'analyser la subvention pour en définir la finalité : aide à l'investissement, à l'exploitation ou à l'équilibre.

Les subventions d'équilibre se distinguent des subventions d'exploitation en ce qu'elles ne sont pas directement liées à une insuffisance des prix de vente imposés.

Fonctionnement

Le compte 88 — SUBVENTIONS D'EQUILIBRE est crédité du montant des subventions d'équilibre allouées à l'entité

par le débit d'un compte de tiers ou de trésorerie.

Le compte 88 — SUBVENTIONS D'EQUILIBRE est débité pour solde de ce compte à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 88 — SUBVENTIONS D'EQUILIBRE ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les subventions d'investissement	• *14 — Subventions d'investissement*
• les subventions d'exploitation	• *71 — Subventions d'exploitation*

Eléments de contrôle

Le compte 88 — SUBVENTIONS D'EQUILIBRE peut être contrôlé à partir

de décrets ou d'arrêtés ministériels, de décisions de collectivités publiques accordant la subvention.

COMPTE 89 : Impôts sur le résultat

Contenu

C'est la part de bénéfice affectée obligatoirement à l'Etat au titre de l'impôt sur le résultat

Subdivisions

891 IMPÔTS SUR LES BENEFICES DE L'EXERCICE
- 8911 Activités exercées dans l'Etat
- 8912 Activités exercées dans les autres Etats de la Région
- 8913 Activités exercées hors Région

892 RAPPELS D'IMPÔTS SUR RESULTATS ANTERIEURS

895 IMPÔT MINIMUM FORFAITAIRE (I.M.F.)

899 DÉGREVEMENTS ET ANNULATIONS D'IMPÔTS SUR RÉSULTATS ANTÉRIEURS
- 8991 Dégrèvements
- 8994 Annulations pour pertes rétroactives

Commentaires

Le montant de l'impôt sur le résultat doit être calculé sur la base du résultat comptable retraité selon les règles fiscales.
Le compte 891 doit correspondre au montant total de l'impôt dû de l'exercice, quelles que soient les modalités de règlement, éventuellement augmenté des rappels d'impôts et diminué des dégrèvements et des annulations sur des exercices antérieurs

Fonctionnement

Le compte 89 — IMPÔTS SUR LE RESULTAT est débité de l'impôt exigible

par le crédit du compte 441 — Etat, impôt sur les bénéfices.

Le compte 89 — IMPÔTS SUR LE RESULTAT est crédité pour solde de ce compte à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 89 — IMPÔTS SUR LE RESULTAT ne doit pas servir à enregistrer : • les impôts et taxes	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *64 — Impôts et taxes*

Eléments de contrôle

Le compte 89 — IMPÔTS SUR LE RESULTAT peut être contrôlé à partir :

- de la liasse fiscale ; - des notifications et rappels d'impôt	de la Direction Générale des Impôts (D.G.I.)

SECTION 9

CLASSE 9 COMPTES DES ENGAGEMENTS HORS BILAN ET COMPTES DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIOUE DE GESTION

Sous-Section 1 : Comptes des engagements hors bilan (90-91)

L'usage de la classe 9 est facultatif. Toutefois, cette classe permet à l'entité d'enregistrer les engagements hors bilan et, à ce titre, facilite la confection des Notes annexes.
Les engagements hors bilan représentent les droits et obligations de l'entité dont les effets chiffrables sur le montant et la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'événements ultérieurs.
Pour être enregistrés, les engagements hors bilan doivent faire obligatoirement l'objet d'une convention écrite.
Les engagements hors bilan se distinguent en deux rubriques, engagements obtenus et engagements accordés ; chaque rubrique est subdivisée selon les natures suivantes : engagements de financement, engagements de garantie, engagements réciproques, autres engagements.

Les engagements obtenus, représentatifs de droits, s'enregistrent par convention et par analogie avec les créances du bilan au débit des comptes 901 à 904.

Par analogie avec les dettes du bilan, les engagements accordés, qui constituent des obligations, s'enregistrent par convention au crédit des comptes 905 à 908.
Les comptes de contrepartie des engagements hors bilan (obtenus et accordés) sont:911 à 914 - Contreparties des comptes 901 à 904 ;
915 à 918 - Contreparties des Comptes 905 à 908.
Les entités doivent répartir par tous moyens techniques adéquats leurs engagements hors bilan, en fonction de la durée initiale ainsi que de la qualité des bénéficiaires ou donneurs d'ordre.
Elles doivent également identifier les garanties obtenues couvrant les créances et les garanties accordées en couverture des dettes figurant au bilan

COMPTE 9011 : Crédits confirmés obtenus

Contenu

Le solde débiteur de ce compte représente la partie non utilisée des crédits qu'une banque s'est engagée, d'une façon irrévocable, à accorder à l'entité, y compris les crédits documentaires import-export confirmés.

Commentaires

Le crédit documentaire est une opération de crédit à court terme ayant pour objet le financement des transactions commerciales internationales. Par l'intermédiaire de cet instrument financier, l'acheteur donne l'ordre à son banquier de verser au banquier du vendeur la valeur des marchandises en cours de route, contre remise de documents prouvant l'expédition et la conformité des marchandises.

Par l'ouverture de crédit documentaire, l'acheteur reçoit de son banquier l'engagement de régler au vendeur la valeur des marchandises.

Fonctionnement

A la notification du crédit confirmé,

le compte 9011 - CRÉDITS CONFIRMÉS OBTENUS est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9111.

Lors de l'utilisation partielle ou totale du crédit confirmé,

le compte 9011 - CRÉDITS CONFIRMES OBTENUS est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9111.

Exclusions

Le compte9011 - CREDITS CONFIRMES OBTENUS ne doit pas servir à enregistrer : ■ les dépôts de garanties (déposit) sur CREDOC	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* ■ *275 - Dépôts et cautionnements versés*

Eléments de contrôle

Le compte 9011 - CRÉDITS CONFIRMÉS OBTENUS peut être contrôlé à partir des lettres de notification de la banque.

COMPTE 9012 : Emprunts restant à encaisser

Contenu

Ce compte enregistre la partie non encore encaissée des emprunts contractés par l'entité auprès des tiers autres que les établissements bancaires, notamment les filiales et les sociétés - mères.

Fonctionnement

A la signature de la convention,

Le compte 9012 - EMPRUNTS RESTANT A ENCAISSER et débité

Par le crédit du compte de contrepartie 9112.

Lors de la mobilisation partielle ou totale de l'emprunt,

Le compte 9012 - EMPRUNTS RESTANT A ENCAISSER est crédité

Par le débit du compte de contrepartie 9112.

Exclusions

Le compte 9012 - EMPRUNTS RESTANT A ENCAISSER ne doit pas servir à enregistrer : ■ les crédits bancaires notifiés non encore encaissés	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci - après :* ■ *9011 - Crédits confirmés obtenus*

Eléments de contrôle

Le compte 9012 - EMPRUNTS RESTANT A ENCAISSER peut être contrôlé à l'aide des conventions de prêt.

COMPTE 9013 : Facilités de financement renouvelables

COMPTE 9014 : Facilités d'émission

COMPTE 9018 : Autres engagements de financement obtenus

Contenu

Les facilités de financement renouvelables sont des contrats par lesquels un ensemble de banques (syndicat bancaire) s'engage, pour une période donnée, envers un émetteur de titres (entité industrielle ou commerciale) soit à lui acheter tout ou partie des titres qu'il pourrait émettre, soit à lui consentir un crédit d'un montant équivalent. Dans le cas d'émission de billets de trésorerie, ces facilités prennent le nom de " lignes de substitution ".

Les facilités d'émission sont des contrats par lesquels un établissement de crédit s'engage, dans le cadre d'une émission de titres, à consentir des concours de trésorerie à la société émettrice, sans pour autant acquérir les titres qui n'auraient pas trouvé de preneurs sur le marché.

Les autres engagements de financement obtenus sont des engagements autres que les facilités de financement renouvelables et les facilités d'émission.

Commentaires

" L'engagement à payer " représente, dans le cadre d'un crédit documentaire confirmé, l'engagement pris par la banque (émettrice) de payer l'exportateur ou la banque de ce dernier sur simple présentation, à l'échéance, de l'acceptation.

Fonctionnement

A la signature de la convention,

les comptes 9013, 9014 et 9018 sont débités du montant des engagements obtenus ou de la part non utilisée de ces engagements .

par le crédit respectif des comptes de contrepartie 9113, 9114 et 9118.

A l'échéance ou au dénouement des engagements,

les comptes 9013, 9014 et 9018 sont crédités

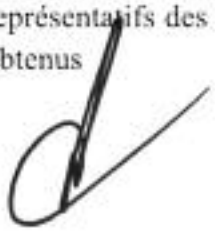
par le débit respectif des comptes de contrepartie 9113, 9114 et 9118.

Exclusions

Les comptes 9013, 9014 et 9018 ne doivent pas servir à enregistrer : ■ les crédits confirmés	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci - après :* ■ *9011 - Crédits confirmés obtenus*

Eléments de contrôle

Les comptes 9 013 - FACILITES DE FINANCEMENT RENOUVELABLES, 9014 - FACILITE D'EMISSION et 9018 - AUTRES ENGAGEMENTS DE FINANCEMENT	OBTENUS peuvent être contrôlés à partir des conventions conclues dans le cadre d'émission de titre et des effets représentatifs des " engagements à payer" obtenus



COMPTE 9021 : Avals obtenus

Contenu

L'avaliseur prend l'engagement de payer au créancier, à l'échéance, tout ou partie du nominal d'une lettre de change, d'un billet à ordre ou d'un chèque, à la place du tiré ou du souscripteur, en cas de défaillance éventuelle de celui-ci.

Commentaires

L'avaliseur peut être un établissement bancaire ou un autre tiers.

Fonctionnement

A la conclusion de la transaction,

Le compte 9021 - AVALS OBTENUS est débité

Par le crédit du compte de contrepartie 9121.

A l'échéance ou au dénouement de la transaction,

Le compte 9021 - AVALS OBTENUS est crédité

Par le débit du compte de contrepartie 9121.

Eléments de contrôle

Le compte 9021 - AVALS OBTENUS peut être contrôlé à l'aide des effets avalisés.

COMPTE 9022 : Cautions, garanties obtenues

Contenu

La caution s'engage à payer l'entité créancière au cas où le débiteur de cette dernière n'exécuterait pas son obligation.

Commentaires

Il convient de distinguer les cautions bancaires et les cautions obtenues des autres tiers.

Les cautions bancaires se présentent essentiellement sous forme :

- de cautions fiscales et de cautions en douane ;
- de cautions sur marchés.

Les cautions fiscales concernent principalement les obligations cautionnées, les cautions pour impositions constatées et les cautions pour paiement différé des droits d'enregistrement.

Les cautions en douane comprennent notamment les cautions pour admissions temporaires, les cautions de transit ou acquit-à-caution, les cautions d'entrepôts, les cautions pour transbordement à destination de l'étranger, les lettres de garantie pour absence de connaissement original, les soumissions pour absence de certificat d'origine. Les cautions sur marchés, notamment publics, revêtent plusieurs formes dont les plus importantes sont

- les cautions de soumission ou cautions provisoires ;
- les cautions de bonne fin des travaux ou cautions définitives ;
- les cautions de retenue de garantie ;
- les cautions de remboursement d'acomptes ;
- les cautions d'avances de démarrage ;
- les cautions pour avances forfaitaires.

S'agissant des cautions obtenues des autres tiers, seules les lettres d'intention ou lettres de confort assimilables à un cautionnement contiennent de véritables obligations pour le garant. Les autres lettres d'intention sont de simples déclarations constitutives tout au plus d'un engagement moral ou d'une obligation de moyens, rarement de résultat.

Fonctionnement

A la conclusion du contrat,

le compte 9022 - CAUTIONS, GARANTIES OBTENUES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9122.

A l'échéance et au dénouement de la transaction,

le compte 9022 - CAUTIONS, GARANTIES **OBTENUES est crédité**

par le débit du compte de contrepartie 9122.

Exclusions

Le compte 9022 - CAUTIONS, GARANTIES OBTENUES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
■ les gages	■ *9028 - Autres garanties obtenues*
■ les nantissements	■ *9028 - Autres garanties obtenues*
■ les antichrèses	■ *9028 - Autres garanties obtenues*

Eléments de contrôle

Le compte 9022 - CAUTIONS, GARANTIES OBTENUES peut être contrôlé à l'aide des conventions de prêts et de l'acte constitutif de la caution

COMPTE 9023 : Hypothèques obtenues

Contenu

Lorsque l'entité reçoit de son débiteur un immeuble en hypothèque, cette dernière lui confère le droit de faire saisir et vendre l'immeuble en quelques mains qu'il se trouve et de se faire payer par préférence sur le prix de la vente.

Commentaires

La validité de l'hypothèque est assurée par son inscription sur un registre légal (cadastre, domaine, registre foncier, etc.).

Fonctionnement

A l'inscription de l'hypothèque,

le compte 9023 - HYPOTHEQUES OBTENUES est débité de la valeur de l'immeuble telle que fixée au début de la transaction

par le crédit du compte de contrepartie 9123.

Au dénouement de la créance ou à la réalisation de l'hypothèque,

le compte 9023 - HYPOTHEQUES OBTENUES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9123.

Exclusions

Le compte 9023 - HYPOTHEQUES OBTENUES ne doit pas servir à enregistrer :	Il convient dans *les cas d'espèce d'utiliser le compte* ci-après:
- les promesses d'hypothèques	- *9028 - Autres garanties obtenues*
- les gages	- *9028 - Autres garanties obtenues*
- les nantissements	- *9028 - Autres garanties obtenues*
- les antichrèses	- *9028 - Autres garanties obtenues*

Eléments de contrôle

Le compte 9023 - HYPOTHEQUES OBTENUES peut être contrôlé à partir des conventions de prêts, des récépissés d'inscription de l'hypothèque, des rapports d'expertise immobilière.

COMPTE 9024 : Effets endossés par des tiers

Contenu

Dans le cadre de la garantie d'endossement, l'endosseur (le débiteur de l'entité) est, sauf clause contraire, garant de l'acceptation et du paiement de l'effet.

Commentaires

L'endossement est le mode de transmission des titres à ordre. Il est réalisé par une signature apposée au dos du titre par le porteur appelé endosseur. L'endossataire, bénéficiaire de l'endossement, peut être désigné ; s'il ne l'est pas, l'endossement peut être au porteur ou en blanc.

Les effets de l'endossement varient selon la nature de l'endossement : endossement de procuration, endossement pignoratif ou endossement translatif.

L'endossement de procuration emporte pour l'endossataire l'obligation de présenter le titre au paiement pour le compte de l'endosseur qui lui en a donné mandat.

L'endossement pignoratif confère à l'endossataire un droit de gage sur le titre remis par l'endosseur.

L'endossement translatif transfère à l'endossataire tous les droits résultant du titre endossé.

Lorsque l'entité réendosse ou escompte les effets reçus et endossés par des tiers, le compte 9024 - Effets endossés par des tiers n'est pas mouvementé. Toutefois, l'entité doit enregistrer l'engagement qu'elle prend ainsi dans les comptes d'engagements donnés (effets sous endos ou effets escomptés).

Fonctionnement

A la réception de l'effet endossé,

le compte 9024 - EFFETS ENDOSSÉS PAR DES TIERS est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9124

A l'échéance ou au dénouement de l'opération,

le compte 9024 - EFFETS ENDOSSÉS PAR DES TIERS est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9124.

Exclusions

Le compte 9024 - EFFETS ENDOSSÉS PAR DES TIERS ne doit pas servir à enregistrer : ■ les effets transmis aux tiers par endossement de procuration	Il convient dans le *cas d'espèce d'utiliser le compte* ci-après : ■ *9088* - Divers engagements accordés

Eléments de contrôle

Le compte 9024 - EFFETS ENDOSSÉS PAR DES TIERS peut être contrôlé à partir des effets reçus et des bordereaux d'escompte.

COMPTE 9028 : Autres garanties obtenues

Contenu

Les autres garanties obtenues comprennent notamment le gage, le nantissement et l'antichrèse pour lesquels l'engagement porte spécialement sur un ou plusieurs biens affectés à l'entité créancière en vue de garantir ses droits.

Commentaires

Figurent également dans ce compte: les promesses d'hypothèque, les chèques de caution reçus, les actions reçues en garantie de gestion, les effets transmis aux tiers par endossement de procuration (encaissement). L'antichrèse représente le nantissement sur un immeuble permettant uniquement d'en percevoir les fruits.

Fonctionnement

A la constitution de la garantie,

le compte 9028 - AUTRES GARANTIES OBTENUES est débité de la valeur des biens reçus en garantie

par le crédit du compte de contrepartie 9128.

Au dénouement de la créance ou à la réalisation de la garantie,

le compte 9028 - AUTRES GARANTIES OBTENUES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9128.

Exclusions

Le compte 9028 - AUTRES GARANTIES OBTENUES ne doit pas servir à enregistrer: ■ les avals ■ les cautions	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* ■ *9021 - Avals obtenus* ■ *9022 - Cautions, garanties obtenues*

■ les hypothèques	■ *9023 - Hypothèques obtenues*

Eléments de contrôle

Le compte 9028 - AUTRES GARANTIES OBTENUES peut être contrôlé à partir des conventions de prêt, de l'acte constitutif de la garantie, des chèques et des actions.

COMPTE 9031 : Achats de marchandises à terme

Contenu

Pour deux partenaires, les engagements réciproques se décomposent en un engagement donné par l'entité à son cocontractant en contrepartie d'un engagement reçu de ce dernier. A ce titre, dans le cadre des achats de marchandises à terme, le fournisseur de l'entité s'engage à livrer des marchandises et l'entité s'engage à en prendre livraison et à en payer le prix convenu à la date de livraison.

Fonctionnement

A la signature de la transaction,

le compte 9031 - ACHATS DE MARCHANDISES A TERME est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9131.

A la livraison du marché,

le compte 9031 – ACHATS DE MARCHANDISES A TERME est crédité

Par le débit du compte de contrepartie 9131.

Eléments de contrôle

Le compte 9031 - ACHATS DE MARCHANDISES A TERME peut être contrôlé à partir des demandes d'achat, des bons de commande, des bons de livraison et des factures

COMPTE 9032 : Achats à terme de devises

Contenu

Le cocontractant s'engage à livrer des devises et réciproquement l'entité	s'engage à livrer de la monnaie nationale.

Fonctionnement

A la conclusion de la transaction,

Le compte 9032 - ACHATS A TERME DE DEVISES est débité

Par le crédit du compte de contrepartie 9132.

Au dénouement de la transaction,

Le compte 9032 - ACHATS A TERME DE DEVISES est crédité

Par le débit du compte de contrepartie 9132.

Eléments de contrôle

Le compte 9032 - ACHATS A TERME DE DEVISES peut être contrôlé à partir des ordres d'achat et de l'avis d'opéré.

COMPTE 9032 : Commandes fermes des clients

COMPTE 9033 : Autres engagements réciproques

Contenu

Les commandes fermes des clients sont les engagements irrévocables pris par un client de régler le prix des travaux exécutés pour son compte conformément à ses spécifications exprimées sur la base des conditions de vente indiquées par l'entité (fournisseur) selon le cas dans les catalogues, les devis ou les offres de services.

Le compte 9038 enregistre les droits relatifs aux engagements réciproques qui ne trouvent pas place dans les sous-comptes 9031, 9032 et 9033.

Fonctionnement

A la réception de la commande,

le compte 9033 - COMMANDES FERMES DES CLIENTS ou le compte 9038 - AUTRES ENGAGEMENTS RÉCIPROQUES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9133 ou 9138.

A l'exécution de la commande,

le compte 9033 - COMMANDES FERMES DES CLIENTS ou le compte 9038 AUTRES ENGAGEMENTS RÉCIPROQUES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9133 et 9138.

Eléments de contrôle

Le compte 9033 - COMMANDES FERMES DES CLIENTS et le compte 9038 AUTRES ENGAGEMENTS RÉCIPROQUES peuvent être contrôlés à partir des bons de commande, des bons de livraison et des factures.

COMPTE 9041 : Abandons de créances conditionnels

Contenu

La convention d'abandon de créances assortie d'une clause de retour à meilleure fortune est caractérisée par l'extinction de la créance de l'entité sous condition résolutoire : l'entité débitrice retrouve des moyens (gains) financiers suffisants qui rétablissent sa dette originelle.

Commentaires

Chez l'entité qui consent l'abandon, la créance abandonnée sous condition disparaît de son bilan et est suivie en tant qu'engagement hors bilan reçu.

Fonctionnement

A la conclusion des conventions,

le compte 9041 - ABANDONS DE CRÉANCES CONDITIONNELS est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9141.

A la réalisation de l'éventualité (retour à bonne fortune),

le compte 9041 - ABANDONS DE CRÉANCES CONDITIONNELS est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9141.

Eléments de contrôle

Le compte 9041 - ABANDONS DE CRÉANCES CONDITIONNELS peut être contrôlé à partir des " grosses " du jugement et des conventions.

COMPTE 9043 : Ventes avec clause de réserve de propriété

COMPTE 9048 : Divers engagements obtenus

Contenu

Dans le cadre de la vente avec clause de réserve de propriété, le vendeur demeure propriétaire des actifs vendus jusqu'à complet paiement du prix.

Les divers engagements obtenus comprennent notamment les titres à recevoir dans le cadre de souscription à l'émission ainsi que les ventes à réméré par lesquelles le vendeur se réserve le droit de racheter l'objet de la vente dans un certain délai, en remboursant à l'acquéreur le prix principal et les frais d'acquisition.

Fonctionnement

A la cession des actifs ou à la souscription des titres,

les comptes 9043 - VENTES AVEC CLAUSE DE RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ et 9048 - DIVERS ENGAGEMENTS OBTENUS sont débités

par le crédit des comptes de contrepartie respectifs 9143ou 48.

Au dénouement de la transaction,

les comptes 9043 - VENTES AVEC CLAUSE DE RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ et 9048 - DIVERS ENGAGEMENTS OBTENUS sont crédités

Par le débit des comptes de contrepartie respectifs 9143 ou 9148.

Eléments de contrôle

Les comptes 9043 - VENTES AVEC CLAUSE DE RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ et 9048 - DIVERS ENGAGEMENTS OBTENUS peuvent être contrôlés à partir des conventions de cession et des bordereaux ou attestations de souscription de titres.

COMPTE 9051 : Crédits accordés non décaissés

COMPTE 9058 : Autres engagements de financement accordés

Contenu

Le solde créditeur du compte 9051 représente la partie non décaissée des crédits qu'une entité s'est engagée, d'une façon irrévocable, à accorder à un tiers autre qu'un établissement de crédit.

Les autres engagements de financement accordés comprennent notamment les engagements pris par la société-mère d'un groupe de combler les éventuels déficits de trésorerie de ses différentes filiales auprès d'une banque.

Fonctionnement

A la signature de l'engagement,

les comptes 90-51 - CRÉDITS ACCORDÉS NON DÉCAISSÉS et 9058 - AUTRES ENGAGEMENTS DE FINANCEMENT ACCORDÉS sont crédités

Par le débit des comptes de contrepartie 9151et 9158.

Lors du décaissement partiel ou total du crédit, ou lors de la couverture des déficits de trésorerie,

les comptes 9051 - CRÉDITS ACCORDÉS NON DÉCAISSÉS et 9058 - AUTRES ENGAGEMENTS DE FINANCEMENT ACCORDÉS sont débités

Par le crédit des comptes de contrepartie respectifs 9151 et 9158.

Eléments de contrôle

Les comptes 9051 - CRÉDITS ACCORDÉS NON DÉCAISSÉS et 9058 - AUTRES ENGAGEMENTS DE FINANCEMENT ACCORDÉS peuvent être contrôlés à partir des lettres de notification de l'entité , des conventions de crédit et des décisions des organes compétents.

COMPTE 9061 : Avals accordés

Contenu

Par l'aval, l'entité prend l'engagement de payer au bénéficiaire, et à l'échéance, tout ou partie du nominal d'une lettre de change, d'un billet à ordre ou d'un chèque, à la place du tiré ou du souscripteur éventuellement défaillant.

Fonctionnement

A la conclusion de la transaction,

Le compte 9061 - AVALS ACCORDES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9161.

A l'échéance ou au dénouement de la transaction,

Le compte 9061 - AVALS ACCORDES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9161.

Eléments de contrôle

Le compte 9061 - AVALS ACCORDÉS peut être contrôlé à partir des effets avalisés et des décisions des organes compétents.

COMPTE 9062 : Cautions, garanties accordées

Contenu

L'entité, en tant que caution, promet à un créancier de le payer si le débiteur de ce dernier n'exécute pas son obligation.

Commentaires

Ce compte enregistre également les lettres d'intention ou lettres de confort dans lesquelles l'entité s'engage sans équivoque, envers un créancier, à satisfaire l'obligation du débiteur de ce créancier si ce débiteur n'y satisfait pas lui-même.

Fonctionnement

A la conclusion de la caution,

le compte 9062 - CAUTIONS, GARANTIES ACCORDÉES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9162.

A l'échéance ou au dénouement de la transaction,

le compte 9062 - CAUTIONS, GARANTIES ACCORDÉES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9162.

Exclusions

Le compte 9062 - CAUTIONS, GARANTIES ACCORDÉES ne doit pas servir à enregistrer: ■ les gages ■ les nantissements ■ les antichrèses	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* ■ *9068 - Autres garanties accordées* ■ 9068 - *Autres garanties accordées* ■ 9068 - *Autres garanties accordées*

Eléments de contrôle

Le compte 9062 - CAUTIONS, GARANTIES ACCORDÉES peut être contrôlé à partir des conventions de prêts, des actes constitutifs de la caution, des lettres d'intention ou lettres de confort, des décisions des organes compétents.

COMPTE 9063 : Hypothèques accordées

Contenu

Lorsque l'entité donne à son créancier un immeuble en hypothèque, cette hypothèque confère à ce créancier le droit de faire saisir et vendre l'immeuble en quelques mains qu'il se trouve et de se faire payer par préférence sur le prix de la vente.

Commentaires

La validité de l'hypothèque est assurée par son inscription sur un registre légal (Cadastre, Domaines, registre foncier, etc.).

Fonctionnement

A l'inscription de l'hypothèque,

le compte 9063 - HYPOTHEQUES ACCORDÉES est crédité de la valeur de l'immeuble telle que fixée

par le débit du compte de contrepartie 9163.

Au dénouement de la créance ou à la réalisation de l'hypothèque,

le compte 9063 - HYPOTHEQUES ACCORDÉES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9163.

Exclusions

Le compte 9063 - HYPOTHEQUES ACCORDÉES ne doit pas servir à enregistrer : ■ les promesses d'hypothèques ■ les gages ■ les nantissements ■ les antichrèses	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après:* ■ *9068 - Autres garanties accordées* ■ *9068 - Autres garanties accordées* ■ *9068 - Autres garanties accordées* ■ *9068 - Autres garanties accordées*

Eléments de contrôle

Le compte 9063 - HYPOTHEQUES ACCORDÉES peut être contrôlé à partir des conventions de prêts, des récépissés d'inscription de l'hypothèque, des rapports d'expertise immobilière.

COMPTE 9064 : Effets endossés par l'entité

Contenu

Dans le cadre de la garantie d'endossement, l'endosseur (l'entité) est, sauf clause contraire, garant de l'acceptation et du paiement de l'effet.

Commentaires

L'endossement est le mode de transmission des titres à ordre. Il est réalisé par une signature apposée au dos du titre par le porteur appelé endosseur. L'endossataire, bénéficiaire de l'endossement, peut être désigné ; s'il ne l'est pas, l'endossement peut être au porteur ou en blanc.

Les effets de l'endossement varient selon la nature de l'endossement : endossement de procuration, endossement pignoratif ou endossement translatif. L'endossement de procuration emporte pour l'endossataire l'obligation de présenter le titre au paiement pour le compte de l'endosseur qui lui en a donné mandat.

L'endossement pignoratif confère à l'endossataire un droit de gage sur le titre remis par l'endosseur.

L'endossement translatif transfère à l'endossataire tous les droits résultant du titre endossé.

Fonctionnement

Lors de l'endossement,

le compte 9064 - EFFETS ENDOSSÉS PAR L'ENTITE est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9164.

A l'échéance ou au dénouement de l'opération,

le compte 9064 - EFFETS ENDOSSES PAR L'ENTITE est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9164.

Exclusions

Le compte 9064 - EFFETS ENDOSSÉS PAR L'ENTITE ne doit pas servir à enregistrer: ■ les effets transmis par endossement de procuration	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* ■ *9048 - Divers engagements obtenus*

Eléments de contrôle

Le compte 9064 - EFFETS ENDOSSÉS PAR L'ENTITE peut être contrôlé à partir des effets.

COMPTE 9068 : Autres garanties accordées

Contenu

Les autres garanties accordées comprennent notamment le gage, le nantissement et l'antichrèse pour lesquels l'engagement porte spécialement sur un ou plusieurs biens affectés par l'entité à l'acquittement de ses obligations.

Commentaires

Figurent également dans ce compte :
- les promesses d'hypothèque,
- les effets reçus des tiers par endossement de procuration (encaissement).

L'antichrèse représente le nantissement sur un immeuble permettant uniquement d'en percevoir les fruits.

Fonctionnement

A la constitution de la garantie,

le compte 9068 - AUTRES GARANTIES ACCORDÉES est crédité de la valeur des biens donnés en garantie

par le débit du compte de contrepartie 9168.

Au dénouement de la créance ou à la réalisation de la garantie,

le compte 9068 - AUTRES GARANTIES ACCORDÉES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9168.

Exclusions

Le compte 9068 - AUTRES GARANTIES ACCORDEES ne doit pas servir à enregistrer : ■ les avals ■ les cautions ■ les hypothèques	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* ■ *9061 - Avals accordés* ■ *9062 - Cautions, garanties accordées* ■ *9063 - Hypothèques accordées*

Eléments de contrôle

Le compte 9068 - AUTRES GARANTIES ACCORDÉES peut être contrôlé à partir	des conventions de prêt et de l'acte constitutif de la garantie.

COMPTE 9071 : Ventes de marchandises à terme

Contenu

Pour deux partenaires, les engagements réciproques se décomposent en un engagement donné par l'entité à son cocontractant en contrepartie d'un engagement reçu de ce dernier. A ce titre, dans le cadre des ventes de marchandises à terme, l'entité s'engage à livrer des marchandises et son client s'engage à en prendre livraison et à en payer le prix à la date de livraison.

Fonctionnement

A la signature de la transaction,

le compte 9071 - VENTES DE MARCHANDISES A TERME est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9171.

A l'exécution du marché,

le compte 9071 - VENTES DE MARCHANDISES A TERME est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9171.

Eléments de contrôle

Le compte 9071 - VENTES DE MARCHANDISES A TERME peut être contrôlé à partir des bons de commandes, des bons de livraison et des factures.

COMPTE 9072 : Ventes à terme de devises

Contenu

L'entité s'engage à livrer des devises et réciproquement le cocontractant s'engage à livrer de la monnaie nationale.

Fonctionnement

A la conclusion de la transaction,

le compte 9072 - VENTES A TERME DE DEVISES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9172.

Au dénouement de la transaction,

le compte 9072 - VENTES A TERME DE DEVISES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9172.

Eléments de contrôle

Le compte 9072 - VENTES A TERME DE DEVISES peut être contrôlé à partir des ordres d'achat et de l'avis d'opéré.

COMPTE 9073 : Commandes fermes aux fournisseurs

Contenu

Dans le cadre d'une commande ferme, l'entité s'engage de façon irrévocable à payer le prix des travaux exécutés pour son compte conformément aux spécifications contenues dans sa commande.

Fonctionnement

A l'émission du bon de commande,

le compte 9073 - COMMANDES FERMES AUX FOURNISSEURS est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9173.

A la réception des travaux,

le compte 9073 - COMMANDES FERMES AUX FOURNISSEURS est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9173.

Eléments de contrôle

Le compte 9073 - COMMANDES FERMES AUX FOURNISSEURS peut être contrôlé à partir des bons de commande et des factures

COMPTE 9078 : Autres engagements réciproques

Contenu

Le compte 9078 enregistre les obligations relatives aux engagements réciproques qui ne trouvent pas leur place dans les sous-comptes 9071, 9072 et 9073.

Fonctionnement

A la signature de la convention,

le compte 9078 - AUTRES ENGAGEMENTS RECIPROQUES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9178.

A l'échéance ou au dénouement de la transaction

le compte 9078 - AUTRES ENGAGEMENTS RECIPROQUES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9178.

Eléments de contrôle

Le compte 9078 - AUTRES ENGAGEMENTS RECIPROQUES peut être contrôlé à partir des conventions.

COMPTE 9081 : Annulations conditionnelles de dettes

Contenu

La convention d'annulation de dettes assortie d'une clause de retour à meilleure fortune est caractérisée par l'extinction de la dette de l'entité sous condition résolutoire : l'entité retrouve des moyens (gains) financiers suffisants qui rétablissent sa dette originelle.

Commentaires

Chez l'entité qui bénéficie de l'annulation, la dette annulée sous condition disparaît de son bilan et est suivie en tant qu'engagement hors bilan donné.

Fonctionnement

A la conclusion de la convention,

le compte 9081 - ANNULATIONS CONDITIONNELLES DE DETTES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9181.

A la réalisation de l'éventualité (retour à bonne fortune),

le compte 9081 - ANNULATIONS CONDITIONNELLES DE DETTES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9181.

Eléments de contrôle

Le compte 9081 - ANNULATIONS CONDITIONNELLES DE DETTES peut être contrôlé à partir des " grosses " du jugement, des conventions. et des décisions des organes compétents.

COMPTE 9083 : Achats avec clause de réserve de propriété

COMPTE 9088 : Divers engagements accordés

Contenu

Dans le cadre d'achat avec clause de réserve de propriété, l'entité ne sera propriétaire des biens achetés qu'au paiement complet du prix.

Les divers engagements accordés comprennent notamment les titres à livrer dans le cadre d'une émission, ainsi que les achats à réméré par lesquels l'entité (acheteur) garantit au vendeur la faculté de racheter l'objet de la vente dans un certain délai et à un prix convenus d'avance. Figurent également dans ce compte les subventions à reverser.

Fonctionnement

A la conclusion de la transaction (achat, souscription),

les comptes 9083 - ACHATS AVEC CLAUSE DE RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ et 9088 - DIVERS ENGAGEMENTS ACCORDÉS sont crédités

par le débit des comptes de contrepartie respectifs 9183 et 9188.

Au dénouement de la transaction,

les comptes 9083 ACHATS AVEC CLAUSE DE RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ et 9088 DIVERS ENGAGEMENTS ACCORDÉS sont débités

par le crédit des comptes de contrepartie respectifs 9181 et 9188.

Eléments de contrôle

Les comptes 9083 - ACHATS AVEC CLAUSE DE RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ et 9088 - DIVERS ENGAGEMENTS ACCORDÉS peuvent être contrôlés à partir des conventions de cession, des bordereaux ou des attestations de souscription de titres, des conventions de subvention, des décisions des organes compétents.

Sous-section 2 : Comptes de la Comptabilité analytique de gestion (92 - 99)

L'usage des comptes 92 à 99 est laissé à l'initiative des entités qui utilisent les découpages convenant le mieux :

- à leur structure ;
- à leur politique des coûts ;
- à leur organisation.

Les comptes à deux chiffres 92 à 99 ci-après rappelés sont de caractère suffisamment général pour répondre aux besoins de toute entité qui les subdivise à sa convenance.

92 COMPTES REFLECHIS

93 COMPTES DE RECLASSEMENTS

94 COMPTES DE COÛTS

95 COMPTES DE STOCKS

96 COMPTES D'ECARTS SUR COÛTS PREETABLIS

97 COMPTES DE DIFFERENCES DE TRAITEMENT COMPTABLE

98 COMPTES DE RESULTATS

99 COMPTES DE LIAISONS INTERNES

Système comptable OHADA

Titre VIII

OPERATIONS ET PROBLEMES SPECIFIQUES

SOMMAIRE

Chapitre 1 : **Frais de recherche et de développement**

Chapitre 2 : **Brevets, licences, marques, logiciels, sites internet**

Chapitre 3 : **Frais de prospection et d'exploitation des ressources minérales**

Chapitre 4 : **Approche par composants**

Chapitre 5 : **Frais d'inspections ou de révisions majeures, dépenses de sécurité et de mise en conformité**

Chapitre 6 : **Coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site**

Chapitre 7 : **Coût d'emprunts**

Chapitre 8 : **Contrat de location**

Chapitre 9 : **Réserve de propriété**

Chapitre 10 : **Immeubles de placement**

Chapitre 11 : **Cas des constructions sur sol d'autrui et contrat de rentes viagères**

Chapitre 12 : **Dépréciation des immobilisations**

Chapitre 13 : **Portefeuille titres**

Chapitre 14 : **Les stocks et en-cours de production**

Chapitre 15 : **Abandons de créances et opérations d'affacturage**

Chapitre 16 : **Capitaux propres et autres fonds propres**

Chapitre 17 : **Subventions et aides publiques**

Chapitre 18 : **Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels**

Chapitre 19 : **Attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants de la société**

Chapitre 20 : **Emprunt obligataire**

Chapitre 21 : **Engagements de retraite et autres avantages assimilés**

Chapitre 22 : **Opérations en devises et contrats de couverture sur marchés financiers**

Chapitre 23 : **Contrats pluri-exercices**

Chapitre 24 : **Abonnement des charges et produits**

Chapitre 25 : **Contrat de concessions de service public**

Chapitre 26 : **Groupement d'intérêt économique**

Chapitre 27 : **Personnel intérimaire**

Chapitre 28 : **Réévaluation des bilans**

Chapitre 29 : **Inventaire permanent en comptabilité générale**

Chapitre 30 : **Engagements financiers et passifs éventuels**

Chapitre 31 : **Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice**

Chapitre 32 : **Opérations faites pour le compte de tiers**

Chapitre 33 : **Opérations faites en commun**

Chapitre 34 : **Comptabilité autonome par établissement**

Chapitre 35 : **Contrat de franchise**

Chapitre 36 : **Comptabilité pluri monétaire**

Chapitre 37 : **Opérations spécifiques des entités agricoles**

Chapitre 38 : **Comptabilisation des opérations, de fusions et opérations assimilées**

Chapitre 39 : **Comptes intermédiaires**

Chapitre 40 : **Liquidation de l'entité**

Chapitre 41 : **Dispositions transitoires : Première application du SYSCOHADA révisé**

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 1

Frais de recherche et de développement

SECTION 1 :	Définition des activités relatives à la recherche et au développement
SECTION 2 :	Comptabilisation des dépenses de développement
SECTION 3 :	Evaluation des dépenses de développement
SECTION 4 :	Dépenses de recherche et développement réalisées dans le cadre de commandes de tiers
SECTION 5 :	Décomptabilisation ou sortie des frais de développement
SECTION 6 :	Informations à fournir

Les présentes dispositions traitent du cas des immobilisations incorporelles générées en interne. Elles s'inspirent de la norme comptable internationale **IAS 38** et des amendements successifs à cette norme (date de publication : 31 mars 2004).

Leur objectif est de prescrire le traitement comptable des projets de recherche et développement.

SECTION 1 : Définition des activités relatives à la recherche et au développement

Pour déterminer si une immobilisation incorporelle générée en interne est susceptible d'être inscrite à l'actif, il convient :

- de vérifier qu'elle répond à la définition d'un actif et notamment, que cette immobilisation est identifiable ;
- de distinguer la phase de recherche de la phase de développement.

Si cette distinction est impossible, l'intégralité des coûts est comptabilisée en charges.

1.1. Dépenses de recherche

La recherche est définie comme une investigation originale et programmée réalisée par une entité en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.

Entrent dans la phase de recherche les activités suivantes :

- les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances ;
- la recherche de l'application de résultats de recherche ou d'autres connaissances ainsi que leur évaluation et le choix retenu in fine ;
- la recherche d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services ;
- la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final d'autres possibilités de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

Les dépenses encourues pour la recherche, ou lors de la phase de recherche d'un projet interne, ne peuvent être immobilisées mais doivent être systématiquement comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues et ne peuvent être activées à une date ultérieure.

Toutefois, lorsqu'elles sont encourues dans le cadre d'un regroupement d'entités, les dépenses au titre de projets de recherche en cours à la date d'acquisition sont comptabilisées en immobilisation incorporelle, si ces projets répondent à la définition d'un actif et sont identifiables (c'est-à-dire qu'elles sont soit séparables, soit résultent de droits légaux ou contractuels).

1.2. Dépenses de développement

Le développement est l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation .

Entrent dans la phase de développement, les activités suivantes :

- conception, construction et tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes ;
- conception d'outils, de gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle ;
- conception, construction et exploitation d'une unité pilote qui n'est pas à une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques ;
- conception, construction et tests pour la solution choisie pour d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

SECTION 2 : Comptabilisation des dépenses de développement

2.1. Règles de comptabilisation initiale

2.1.1. Conditions d'inscription à l'actif

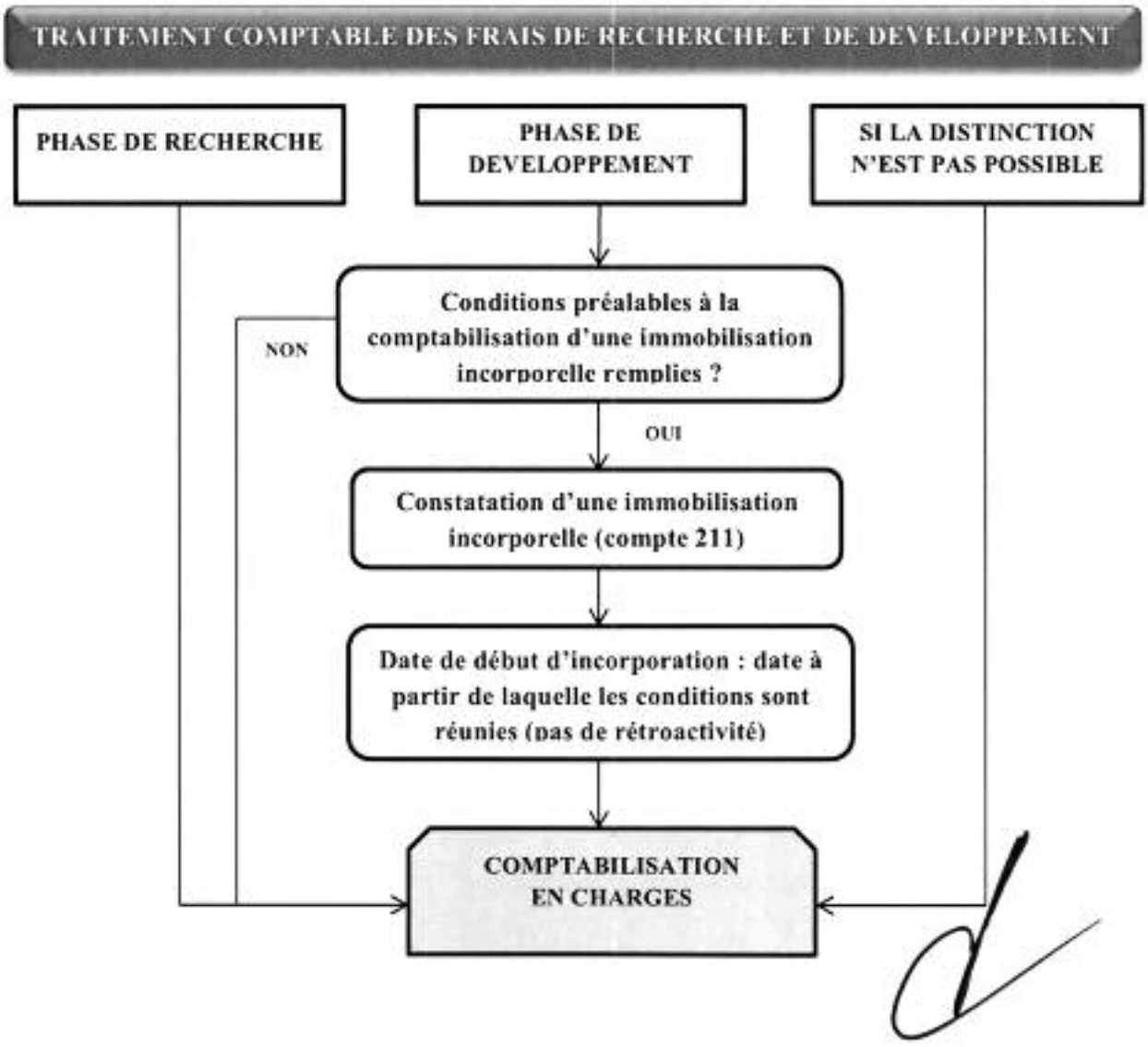
Les dépenses encourues au titre du développement, ou lors de la phase de développement d'un projet en interne, sont à comptabiliser en immobilisations incorporelles si l'entité peut démontrer les six critères suivants simultanément :

- la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;

- son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- sa capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables ;
- la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; et
- sa capacité à évaluer de manière fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

A défaut, ces dépenses constituent des charges.

Ce mode opératoire relatif au traitement comptable des frais de développement peut être schématisé de la façon suivante :



2.1.2. Comptabilisation

Les frais de développement engagés par l'entité sont enregistrés en comptes de charges par nature. Ensuite, ces frais sont portés à l'actif du bilan, dans les conditions exposées ci-dessus, au débit du compte **211 Frais de développement,** pour leur montant calculé, soit par l'intermédiaire de la comptabilité analytique de gestion, soit, statistiquement, par le crédit du compte **721 Production immobilisée, immobilisations incorporelles.**

2.2. Dépenses ultérieures et amortissement

2.2.1. Dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures concernant un projet de recherche et développement en cours acquis séparément ou lors d'un regroupement d'entreprises doivent être comptabilisées selon les mêmes principes que celles relatives aux projets de recherche et développement générés en interne, et ajoutées à la valeur comptable du projet de recherche et développement acquis en cours, s'il s'agit de dépenses de développement qui satisfont aux critères de comptabilisation à l'actif .

2.2.2. Amortissement des frais de développement

L'amortissement des frais de développement immobilisés est étalé sur la durée d'utilisation de l'actif considéré. La date de départ de l'amortissement est la date de début de consommation des avantages économiques, c'est-à-dire le début d'utilisation ou de vente du produit, procédé ou processus.

L'amortissement de ces frais sera comptabilisé en Exploitation, au débit du compte **6812 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles,** par le crédit du compte d'amortissement concerné (compte **2811 Amortissements des frais de développement**).

SECTION 3 : Evaluation des dépenses de développement

Le coût de développement est égal à la somme des dépenses encourues, à partir de la date à laquelle cette immobilisation incorporelle satisfait pour la première fois aux critères de comptabilisation.

3.1. Période d'activation des coûts

Les frais de développement sont immobilisés à partir de la date à laquelle les six conditions pour leur activation sont remplies. Les dépenses comptabilisées en charges antérieurement à la date d'activation ne peuvent plus être activées, c'est-à-dire non seulement celles des exercices précédents, mais également celles encourues pendant l'exercice au cours duquel survient la date de début d'incorporation.

3.2. Dépenses attribuables aux frais de développement

Le coût de développement comprend tous les coûts directement attribuables nécessaires à la création, la production et la préparation de l'immobilisation, pour qu'elle puisse être exploitée de la manière prévue par la direction.

Sont considérés comme des coûts directement attribuables :

- les coûts des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;
- les coûts des avantages du personnel résultant de la création de l'immobilisation incorporelle ;
- les honoraires d'enregistrement d'un droit légal, tel qu'un brevet ;
- les tests de fonctionnement de l'actif
- l'amortissement des brevets et licences utilisés pour générer l'immobilisation incorporelle ; ou encore
- les coûts des emprunts, dès lors qu'ils satisfont aux critères d'activation des coûts d'emprunt, pour être inclus dans le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne.

En revanche, ne constituent pas des coûts directement attribuables :

- les coûts de lancement, dont publicité;
- les coûts administratifs et autres frais généraux, sauf si ces dépenses sont directement attribuables à la préparation de l'actif en vue de son utilisation ;
- les inefficacités clairement identifiées et pertes opérationnelles initiales (avant que l'actif n'atteigne le niveau de performance prévu) ;
- les dépenses au titre de la formation du personnel pour utiliser l'actif.

exemple

Un laboratoire pharmaceutique a engagé en N des dépenses de recherche et développement pour un montant de 330 000 000 F, se décomposant ainsi :

- Frais de recherche fondamentale : 30 000 000 F
- Frais de recherche appliquée au médicament P1 : 90 000 000 F
- Frais de développement du médicament P1 : 210 000 000 F (dont 100 000 000 F de janvier à fin Avril et 110 000 000 F du début Mai à fin décembre).

Les conditions d'activation sont réunies au début du mois de mai. Un brevet pour le médicament P1 a été déposé fin N. La totalité de ces frais a été comptabilisée en charges en N.

Les frais de développement du médicament P1 qui doivent être inscrits à l'actif s'élèvent à 110 000 000 F. A la clôture de l'exercice N, le compte **211 Frais de recherche et développement** sera débité par le crédit du compte **721 Production immobilisée - Immobilisations incorporelles** pour un montant de 110 000 000 F.

SECTION 4 : Dépenses de recherche et développement réalisées dans le cadre de commandes de tiers

Les frais de recherche et de développement (frais de R.D.) sont les dépenses correspondant à l'effort réalisé par l'entité dans ce domaine, pour son propre compte.

En sont par conséquent, exclus, les frais entrant dans le coût de production des commandes passées par des tiers. Ces frais sont inscrits dans les charges concernées de la classe 6 et se retrouveront dans les travaux en cours à la clôture de l'exercice, si la commande n'a pas encore été facturée. Si la commande nécessite des équipements spécifiques, ceux-ci sont enregistrés dans les immobilisations et la charge d'amortissement relative à la période de production est incorporée dans le coût de la commande.

SECTION 5 : Décomptabilisation ou sortie des frais de développement

Une immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée lors de sa sortie (par exemple, par vente ou don), ou lorsque l'entité n'attend plus d'avantages économiques futurs de son utilisation ou de sa sortie.

Les profits ou les pertes, provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation incorporelle doivent être déterminés par différence entre les produits de sortie nets (**821 Produits des cessions d'immobilisations incorporelles**) et la valeur comptable de l'actif (**811 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations incorporelles**).

5.1. Cas d'échec du projet de recherche et développement

En cas d'échec du projet de recherche et développement ou lorsque les conditions d'activation des dépenses ne sont plus réunies, les frais de développement antérieurement immobilisés sont immédiatement sortis de l'actif. En effet, le compte **211 Frais de développement,** est crédité par le débit des comptes **2811 Amortissements des frais de développement** et **81 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations** pour la fraction des frais de développement non encore amortie.

5.2. Dépenses de recherche et développement concourant à la création d'un bien corporel

Lorsque les dépenses de recherche et développement concourent à la création d'un bien corporel tel qu'un prototype, par exemple, elles sont enregistrées au compte d'immobilisation ou de stock approprié et non au compte **211 Frais de développement**.

SECTION 6 : Informations à fournir

6.1. Informations à fournir dans le Bilan

Le modèle de bilan du Système normal comporte un poste spécifique d'immobilisations incorporelles pour indiquer le montant des frais de recherche et de développement portés à l'actif.

6.2. Informations à fournir dans le Compte de résultat

Le compte de résultat ne donne aucune indication sur les frais de recherche et développement engagés pendant l'exercice.

6.3. Informations à fournir dans les Notes annexes

Il convient de donner dans les Notes annexes les informations nécessaires, si elles sont significatives :

- sur les éléments constitutifs des frais de R.D. immobilisés, leur durée d'amortissement, les mouvements éventuels avec le compte "Brevets", etc. ;
- sur le montant et la nature des dépenses de frais de recherche et développement comptabilisées en charges de la période, et la quote-part éventuellement transférée en immobilisations ;

6.4. Informations à fournir dans le Rapport de gestion

Le rapport de gestion établi par les sociétés de capitaux doit comporter obligatoirement des indications sur les activités et les prévisions de l'entité en matière de recherche et de développement.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 2

Brevets, licences, marques, logiciels, sites internet et autres droits similaires

SECTION 1 :	Brevets, licences et droits similaires
SECTION 2 :	Logiciels
SECTION 3 :	Sites internet
SECTION 4 :	Marques
SECTION 5 :	Fonds commercial
SECTION 6 :	Droit au bail et pas-de-porte
SECTION 7 :	Fichiers clients, notices, titres de journaux et magazines
SECTION 8 :	Coût d'obtention du contrat
SECTION 9 :	Compétences spécifiques du personnel
SECTION 10 :	Contrat de location d'actifs immatériels
SECTION 11 :	Immobilisations incorporelles acquises au moyen de redevances
SECTION 12 :	Dépréciation des actifs immatériels
SECTION 13 :	Décomptabilisation des actifs immatériels

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par les normes comptables internationales, notamment :

- la norme comptable internationale IAS 38 « Immobilisations incorporelles » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 31 mars 2004);
- la norme comptable internationale IFRS 15 « Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients » (date de publication : 28 mai 2014);

Leur objectif est de prescrire le traitement comptable des principaux actifs immatériels autres que ceux liés aux coûts de développement.

SECTION 1 : Brevets, licences et droits similaires

Il s'agit des dépenses faites pour l'obtention de l'avantage que constitue la protection accordée, sous certaines conditions, au titulaire d'une concession, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une licence, d'une marque, d'un procédé, de droits de propriété littéraire et artistique.

1.1. Brevets

1.1.1. Définition

Un brevet est un titre donnant à l'inventeur d'un produit ou d'un procédé susceptible d'applications industrielles, ou à son cessionnaire, un monopole d'exploitation pendant un certain temps.

1.1.2 Comptabilisation initiale des brevets

Il existe deux principales catégories de brevets :

- les brevets acquis ;
- les brevets générés en interne.

1.1.2.1 Comptabilisation initiale des brevets acquis

Ils sont à comptabiliser en immobilisations au coût d'acquisition au débit du compte **2121 Brevets,** si les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont remplis.

1.1.2.2. Comptabilisation des brevets créés en interne

Les frais de création de brevets sont immobilisés lorsqu'ils remplissent les conditions pour être comptabilisés en **Frais de développement**.

Lorsque la prise de brevet est consécutive à des recherches liées à la réalisation de projets, le compte **2121 Brevets** est débité du montant retenu comme valeur d'entrée du brevet (coûts engagés au cours de la période de développement y compris les frais de dépôt du brevet) par le crédit du compte **211 Frais de développement**.

1.1.3. Comptabilisation à la clôture de l'exercice des brevets acquis ou créés

Etant donné qu'un brevet bénéficie d'une protection juridique, la durée de consommation des avantages économiques attendus du brevet est déterminable. En conséquence, les brevets sont amortissables sur la durée de protection dont ils bénéficient ou sur leur durée effective d'utilisation, si elle est différente.

La date de départ de l'amortissement est la date de mise en service, c'est-à-dire la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Cette date correspond généralement à la date d'acquisition pour les brevets acquis et la date de dépôt pour les brevets créés.

1.2. Licences

1.2.1. Définition

Le contrat de licence, ou la licence d'exploitation, est un acte par lequel le propriétaire d'une marque donne à un tiers la possibilité de vendre un ou plusieurs de ses produits moyennant une redevance. On peut établir un contrat de licence dans trois cas de figure : pour une marque, pour un brevet, pour un dessin ou un modèle. Cela concerne un droit de propriété intellectuelle. Le propriétaire cède contre rémunération ou à titre gracieux l'utilisation de ses produits ou services déposés. Dans le cas d'un dessin ou d'un personnage de dessins animés, il s'agit d'augmenter les ventes d'un produit dérivé par exemple. Il peut exister quatre types de licences : la licence totale (toutes les applications possibles sont autorisées), la licence partielle (qui restreint l'utilisation), la licence simple ou partielle (qui s'applique lorsqu'il y a plusieurs brevets) et enfin la licence exclusive (qui empêche la vente de contrats de licence à des tiers).

1.2.2. Comptabilisation initiale des licences

Elles sont à comptabiliser en immobilisations au coût d'acquisition au débit du compte **2122 Licences,** si les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont remplis.

Lorsque la licence est acquise au moyen de redevances annuelles composées d'une partie fixe et d'une partie variable, l'analyse comptable se présente comme suit :

- **Partie fixe de la rémunération** : celle-ci s'analyse comme une immobilisation incorporelle à inscrire à l'actif, dès l'attribution de l'autorisation avec, en contrepartie, l'enregistrement de la dette au passif.
- **Partie variable de la rémunération** : si la part variable assise généralement sur le chiffre d'affaires généré par l'acquéreur ne peut être évaluée de façon suffisamment fiable, celle-ci sera comptabilisée en charges de la période sur chacun des exercices au cours duquel elle est engagée. Toutefois, si l'entité estime qu'elle peut évaluer de manière suffisamment fiable la part variable de la redevance, elle comptabilisera à l'actif le montant global dû pour l'acquisition du droit. Cette évaluation doit être considérée comme définitive et ne peut pas être revue pendant l'exploitation.

1.2.3. Comptabilisation à la clôture de l'exercice des licences

L'amortissement doit être calculé sur la durée probable d'utilisation, qui ne peut excéder la durée de l'autorisation à l'issue de laquelle la valeur résiduelle sera nulle.

1.3. Droits d'exclusivité publics

1.3.1. Définition

Dans certaines activités, les entités peuvent bénéficier de l'attribution par une autorité administrative, de droits d'exclusivité publics à titre onéreux ou à titre gratuit (licences, quotas d'importation, quotas de production, droits d'atterrissage sur un aéroport, licences d'exploitation de stations de radio ou de télévision…).

1.3.2. Evaluation et comptabilisation

Les droits d'exclusivité **publics** acquis à titre onéreux, pour une période qui dépasse 12 mois sont évalués à leur coût d'acquisition au débit du compte **2128 Autres concessions et droits similaires**. Par contre, les droits acquis à titre gratuit sont évalués à leur valeur actuelle.

L'évaluation de ces droits acquis à titre gratuit suppose la possibilité d'une évaluation fiable, ce qui est rarement le cas en matière de droits publics, sauf en cas d'existence d'un marché actif. Un marché actif est un marché sur lequel ont lieu des transactions sur les biens selon une fréquence et un volume suffisants pour fournir de façon continue de l'information sur le prix.

Par prudence, le Système comptable OHADA considère que les droits publics acquis à titre gratuit ont une valeur nulle.

1.3.3. Comptabilisation à la clôture de l'exercice des droits d'exclusivité publics

L'amortissement doit être calculé sur la durée d'utilité qui ne doit pas excéder la durée contractuelle. La durée d'utilité ne doit inclure les exercices de renouvellement que s'il y a des éléments probants pour justifier le renouvellement par l'entité, sans qu'elle encoure des coûts importants.

Par contre, si la durée de l'autorisation administrative s'avère indéterminable, le droit exclusif n'est pas amorti avant que l'on puisse déterminer que sa durée d'utilisation a une fin.

SECTION 2 : Logiciels

2.1. Définition

Un logiciel est un ensemble de séquences d'instructions interprétables par une machine et d'un jeu de données nécessaires à ces opérations. Le logiciel détermine donc les tâches qui peuvent être effectuées par la machine, ordonne son fonctionnement et lui procure ainsi son utilité fonctionnelle. Les séquences d'instructions appelées programmes ainsi que les données du logiciel sont ordinairement structurées en fichiers. La mise en œuvre des instructions du logiciel est appelée exécution, et la machine est appelée ordinateur ou calculateur.

Les logiciels constituent des droits incorporels protégés juridiquement.

Le traitement comptable des logiciels dépend de leur nature. Il convient de distinguer :

- les logiciels indissociables du matériel ;
- les logiciels faisant partie d'un projet de développement;
- les logiciels autonomes ou dissociés.

2.2. Logiciels indissociables (ou associés) du matériel

Lorsqu'un matériel informatique est acquis, il comporte des systèmes d'exploitation et des logiciels intégrés. Ces logiciels indissociables sont comptabilisés en immobilisations corporelles avec le matériel auquel ils sont rattachés.

2.3. Logiciels faisant partie d'un projet de développement

Certains logiciels peuvent être acquis ou fabriqués en vue d'être utilisés dans un projet de développement plus global. Ils suivent dès lors le traitement comptable des projets auxquels ils se rapportent :

- les coûts engagés durant la phase de recherche sont obligatoirement constatés en charges ;
- les coûts engagés durant la phase de développement sont activés dès lors que les critères d'activation sont réunis.

2.4. Logiciels autonomes (ou dissociés)

Les logiciels autonomes se subdivisent en deux catégories :

- les logiciels destinés à un usage interne acquis ou créés par l'entité ;
- les logiciels destinés à un usage commercial.

2.4.1. Logiciels autonomes à usage interne acquis

2.4.1.1. Principes généraux

✓ **Comptabilisation initiale**

S'il est destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entité, un logiciel autonome à usage interne acquis constitue une immobilisation incorporelle à enregistrer, au débit du compte **2131 Logiciels,** par le crédit du compte **4811 Fournisseurs d'immobilisations incorporelles** pour son coût d'acquisition.

Le coût d'acquisition d'un tel logiciel est composé des éléments suivants :

- du prix d'achat convenu,
- des frais accessoires, c'est-à-dire les charges directement ou indirectement liées à l'acquisition pour la mise en état d'utilisation du logiciel, avant de procéder à sa mise en exploitation (sont en conséquence exclus, notamment, les frais de saisie des données engagées à partir du lancement de l'exploitation chez l'utilisateur).

Certains logiciels de peu de valeur, ou dont la consommation est très rapide, peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et, par conséquent, ne pas être classés dans les immobilisations incorporelles mais en charges de l'exercice.

✓ **Comptabilisation à la clôture de l'exercice**

À compter de sa date d'acquisition, le coût du logiciel doit être réparti sur sa durée probable d'utilisation, selon un plan d'amortissement. À cet égard, il convient de déterminer, avec une probabilité raisonnable, la date à laquelle le logiciel cessera de répondre aux besoins de la clientèle de l'acquéreur, compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production des logiciels.

2.4.1.2. Cas spécifique des logiciels sous licence d'exploitation

Le logiciel sous licence d'exploitation est considéré comme acquis, alors même que l'entité n'en est pas propriétaire, car elle dispose d'un droit d'utilisation accordé par le contrat qui constitue la protection juridique. Tel est le cas :

- lorsque la licence fait l'objet d'un versement unique en début de contrat,
- lorsqu'elle est rémunérée sous forme de redevance (fixe ou variable) sur toute la durée du contrat.

Le coût de la licence dans le second cas doit être estimé et correspond à la valeur actualisée des redevances futures.

2.4.1.3. Cas spécifique des contrats de service

Il s'agit de contrats de services permettant d'utiliser un logiciel à distance par le biais d'une simple connexion à internet et de bénéficier de tous les services et expertises liés.

En général, ce type de contrat n'a pas pour objet de transférer la licence d'exploitation du logiciel, mais uniquement de donner un droit d'utilisation du logiciel, par le biais du droit d'accès à la plateforme. Ce droit n'est pas à inscrire à l'actif.

En effet, contrairement à l'achat d'une licence d'exploitation de logiciel, le droit d'utilisation du logiciel n'est pas contrôlé par l'utilisateur :

- pas d'option d'achat du logiciel au terme du contrat, ce qui l'empêche de bénéficier des avantages liés à l'exploitation du logiciel non encore consommés au terme du contrat de location ;
- la solution n'est, en général, pas spécifique au client ;

- le client n'héberge pas le logiciel dans son propre système, ce qui lui évite tout risque d'entretien du logiciel ;
- le paiement est fonction de l'utilisation, lui évitant ainsi tout risque de prix.

Ainsi, les redevances versées rémunèrent une prestation de services continue et sont à ce titre, à comptabiliser en charges, au fur et à mesure de la prestation rendue dans un compte de «services extérieurs» (**compte 6343 Redevances pour logiciels**).

Les frais engagés pour le déploiement de ce type de contrat et nécessitant des développements internes significatifs (paramétrage, interfaces...) peuvent être activés en tant que frais de développement de logiciels à usage interne.

Toutefois, certains contrats peuvent prévoir le transfert d'une licence d'exploitation, voire du logiciel. Dans ce cas, le coût de la licence ou du logiciel est immobilisé, au titre de l'acquisition du droit de propriété incorporel exclusif attaché au logiciel.

Cet actif est comptabilisé en contrepartie d'une dette et est amorti sur la durée du contrat. Les autres redevances sont à comptabiliser en charges au fur et à mesure de la prestation rendue.

2.4.2. Logiciels autonomes à usage interne créés

2.4.2.1. Comptabilisation initiale

Le processus de production d'un logiciel débute lorsque, à la date de l'établissement des situations comptables, les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le projet doit avoir de sérieuses chances de réussite technique,
- l'entité doit avoir indiqué concrètement l'intention de produire le logiciel concerné et de s'en servir durablement pour répondre à ses propres besoins (donc à l'utilité qu'il présente pour elle) ; son intention doit être exprimée de manière précise et être matérialisée (note, compte-rendu, etc…).

Les logiciels autonomes à usage interne créés, sont évalués et comptabilisés au coût de production. Le coût de production est composé des dépenses relatives aux phases suivantes :

- **Etude préalable (phase 1)**

Cette phase a pour objet de définir les objectifs globaux et les contraintes du projet en vue de sa réalisation. En outre, à ce stade, le projet a une faible probabilité de succès technique. Par conséquent, les dépenses engagées lors de l'étude préalable doivent être inscrites dans les charges de l'exercice au cours duquel elles sont engagées et ne peuvent être rattachées, avec exactitude, au coût d'un projet en cours d'individualisation.

- **Analyse fonctionnelle (phase 2)**

Les frais d'analyse fonctionnelle sont généralement exclus du coût de production du projet en cours.

- **Analyse organique (phase 3)**

Sauf exception, les frais d'analyse organique sont inclus dans le coût de production du projet en cours. En effet, sur le plan comptable, le processus de production d'un logiciel débute dès que le chef d'entité vérifie que les conditions énoncées ci-dessus sont simultanément satisfaites ; suivant la nature des projets, cette constatation peut intervenir au cours de l'analyse fonctionnelle ou organique.

- **Frais de programmation, (phase 4)**

Ils sont toujours compris dans le coût de production du projet en cours.

- **Tests et jeux d'essais (phase 5)**

Ils sont toujours compris dans le coût de production du projet en cours.

- **Frais de documentation (phase 6)**

Ils sont toujours compris dans le coût de production du logiciel.

- **Formation de l'utilisateur et suivi de logiciel (phases 7 et 8)**

Les frais postérieurs à la phase de production du projet ne sont pas inclus dans le coût de production du logiciel et doivent être enregistrés dans les charges de l'exercice au titre duquel ils ont été engagés.

2.4.2.2. Comptabilisation à la clôture de l'exercice

Les logiciels autonomes à usage interne créés sont amortis à compter de leur date d'achèvement, sur leur durée probable d'utilisation.

2.4.2.3. Échec du projet

Si le projet échoue définitivement, le compte **2193 Logiciels et sites internet** est soldé par le débit du compte **811 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations incorporelles**.

2.4.3. Logiciels autonomes à usage commercial acquis

Les logiciels autonomes à usage commercial acquis peuvent être regroupés en trois catégories :

- logiciel acquis pour être revendu en l'état ;
- logiciel spécifique créé pour une commande client ;
- logiciel standard fabriqué à partir d'un logiciel mère.

2.4.3.1. Logiciel acquis pour être revendu en l'état

Il s'agit alors d'une activité de négoce. Le logiciel est enregistré au compte **601 Achats de marchandises.** A la clôture de l'exercice, le **compte 31 Stocks de marchandises** est débité du montant du stock final de ces logiciels par le crédit du compte **6031 Variation des stocks de marchandises**.

2.4.3.2. Logiciel spécifique créé pour une commande client.

Les dépenses de conception sont enregistrées en charges au cours de l'exercice et si la conception n'est pas terminée à la clôture de l'exercice, les travaux en cours sont inscrits au débit du compte **352 Prestations de services en cours** par le crédit du compte **7352 Variation des prestations de services en cours.** A la fin de la conception le coût de production du logiciel est enregistré au **compte 36 Produits finis**.

2.4.3.3. Logiciel standard fabriqué à partir d'un logiciel mère

Le logiciel mère constitue une immobilisation incorporelle. Le coût de production des logiciels à partir du logiciel mère (dépenses de reproduction du logiciel mère sur support magnétique, documentation et outils pédagogiques de formation des utilisateurs) doit être constaté en charges. Les logiciels reproduits non vendus à la clôture de l'exercice sont inscrits en stocks de produits finis au débit du compte **36 Produits finis**.

2.4.4. Logiciels autonomes à usage commercial utilisés comme moyen d'exploitation

Le logiciel est un outil de production dont les prestations sont facturées à des clients (traitement de comptabilité, locations, etc…). En effet, il s'agit par exemple du logiciel comptable d'un cabinet d'expertise comptable, utilisé pour les besoins du suivi de la comptabilité de ses clients, de l'établissement des états financiers annuels.

2.4.4.1. Logiciel acquis

Un logiciel autonome à usage commercial acquis et utilisé comme moyen d'exploitation constitue une immobilisation incorporelle à enregistrer au débit du compte **2131 Logiciels par le crédit du compte 4811 Fournisseurs d'immobilisations incorporelles** pour son coût d'acquisition.

2.4.4.2. Logiciel créé

Un logiciel autonome créé doit être enregistré à l'actif au coût de production lorsque les deux conditions suivantes sont simultanément réunies :

- le projet est considéré par l'entité comme ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale ;
- l'entité manifeste sa volonté de produire le logiciel concerné et de s'en servir durablement pour les besoins de la clientèle et identifie les ressources humaines et techniques qui seront mises en œuvre pour le réaliser.

2.4.4.3. Amortissement d'un logiciel acquis ou créé

La durée d'amortissement comptable d'un logiciel à usage commercial doit être déterminée en fonction de sa capacité à répondre aux besoins de la clientèle et non aux besoins propres de l'entité.

2.4.5. Modifications apportées à des logiciels existants

Les dépenses d'amélioration des logiciels existants peuvent être :

- immobilisées dans le compte **2131 Logiciels**, si elles ont pour effet d'augmenter la durée d'utilisation ou les performances des logiciels ;
- ou bien comptabilisées en charges, si elles n'ont pour effet de maintenir les logiciels dans un état normal d'utilisation.

SECTION 3 : Sites internet

3.1. Définition

Un site internet est un site accessible par l'ensemble des utilisateurs connectés au réseau mondial Web. Sont également concernés par les présentes dispositions :

- les sites intranet accessibles uniquement par les employés d'une société ou d'une administration connectée à son réseau interne ;
- les sites extranet : sites intranet dont tout ou partie du contenu peut être accessible soit par Internet, par des utilisateurs identifiés, soit par un autre intranet.

3.2. Typologie

Selon le processus d'acquisition, il existe deux catégories de sites internet :

- les sites acquis « clés en mains » ;
- les sites créés par l'entité.

3.2.1. Sites acquis « clés en mains »

3.2.1.1. Comptabilisation initiale

Le coût d'acquisition d'un site acquis « clés en mains » doit être porté en immobilisation par le débit du compte **2132 Sites internet,** dès lors qu'il est destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entité. Toutefois, les sites dont le coût d'acquisition est de peu de valeur peuvent ne pas être immobilisés et portés en charges de l'exercice.

3.2.1.2. Comptabilisation à la clôture de l'exercice

Le site acquis « clés en mains » doit être amorti selon le mode linéaire sur sa durée probable d'utilisation.

3.2.2. Sites créés par l'entité

Deux types de sites internet créés par l'entité peuvent être identifiés :

- les sites publicitaires ;
- les sites d'e-commerce et assimilés.

3.2.2.1. Création d'un site publicitaire

Les sites publicitaires sont destinés à donner des informations sur l'entité (sites de présentation), ils ne participent pas aux systèmes d'information ou commerciaux de l'entité (comptabilité, ventes, etc.) ;

Les sites publicitaires ne génèrent pas d'avantages économiques futurs distincts de ceux générés par d'autres actifs. Ils constituent un support de publicité pour l'entité. En conséquence, les dépenses de création relatives à ces sites doivent être comptabilisées en charges.

3.2.2.2. Sites d'e-commerce et assimilés

Ce sont les sites enregistrant des commandes clients et/ou participant aux systèmes d'information ou commerciaux de l'entité. Ils sont générateurs d'avantages économiques futurs. Leurs coûts de développement sont donc susceptibles d'être portés à l'actif.

a. Conditions de comptabilisation à l'actif des coûts de création de sites d'e-commerce et assimilés

Les coûts de création de sites internet sont inscrits à l'actif si l'entité démontre qu'elle remplit les six critères cumulatifs suivants :

- le site internet a de sérieuses chances de réussite technique ;
- l'entité a l'intention d'achever le site internet et de l'utiliser ou de le vendre;
- l'entité a la capacité d'utiliser ou de vendre le site internet ;
- le site internet générera des avantages économiques futurs ;
- l'entité dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre le site internet ;
- l'entité a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au site internet au cours de son développement.

Il s'agit des six conditions nécessaires à l'activation des coûts de développement, adaptées au cas particulier des sites internet.

b. Comptabilisation initiale des sites d'e-commerce et assimilés

La conception et le développement de sites internet comportent trois phases :

- la phase de recherche préalable ;
- la phase de développement et de mise en production ;
- la phase d'exploitation.

✓ **Phase de recherche préalable**

Les coûts engagés lors de la phase de recherche préalable sont obligatoirement comptabilisés en charges car il est impossible à ce stade d'évaluer, avec une fiabilité suffisante s'ils donneront lieu à des avantages économiques futurs.

Exemples de coûts de recherche préalable :

- les dépenses engagées au titre des études de faisabilité,
- la détermination des objectifs et des fonctionnalités du site,
- l'exploration des moyens permettant de réaliser les fonctionnalités souhaitées,
- l'identification du matériel approprié et des applications,
- la sélection des fournisseurs de biens et de services,
- le traitement des questions juridiques préalables comme la confidentialité, les droits d'auteur, les marques de fabrique et le respect de la législation,
- l'identification des ressources internes pour des travaux sur le dessin et le développement du site.

Par ailleurs les frais de recherche comptabilisés initialement en charges, relatifs à un projet qui aboutit à la création de sites internet inscrits à l'actif, ne peuvent pas ultérieurement être réintégrés au coût de développement de l'actif.

✓ **Phase de développement et de mise en production**

Les coûts de création de sites internet liés à la phase de développement et de mise en production sont inscrits à l'actif, au débit du compte **2132 Sites internet** si l'entité démontre qu'elle remplit les six critères cumulatifs susmentionnés.

Exemples de coûts de développement et de production :

- l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine ;
- l'acquisition ou le développement du matériel et du logiciel d'exploitation qui se rapportent à la mise en fonctionnalité du site ;
- le développement, l'acquisition ou la fabrication sur commande, d'un code pour les programmes, de logiciels de bases de données et de logiciels intégrant les applications distribuées dans les programmes ;
- la réalisation de la documentation technique ;
- les coûts afférents au contenu, notamment les frais induits par la préparation, l'alimentation et la mise à jour du site ainsi que l'expédition du contenu du site.

Les graphiques constituant un élément du logiciel, les coûts de développement des graphiques initiaux sont comptabilisés comme les logiciels auxquels ils se rapportent.

✓ **Phase d'exploitation**

Les dépenses ultérieures au titre de sites internet, engagées après leur acquisition ou leur achèvement sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont réalisées, sauf :

- s'il est probable que ces dépenses permettront au site de générer des avantages économiques futurs au-delà du niveau de performance défini avant l'engagement des dépenses ;
- et si ces dépenses peuvent être évaluées et attribuées à l'actif de façon fiable.

Exemples de dépenses d'exploitation constituant des charges :

- formation des salariés participant à l'entretien du site ;
- enregistrement du site auprès des moteurs de recherche ;
- tâches administratives ;
- mise à jour des graphiques du site ;
- réalisation des sauvegardes ;

- création de nouveaux liens ;
- vérification du fonctionnement normal et mise à jour des liens existants ;
- révisions de routine de la sécurité du site ;
- analyse d'utilisation ;
- engagement de la redevance annuelle d'utilisation du nom de domaine.

Exemples de dépenses d'exploitation activables : adjonction à un site de nouvelles fonctions ou caractéristiques.

c. Comptabilisation à la clôture de l'exercice des sites d'e-commerce et assimilés

Les règles générales relatives aux amortissements s'appliquent à l'amortissement des sites Internet activés. Ces derniers doivent être amortis sur leur durée réelle d'utilisation, en principe courte, en raison de la forte obsolescence technique.

En revanche, le nom de domaine, pour lequel l'usage n'est pas limité dans le temps, est un actif non amortissable tant que la direction de l'entité n'a pas décidé d'arrêter l'utilisation du nom à une date donnée. En effet, lorsque la durée d'utilité du nom du domaine devient limitée, il est amorti sur sa durée d'utilité résiduelle. L'impact de ce changement de durée d'utilité est traité de façon prospective.

SECTION 4 : Marques

4.1. Définition

La marque est une dénomination ou un signe de représentation graphique, permettant de distinguer précisément les produits ou prestations de services d'une entité et dont la propriété s'acquiert par l'enregistrement à un institut de propriété industrielle. Le signe peut être un mot, un nom, un slogan, un logo, un dessin, etc. ou la combinaison de ces différents éléments.

Il existe deux principales catégories de marques :

- les marques acquises ;
- les marques générées en interne.

4.2. Comptabilisation des marques acquises

4.2.1. Comptabilisation initiale des marques acquises

Elles sont à comptabiliser en immobilisations au débit du compte **214 Marques**. Les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont, en principe, remplis. En effet, l'entité est titulaire d'un droit légal (droit de propriété industrielle) lui permettant de remplir les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle. L'élément, pour être comptabilisé à l'actif, doit en effet :

- être identifiable ;
- générer une ressource que le titulaire contrôle, c'est-à-dire qu'il est capable d'obtenir les avantages économiques futurs découlant de la marque et de restreindre l'accès des tiers à ces avantages ;
- son coût peut, en principe, être déterminé de manière fiable.

4.2.2. Comptabilisation à la clôture de l'exercice des marques acquises

Une marque est amortissable si la durée de consommation des avantages économiques attendus de la marque est déterminable. En conséquence, les marques faisant l'objet d'une protection juridique ne sont pas en général amortissables. Toutefois, il conviendra de démontrer que cet actif incorporel n'a pas de fin prévisible et que les avantages économiques futurs devraient perdurer.

Lorsqu'elle est amortissable, la date de départ de l'amortissement est la date de mise en service, c'est-à-dire la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Lorsque la durée d'utilité, estimée au moment de l'acquisition de la marque ou de tout autre actif incorporel comme non limitée, devient limitée, la valeur actuelle de la marque à la date du changement d'estimation (un test de dépréciation est réalisé et la marque, le cas échéant fait l'objet d'une dépréciation), est amortie sur la durée d'utilité résiduelle. L'impact de ce changement de durée d'utilité est traité de façon prospective.

EXEMPLE

Le 1er Septembre N, une entité décide d'arrêter l'utilisation d'une marque dont la durée d'utilité était initialement non limitée. La date d'arrêt définitif est fixée au 30 Août N+4.

Le test de dépréciation pratiqué sur cette marque fait ressortir une valeur actuelle d'inventaire supérieure à sa valeur comptable.

Cette marque devient donc amortissable sur une durée de 4 ans. Le plan d'amortissement commence à compter de la date de la décision, soit le 1er Septembre N.

4.3. Comptabilisation des marques créées en interne

Les dépenses engagées pour créer des marques en interne, sont comptabilisées en charges car elles ne peuvent être distinguées de celles engagées pour développer l'activité de l'entité dans son ensemble.

4.4. Dépenses ultérieures sur les marques acquises ou créées

Les dépenses ultérieures sur les marques sont engagées généralement pour maintenir les avantages économiques futurs incorporés dans la marque et ne satisfont pas aux critères d'activation. Tel est le cas, notamment, des frais de défense et de surveillance des marques créées ou acquises, des frais de renouvellement de marques acquises ou créées, qui sont donc à comptabiliser immédiatement en charges.

SECTION 5 : Droit au bail et pas-de-porte

5.1. Droit au bail

Le droit au bail représente le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert à l'acheteur afin de bénéficier des dispositions et droits garantis par les baux commerciaux, droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale (droit à renouvellement ou indemnité d'éviction, loyers éventuellement inférieurs au prix de marché et révisions de foyer encadrées par la législation).

Ce droit au bail comprend généralement deux éléments qui sont :

- l'économie future de loyers dont va bénéficier le nouveau locataire en reprenant un bail dont les loyers sont inférieurs à ceux du marché ;
- une prime éventuelle liée à l'emplacement privilégié du local commercial considéré.

Il constitue, pour le locataire qui le verse, une immobilisation incorporelle à comptabiliser au compte **206 Droit au bail**. Il doit être amorti sur la durée du bail, car la composante du droit au bail, relative à un différentiel de loyer s'amenuise avec le temps.

5.2. Droit d'entrée versé au propriétaire (Pas-de-porte)

C'est la somme versée au propriétaire d'un local commercial, en sus du prix de location, lors de l'entrée en jouissance, ce droit est parfois appelé « pas-de-porte ».

Selon le Système comptable OHADA, il s'agit d'un supplément de loyer à répartir sur la durée du bail. En conséquence, lors du versement du « pas de porte » doit être débité le compte **622 Location** par le crédit du **compte de trésorerie**. En fin d'exercice, le supplément de loyer concernant les exercices suivants est extourné par le compte **476 Charges constatées d'avance.** Ce compte sera repris au compte de résultat sur la durée restant du bail par la contrepartie du **compte 622.**

SECTION 6 : Fichiers clients, notices, titres de journaux, et magazines

Il existe deux principales catégories de fichiers clients, notices, titres de journaux, et magazines :

- les fichiers clients, notices, titres de journaux, et magazines acquis ;
- les fichiers clients, notices, titres de journaux, et magazines créés en interne.

6.1. Comptabilisation des fichiers clients et titres de journaux acquis

6.1.1. Comptabilisation initiale des fichiers clients et titres de journaux acquis

Lorsqu'ils sont acquis, les fichiers clients (listes et autres bases de données reflétant des relations contractuelles antérieures, listes de clients ou d'abonnés fréquemment concédées par licence), notices, titres de journaux, et magazines sont à comptabiliser en immobilisations au débit du compte **2183 Fichiers clients, notices, titres de journaux et magazines** par le crédit du compte **4811 Fournisseurs d'immobilisations incorporelles**, car les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont, en principe, remplis.

6.1.2. Comptabilisation à la clôture de l'exercice des fichiers clients et titres de journaux acquis

✓ Si l'usage attendu du fichier client est limité dans le temps, c'est-à-dire s'il s'agit d''une liste de clients susceptibles de ne pas rester acquis à l'entité, le fichier est amortissable. Tel sera également le cas des notices, titres de journaux et magazines.

Dans ce cas, la durée d'utilisation doit tenir compte des efforts faits par l'entité pour conserver les clients de la liste. En revanche, elle ne doit pas tenir compte des nouveaux clients qui pourront être ajoutés à cette liste ;

- ✓ Si les clients de la liste sont censés rester acquis à l'entité (position de leader sur le marché, niche…) et qu'ils peuvent être conservés par un entretien régulier.

6.2. Comptabilisation initiale des fichiers clients et titres de journaux créés

Les dépenses engagées pour créer des fichiers clients, notices, titres de journaux et magazines en interne, sont comptabilisées en charges car elles ne peuvent être distinguées de celles engagées pour développer l'activité de l'entité dans son ensemble.

6.3. Dépenses ultérieures sur les fichiers clients et titres de journaux créés ou acquis

Les dépenses ultérieures effectuées sur les fichiers de clients et des titres de journaux créés ou acquis sont obligatoirement comptabilisées en charges, celles-ci ne pouvant pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble.

SECTION 7 : Fonds commercial

7.1. Définition

Le fonds de commerce est constitué par un ensemble de moyens qui permettent au commerçant d'attirer et de conserver une clientèle (art 135 Acte uniforme OHADA sur le droit commercial général).

Le fonds de commerce comprend nécessairement la clientèle et l'enseigne ou la clientèle et le nom commercial, sans préjudice du cumul de la clientèle avec l'enseigne et le nom commercial (art 136 Acte uniforme OHADA sur le droit commercial général). Le fonds commercial est constitué par ces éléments et les autres parties résiduelles de la valeur du fonds de commerce qui n'ont pas pu être identifiées en éléments corporels ou en éléments incorporels distincts.

Le fonds de commerce peut comprendre différents éléments mobiliers, corporels et incorporels, notamment les éléments suivants :

- les installations ;
- les aménagements et agencements ;
- le matériel ;
- le mobilier ;
- les marchandises en stock ;
- le droit au bail ;
- les licences d'exploitation ;
- les brevets d'inventions, marques de fabrique et de commerce, dessins et modèles, et tout autre droit de propriété intellectuelle nécessaires à l'exploitation (art 137 Acte uniforme OHADA sur le droit commercial général).

7.2. Comptabilisation du fonds commercial

7.2.1. Comptabilisation initiale

Le fonds de commerce n'est pas comptabilisé comme tel. Ce sont les éléments acquis du fonds de commerce pouvant faire l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan qui sont classés selon leur nature :

- stocks, dans un compte de classe 3 Stocks et en-cours ;
- matériel et installations, au compte 2 Immobilisations corporelles ;
- droit au bail au compte 216 Droit au bail ;
- brevets, licences, concessions et valeurs similaires au compte 212 ;
- marques au compte 214 ;
- autres immobilisations incorporelles.

L'élément résiduel non affecté à un compte spécifique est inscrit au débit du compte **2151 Fonds commercial**.

Le fonds commercial, créé par l'entité, ne peut jamais constituer une immobilisation incorporelle.

7.2.2. Comptabilisation à la clôture de l'exercice

7.2.2.1. Amortissement du fonds commercial

En principe, le fonds commercial n'est pas amortissable car sa durée d'utilité est présumée non limitée, c'est-à-dire qu'il n'y a pas de limite prévisible à la durée durant laquelle il procurera des avantages économiques à l'entité.

En revanche, le fonds commercial doit obligatoirement être amorti lorsque la durée d'utilité est limitée et déterminable au regard de certains critères. Ces critères sont par exemples :

- lorsque le fonds commercial est adossé à un contrat (par exemple un contrat de concession) ou à une autorisation légale (par exemple une autorisation d'extraction d'une mine) ayant une durée d'utilité limitée ;
- lorsqu'une décision d'arrêter l'activité à laquelle le fonds commercial est rattaché est prise par l'entité ;
- ou lorsque le fonds commercial est attaché à l'exploitation d'une carrière dont la durée est physiquement limitée.

Dans des cas exceptionnels, lorsque la durée d'utilité du fonds commercial est limitée et ne peut être estimée de manière fiable, il est alors amorti sur une durée fixée à 10 ans (le montant de l'amortissement de chaque exercice est égal au dixième de la base amortissable).

Par ailleurs, les petites entités qui sont assujetties au Système minimal de trésorerie peuvent par simplification amortir systématiquement leur fonds commercial sur une durée de 10 ans.

7.2.2.2. Dépréciation du fonds commercial

Un fonds commercial amortissable ou non doit faire l'objet d'un test de dépréciation lorsqu'il existe un indice de perte de valeur.

SECTION 8 : Coût d'obtention du contrat

8.1. Principes d'activation du coût d'obtention du contrat

Le Système comptable OHADA préconise l'activation sur option des coûts d'obtention du contrat lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- ces coûts sont marginaux, c'est-à-dire que l'entité ne les aurait pas encourus si elle n'avait pas obtenu le contrat ;
- l'entité s'attend à les recouvrer ;
- les coûts d'obtention du contrat sont significatifs ;
- en cas d'activation, la durée d'amortissement de ces coûts d'obtention aurait été supérieure à douze (12) mois.

Les coûts d'obtention du contrat qui auraient été supportés en tout état de cause sont enregistrés en charge lorsqu'ils sont encourus ; toutefois, même si le contrat n'est pas obtenu, ces coûts sont inscrits à l'actif lorsqu'ils peuvent être facturés au client.

Par exemple, seront considérés comme des coûts d'obtention du contrat les commissions sur ventes ou commissions au succès ;

Par contre, les coûts suivants sont exclus du coût d'obtention du contrat :

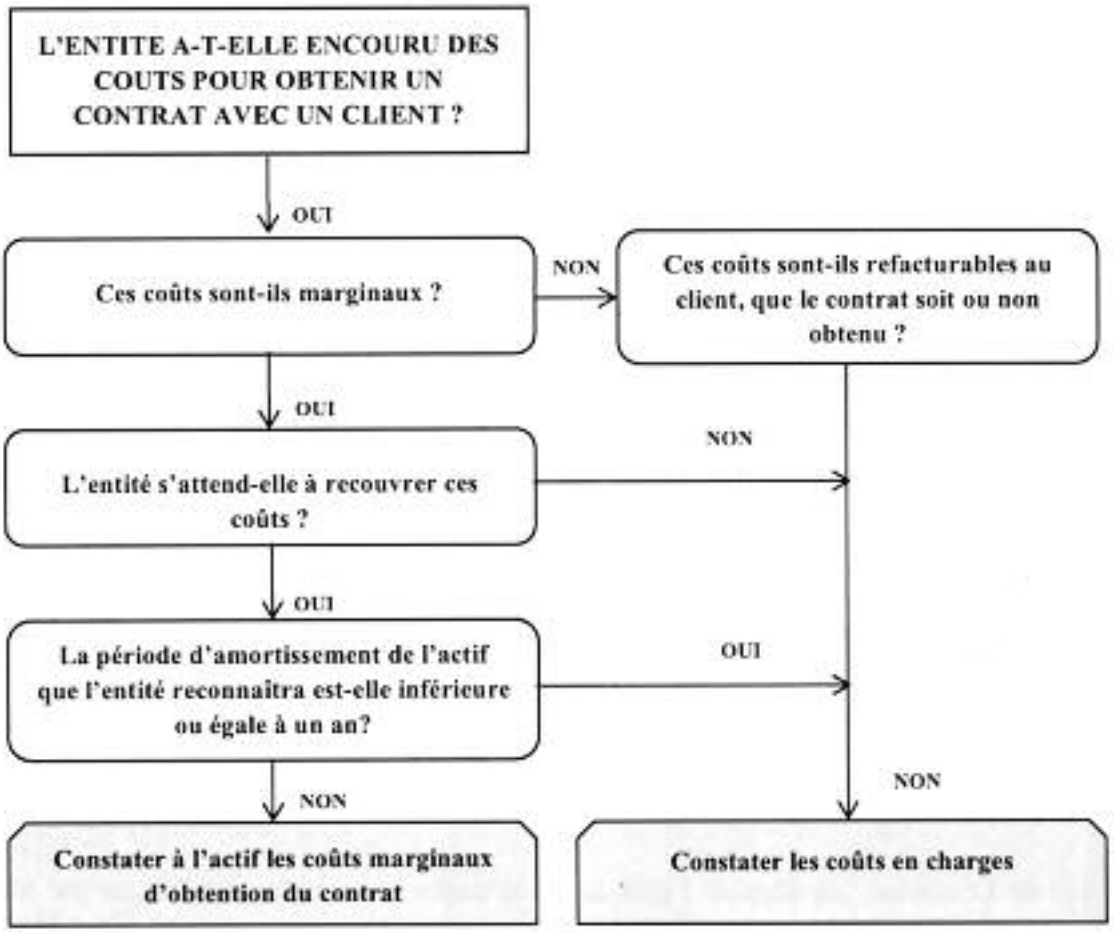
- les frais encourus pour répondre à des appels d'offre ;
- les frais marketing que l'entité encourt, qu'elle obtienne ou non le contrat.

8.2. Comptabilisation initiale

Au cours de l'exercice, les dépenses sont comptabilisées en comptes de charges par nature au fur et à mesure de leur réalisation.

A la clôture de l'exercice, ces charges sont neutralisées, en créditant le compte **721 Production immobilisée, immobilisations incorporelles** par le débit du compte **2182 Coûts d'obtention du contrat.**

Ce mode opératoire relatif au traitement comptable des coûts d'obtention du contrat peut être schématisé de la façon suivante :



8.3. Comptabilisation à la clôture des comptes

Les coûts qui sont constatés à l'actif sont amortis sur une base systématique correspondant à la fourniture au client des biens ou services auxquels l'actif est lié. Ainsi, à la clôture de l'exercice, le **compte 6811** est débité par le crédit du compte **2818 Amortissements des autres droits et valeurs incorporels.**

exemple

Un fournisseur de services, remporte un appel d'offres pour fournir des services pendant cinq ans à un nouveau client. L'entité a engagé les frais suivants :

Frais juridiques externes	750 000 F
Frais de déplacement	250 000 F
Commissions aux commerciaux	9 000 000 F
Total des coûts encourus	**10 000 000 F**

Les services transférés au client pendant la durée du contrat (cinq ans) et l'entité prévoit que le contrat sera renouvelé pour une durée de trois ans. Les commissions versées aux commerciaux seront recouvrées. Les frais juridiques externes et les frais de déplacement ont été engagés indépendamment du fait que le contrat a été obtenu.

L'entité comptabilise dans le compte **2182 Coûts d'obtention du contrat** pour un montant 9 000 000 F de surcoût nécessaire à l'obtention du contrat en raison des commissions versées aux commerciaux car elle s'attend à les recouvrer.
Les 9 000 000 F de surcoût engagés pour l'obtention du contrat sont amortis sur huit ans. En effet, l'actif concerne des services transférés au client pendant la durée du contrat (cinq ans) et l'entité prévoit que le contrat sera renouvelé pour une durée de trois ans.

Ainsi, le **compte 6811 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles** sera débité par le crédit du compte **2818 Amortissements des autres droits et valeurs incorporels** pour un montant de 1 125 000 F (9 000 000/8).

SECTION 9 : Compétences spécifiques du personnel

Les coûts de recrutement des talents spécifiques en matière de direction, de gestion ou de technique, l'effort de formation permettant de développer des compétences supplémentaires, etc… sont comptabilisés en charges par nature car ces ressources sont rarement protégées par un droit.

En revanche, lorsqu'elles sont effectivement protégées par un droit, ces ressources sont comptabilisées en immobilisations incorporelles au débit du compte **2188 Divers droits et valeurs incorporelles**. Tel est le cas, par exemple, des indemnités de mutations versées par les entités à objet sportif à des joueurs professionnels.

SECTION 10 : Contrat de location d'actifs immatériels

10.1. Définition

Les contrats de location d'actifs immatériels (location de marque, de brevet, ou de logiciel) sont des contrats par lesquels une société obtient le droit exclusif d'exploiter une marque ou un brevet à des conditions et pour une durée convenue dans le contrat.

La société qui bénéficie de cette licence d'exploitation n'a pas le droit de propriété de l'actif immatériel.

Mais le droit exclusif d'exploiter une marque ou un brevet peut être, en revanche cédé ou concédé.

Elle verse une redevance annuelle, en général fonction de son chiffre d'affaires annuel.

Le contrat peut prévoir un minimum garanti non remboursable, déductible des redevances.

10.2. Comptabilisation

En principe, les contrats de location de marques, de brevets ou de logiciels répondent aux critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondant à l'utilisation de la marque ou du brevet pendant la période de versement (ce qui est le cas dès la signature du contrat) ;
- les sommes à verser peuvent être évaluées de façon fiable.

Mais le Système Comptable OHADA limite le champ d'application de l'activation des droits d'utilisation dans le cadre d'un contrat de location portant sur des immobilisations corporelles. En conséquence, les redevances sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur versement dans un sous–compte du compte **634 Redevances pour brevets, licences, logiciels, et droits similaires.**

SECTION 11 : Immobilisations incorporelles acquise au moyen de redevances

Certains actifs immatériels tels que les brevets, les marques, le fonds de commerce, sont acquis moyennant le paiement d'une redevance calculée sur un chiffre d'affaires pendant une certaine durée.

Le prix d'acquisition étant aléatoire au moment de la signature, le montant définitif à retenir pour la comptabilisation à l'actif doit correspondre à la valeur actuelle du bien au moment de la signature de l'acte.

Cette valeur actuelle peut être estimée :

- soit par la valeur actualisée des redevances probables qui seront versées au cours de la période prévue (**sous condition d'une évaluation fiable des redevances probables**) ;
- soit par la valeur retenue par les parties pour le paiement des droits d'enregistrement.

Le coût d'acquisition de ce bien immatériel est inscrit au débit du compte d'immobilisation incorporelle approprié, par le crédit du compte **4811 Fournisseurs d'immobilisations incorporelles**. Au fur et à mesure du versement des redevances, ce compte est apuré.

En cas d'excédent ou d'insuffisance du montant effectif des redevances par rapport au montant estimé, la différence est portée en **831 Charges HAO constatées** ou **841 Produits HAO constatés**.

En revanche, si les redevances annuelles, généralement assises sur le chiffre d'affaires généré par l'acquéreur ne peuvent être évaluées de façon suffisamment fiable, celles-ci seront comptabilisées en charges **(compte 634 Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires)** de période sur chacun des exercices au cours duquel elles sont engagées.

SECTION 12 : Dépréciation des actifs immatériels

Lorsque la valeur actuelle de ces actifs immatériels devient inférieure à leur valeur nette comptable, l'entité doit constater la perte de valeur en procédant à une dépréciation des actifs concernés **(voir Chapitre 12 Titre VIII : opérations et problèmes spécifiques).**

SECTION 13 : Décomptabilisation des actifs immatériels

Une immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée lors de sa sortie (par exemple, par vente, ou don), ou lorsque l'entité n'attend plus d'avantages économiques futurs de son utilisation ou de sa sortie.

Pour la cession des brevets, des marques, des licences ou des logiciels par exemple ; l'opération de cession s'analyse comme une cession d'immobilisation classique. En effet, le compte **811 Valeur comptable des immobilisations incorporelles** et éventuellement le compte **28** (pour le cumul des amortissements pratiqués) sont débités par le crédit du compte d'immobilisation incorporelle concerné pour matérialiser la sortie de l'actif.

Ensuite, le compte **485 Créances sur cessions d'immobilisations** est débité par le crédit du compte **821 Produits des cessions d'immobilisations incorporelles.**

Par contre, lorsque l'entité ne cède que le droit d'usage de son actif immatériel, il ne s'agit pas d'une cession d'immobilisations, mais d'une prestation de mise à disposition d'actif immatériel. En conséquence, seules les redevances perçues seront enregistrées en produit au crédit du compte **7076 Redevances pour brevets, licences, logiciels, et droits similaires**.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 3

Frais de prospection et d'exploitation des ressources minérales

SECTION 1 :	Définitions
SECTION 2 :	Frais de prospection et évaluation de ressources minérales
SECTION 3 :	Frais de découverture engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert
SECTION 4 :	Acquisition d'un gîte de carrière

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par les normes comptables internationales, notamment :

- la norme comptable internationale IFRS **6** « Prospection et évaluation de ressources minérales » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : décembre 2004);
- l'interprétation **IFRIC 20** « Frais de découverture engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert » (date de publication : 19 octobre 2011).

Les objectifs visés par les dispositions ci-dessous sont les suivantes :

- préciser l'information financière relative à la prospection et l'évaluation de ressources minérales ;
- la comptabilisation et l'évaluation en tant qu'actif des frais de découverture engagés pendant la phase d'exploitation ;
- le traitement comptable de l'acquisition et de l'exploitation d'un gîte de carrière.

SECTION 1 : Définitions

1.1. Définitions

1.1.1. Actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

Il s'agit des dépenses de prospection et d'évaluation comptabilisées en actifs selon la méthode comptable de l'entité.

1.1.2. Dépenses de prospection et d'évaluation

Ce sont les dépenses encourues par une entité en rapport avec **la prospection et l'évaluation de ressources minérales,** avant que la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale, ne soient démontrables.

1.1.3. Prospection et évaluation de ressources minérales

Il s'agit de la recherche de ressources minérales, dont les minerais, le pétrole, le gaz naturel et autres ressources non renouvelables similaires ne peut s'effectuer qu'après l'obtention par l'entité des droits légaux pour prospecter la zone spécifique, ainsi qu'une fois déterminées de la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction des ressources minérales.

1.1.4. Opération de découverture

Dans l'exploitation d'une mine à ciel ouvert, il peut arriver que les entités aient à enlever des stériles (ou morts-terrains) pour avoir accès à des gisements. Cette opération est appelée « découverture ».

1.1.5. Gîte de carrière

Il s'agit d'un terrain de carrière qui se décompose en deux éléments :

- un gisement en l'état constitué de matériaux à extraire et d'un tréfonds ;
- une partie résiduelle du terrain après extraction des matériaux.

SECTION 2 : Frais de prospection et évaluation de ressources minérales

2.1. Champ d'application

La présente disposition s'applique aux dépenses de prospection et d'évaluation supportées par une entité. Elle ne traite pas d'autres aspects de la comptabilisation par des entités se livrant à la prospection et l'évaluation de ressources minérales.

Une entité ne doit pas appliquer la présente disposition aux dépenses encourues :

- avant la prospection et l'évaluation de ressources minérales, telles que les dépenses encourues avant que l'entité n'ait obtenu les droits légaux de prospecter une zone spécifique ;
- après que la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale ont été démontrées.

2.2. Evaluation des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

2.2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

Les actifs au titre de la prospection et de l'évaluation doivent être évalués au coût historique dans les comptes d'immobilisations incorporelles et corporelles appropriés. Si l'actif de prospection correspond à une immobilisation incorporelle, les frais de prospection seront inscrits dans le compte **2181 Frais de prospection et évaluation des ressources minérales**

2.2.2. Composantes du coût des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

L'entité doit choisir l'une des deux méthodes comptables d'enregistrement des dépenses d'exploration et d'évaluation des ressources minérales après obtention des droits d'exploitation :

- soit enregistrer immédiatement la dépense en charges ;
- soit la comptabiliser en immobilisations incorporelles.

La méthode retenue doit être cohérente et permanente pour tous les exercices et les activités ou éléments similaires. Mais une entité peut changer ses méthodes comptables relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation, si le changement rend les états financiers plus pertinents pour les besoins de prise de décisions économiques des utilisateurs et ne les rend pas moins fiables, ou les rend plus fiables et pas moins pertinents par rapport à ces besoins.

Une entité doit déterminer une méthode comptable précisant quelles dépenses sont comptabilisées en actifs de prospection et d'évaluation et appliquer cette méthode de manière cohérente et permanente. Dans cette détermination, une entité prend en compte la mesure dans laquelle la dépense peut être associée à la découverte de ressources minérales spécifiques.

Les dépenses susceptibles d'être incluses dans l'évaluation initiale des actifs de prospection et d'évaluation sont par exemple :

- acquisition de droits de prospecter ;
- études topographiques, géologiques, géochimiques et géophysiques ;
- forage d'exploration ;
- creusement de tranchées ;
- échantillonnage ; et
- activités en liaison avec l'évaluation de la faisabilité technique et de la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale.

Les dépenses liées au développement des ressources minérales ne doivent pas être comptabilisées en tant qu'actif de prospection et d'évaluation mais en frais de recherche et développement traités **au chapitre 1 : Frais de recherche et de développement (Titre VIII : opérations et problèmes spécifiques).**

Une entité comptabilise les obligations d'enlèvement et de remise en état encourues pendant une période particulière et résultant de ses activités de prospection et évaluation de ressources minérales, selon les règles énoncées dans **le chapitre 6 : Coût de démantèlement d'enlèvement et de restauration de sites (Titre VIII : opérations et problèmes spécifiques).**

2.2.3. Évaluation après comptabilisation

Après comptabilisation, une entité doit appliquer aux actifs de prospection et d'évaluation le modèle du coût historique. Ainsi, à la clôture de l'exercice, les actifs au titre de la prospection et de l'évaluation doivent faire l'objet d'un amortissement.

L'amortissement des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation, est étalé sur la durée d'utilisation de l'actif considéré. La date de départ de l'amortissement est la date de début de consommation des avantages économiques.

2.3. Changements de méthodes comptables

Une entité peut changer ses méthodes comptables relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation si le changement rend les états financiers plus pertinents pour les besoins de prise de décisions économiques des utilisateurs et ne les rend pas moins fiables, ou les rend plus fiables et pas moins pertinents par rapport à ces besoins. Une entité doit juger de la pertinence et de la fiabilité selon les critères relatifs aux changements de méthodes comptables.

2.4. Présentation des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

2.4.1. Classement des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

Une entité doit classer les actifs de prospection et d'évaluation en immobilisations corporelles ou incorporelles selon la nature des actifs acquis et appliquer la classification de manière cohérente et permanente.

Certains actifs de prospection et d'évaluation sont traités comme des immobilisations incorporelles (par exemple, droits de forage), alors que d'autres sont des immobilisations corporelles (par exemple, véhicules et matériels de forage). Dans la mesure où un actif corporel est consommé dans le développement d'un actif incorporel, le montant reflétant cette consommation fait partie du coût de l'actif incorporel. Toutefois, l'utilisation d'un actif corporel en vue du développement d'un actif incorporel ne transforme pas un actif corporel en un actif incorporel.

2.4.2. Reclassement des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

Un actif de prospection et d'évaluation ne doit plus être classé comme tel lorsque la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale sont démontrables. Les actifs de prospection et d'évaluation doivent être soumis à une dépréciation en dehors de l'amortissement, et toute perte de valeur doit être comptabilisée avant le reclassement.

2.5. Comptabilisation et évaluation de la dépréciation

Lorsque la valeur actuelle des actifs de prospection et d'évaluation devient inférieure à leur valeur nette comptable, l'entité doit constater la perte de valeur en procédant à une dépréciation des actifs concernés **(voir Chapitre 12 Titre VIII : opérations et problèmes spécifiques).**

Un ou plusieurs faits et circonstances peuvent indiquer que les actifs de prospection et d'évaluation ont perdu de la valeur (la liste n'est pas exhaustive) :

- la période pendant laquelle l'entité a le droit de prospecter dans la zone spécifique a expiré pendant cette période ou expirera dans un proche avenir, et il n'est pas prévu qu'il soit renouvelé ;
- d'importantes dépenses de prospection et d'évaluation ultérieures de ressources minérales dans la zone spécifique ne sont ni prévues au budget, ni programmées ;
- la prospection et l'évaluation de ressources minérales dans la zone spécifique n'ont pas mené à la découverte de quantités de ressources minérales commercialement viables, et l'entité a décidé de cesser de telles activités dans la zone spécifique ;
- des données suffisantes existent pour indiquer que, bien qu'il soit probable qu'un développement dans la zone spécifique se poursuive, la valeur comptable de l'actif de prospection et d'évaluation ne sera probablement pas récupérée dans sa totalité à la suite du développement réussi ou de la vente.

Le niveau identifié par l'entité pour déprécier les actifs de prospection et d'évaluation peut comprendre une ou plusieurs unités génératrices de trésorerie.

2.6. Informations à fournir dans les Notes annexes

Une entité doit fournir des informations qui identifient et expliquent les montants, comptabilisés dans ses états financiers générés par la prospection et l'évaluation de ressources minérales.

Pour ce faire, une entité doit fournir les informations suivantes :

- ses méthodes comptables relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation, y compris la comptabilisation des actifs de prospection et d'évaluation ;
- les montants d'actifs, de passifs, de produits et de charges, ainsi que les flux de trésorerie opérationnels et d'investissement découlant de la prospection et de l'évaluation de ressources minérales.

Une entité doit traiter les actifs de prospection et d'évaluation en tant que classe d'actifs distincte.

SECTION 3 : Frais de découverture engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert

3.1. Champ d'application

La présente disposition s'applique aux frais d'enlèvement des stériles d'une mine, à ciel ouvert qui sont engagés pendant la phase d'exploitation de la mine : les « frais de découverture engagés au cours de la phase d'exploitation ». Elle traite des questions suivantes :

- la comptabilisation en tant qu'actif, des frais de découverture engagés pendant la phase d'exploitation ;
- l'évaluation initiale de l'actif au titre des opérations de découverture ;
- l'évaluation ultérieure de l'actif au titre des opérations de découverture.

3.2. Comptabilisation en tant qu'actif des frais de découverture engagés pendant la phase d'exploitation

Dans la mesure où l'avantage généré par les opérations de découverture prend la forme de stocks que produit la mine, l'entité doit comptabiliser les frais engagés dans les opérations de

découverture conformément aux principes de traitement des stocks. Dans la mesure où l'avantage est un meilleur accès au minerai à extraire, l'entité doit comptabiliser ces frais comme un actif immobilisé, « actif au titre des opérations de découverture », si les critères ci-dessous sont réunis :

- il est probable que les avantages économiques futurs (meilleur accès au corps minéralisé) associés aux opérations de découverture iront à l'entité ;
- l'entité peut identifier la partie du corps minéralisé à laquelle elle a un meilleur accès ;
- les frais rattachés aux opérations de découverture associées à cette partie du corps minéralisé peuvent, être évalués de façon fiable.

L'actif au titre des opérations de découverture doit être comptabilisé comme un ajout ou une amélioration apportés à un actif existant. En d'autres termes, l'actif au titre des opérations de découverture sera comptabilisé en tant que partie d'un actif existant.

Le classement de l'actif au titre des opérations de découverture en immobilisation corporelle ou en immobilisation incorporelle, est fonction de celui de l'actif existant. En d'autres termes, la nature de l'actif existant déterminera si l'entité doit classer l'actif au titre des opérations de découverture en immobilisation corporelle ou incorporelle.

3.3.Évaluation initiale de l'actif au titre des opérations de découverture

L'entité doit initialement évaluer l'actif au titre des opérations de découverture au coût, celui-ci correspondant au cumul des frais directement engagés pour réaliser les travaux de découverture, qui donnent un meilleur accès à la partie identifiée du corps minéralisé, auquel s'ajoute la quote-part des coûts indirects, qui sont directement attribuables à l'actif.

Certaines activités accessoires peuvent avoir lieu en même temps que les travaux de découverture, en phase d'exploitation, sans qu'elles soient requises pour que les travaux de découverture en phase d'exploitation se déroulent comme prévu. Les coûts associés à ces activités accessoires ne doivent pas être inclus dans le coût des opérations de découverture.

Lorsque le coût de l'actif au titre des opérations de découverture et le coût des stocks produits ne sont pas identifiables séparément, l'entité doit répartir les frais de découverture engagés pendant la phase d'exploitation entre les stocks produits et l'actif au titre des opérations de

découverture, en s'appuyant sur des données pertinentes de production. Ces données de production doivent être établies pour la partie identifiée du corps minéralisé, et être utilisées comme point de référence pour déterminer la mesure dans laquelle les opérations de découverture ont permis de créer un avantage futur. Il peut, par exemple, s'agir des données suivantes :

- le coût des stocks produits par rapport au coût prévu ;
- le volume des stériles extraits par rapport au volume attendu, pour un volume donné de minerai produit ;
- la teneur en minéraux du minerai extrait, comparativement à la teneur en minéraux prévue du minerai à extraire, pour une quantité donnée de minerai produite.

3.4.Évaluation ultérieure de l'actif au titre des opérations de découverture

Après l'évaluation initiale, l'actif au titre des opérations de découverture doit être comptabilisé à son coût amorti ou à son montant réévalué diminué des amortissements et des pertes de valeur, de la même façon que l'actif existant dont il fait partie.

L'actif au titre des opérations de découverture doit être amorti d'une manière systématique sur la durée d'utilité attendue de la partie identifiée du corps minéralisé, qui devient plus accessible grâce aux opérations de découverture. Le mode d'amortissement selon les unités de production doit être appliqué, à moins qu'une autre méthode soit plus appropriée.

La durée d'utilité attendue de la partie identifiée du corps minéralisé qui est utilisée pour l'amortissement de l'actif au titre des opérations de découverture, différera de la durée d'utilité attendue qui est utilisée pour l'amortissement de la mine elle-même, et des actifs connexes ayant la même durée de vie que la mine, sauf dans les circonstances limitées où les opérations de découverture donnent un meilleur accès à l'intégralité du corps minéralisé restant. Cette situation peut se produire, par exemple, vers la fin de la durée d'utilité de la mine, lorsque la partie identifiée correspond à la dernière partie du corps minéralisé qui sera extraite.

SECTION 4 : Acquisition d'un gîte de carrière

4.1. Champ d'application

La présente disposition traite des questions relatives à l'acquisition d'un terrain de carrières et de la problématique liée à la détention ou non du titre de propriété foncière du terrain à exploiter.

4.2. Acquisition et exploitation du terrain de carrière

Lors de l'acquisition d'un terrain de carrière, l'exploitant acquiert deux éléments distincts :

- un gisement en l'état, constitué de matériaux à extraire destinés à être incorporés dans un processus de production ; il correspond à la définition comptable d'un stock de matières premières et fournitures liées (**compte 32**) ;
- un tréfonds, part résiduelle du terrain après extraction des matériaux ; il correspond à une immobilisation corporelle à porter au **compte 225 Terrains de carrières – Tréfonds** ou au **débit du compte 2295 Terrains de carrières en cours -Tréfonds**.

À défaut de ventilation des valeurs respectives de ces deux éléments dans l'acte d'achat, cette ventilation est effectuée selon les règles posées pour les biens acquis conjointement, pour un coût global d'acquisition (article 38 Acte uniforme).

Le gisement est retenu pour son coût d'acquisition. Les coûts directement attribuables à l'acquisition, tels que les indemnités d'éviction et les indemnités de culture, sont un élément entrant dans le coût d'acquisition du gisement.

L'estimation initiale des quantités de matériaux extractibles du gisement est susceptible de réestimations périodiques, en fonction des données issues de la réalité de l'exploitation.

La réestimation des quantités a un effet prospectif sur le coût de production unitaire des matériaux contenus dans le gisement.

La réestimation à la baisse ne se traduit pas par une correction du coût d'entrée du gisement mais, si elle est significative, elle constitue un indice de perte de valeur entraînant la constatation d'une dépréciation.

4.3. Les différentes phases du processus

L'exploitant de carrière doit disposer d'une autorisation administrative préalable pour être autorisé à extraire des matériaux pour une quantité donnée. Cette autorisation administrative est généralement accordée postérieurement à l'acquisition du gisement.

- **Phase entre la date d'acquisition et le début de l'exploitation** : le gisement est en préexploitation et aucune quantité n'est extraite. Il constitue une réserve qui ne sera utilisable qu'après un processus (décapage, découverte), destiné à permettre l'extraction.
- **À compter du début de l'exploitation** : le gisement est en exploitation, l'extraction des matériaux débute et la réserve du gisement est consommée au fur et à mesure de l'extraction.
- **Les matériaux extraits** : ils constituent un stock de matériaux distincts du gisement et utilisables dans le processus de production ou destinés à être vendus.

La comptabilité doit traduire, dans des sous-comptes de stocks distincts, le passage par ces états successifs.

Le gisement en préexploitation ne peut faire l'objet d'aucune sortie de stocks (sauf en cas de cession). Seul le gisement en exploitation peut enregistrer des sorties de stocks au fur et à mesure de l'extraction des matériaux.

Les matériaux extraits du gisement et non encore utilisés dans la production sont enregistrés dans des sous-comptes distincts de ceux du gisement en préexploitation ou en exploitation.

4.4. Redevances de fortage

Pour exploiter une carrière, il est nécessaire d'obtenir les droits fonciers sur le terrain à exploiter, ceux-ci pouvant résulter :

- soit de la propriété de ce terrain ;
- soit d'un contrat de fortage conclu avec le propriétaire du terrain.

4.4.1. Définition d'un contrat de fortage

Le contrat de fortage est un contrat de droit privé par lequel un propriétaire foncier accorde à un exploitant de carrière, le droit exclusif d'exploiter le sous-sol d'un terrain, pendant une certaine durée et moyennant un prix généralement versé sous la forme de redevances annuelles.

4.4.2. Typologie des redevances de fortage

Les redevances visées sont celles qui répondent à la définition d'un contrat de fortage et ayant les caractéristiques suivantes :

- les redevances de fortage sont déterminées proportionnellement aux quantités extraites soit à la tonne, soit au volume et rémunèrent l'ensemble des composants du contrat détaillé ci-avant.
- des redevances annuelles minimales peuvent être prévues afin de garantir un certain niveau de revenus aux propriétaires de terrains. Ces redevances minimales sont imputables sur les sommes dues en fonction des quantités extraites, mais ne sont pas remboursables.

4.4.3. Comptabilisation des redevances de fortage

4.4.3.1. Comptabilisation initiale des redevances de fortage

Les redevances de fortage constituent un élément du coût d'acquisition des matériaux extraits. Elles sont enregistrées en charges au fur et à mesure de l'extraction des matériaux.

4.4.3.2. Comptabilisation finale des redevances de fortage

À la clôture de l'exercice, les redevances correspondant à des matériaux extraits en stocks sont comptabilisées comme le coût de revient de ces stocks.

Quant aux redevances non affectables au coût des matériaux extraits (redevances minimales et redevances forfaitaires), elles sont comptabilisées en charges constatées d'avance pour le montant non imputé au cours de l'exercice mais dont il est quasi certain qu'il sera imputable au cours des exercices suivants. À défaut, ces redevances sont maintenues en charges.

4.5. Comptabilisation des coûts de production des matériaux extraits

Qu'il s'agisse d'une acquisition du terrain de gisement ou d'un contrat de fortage, les matériaux extraits sont comptabilisés à leur coût de production.

À la clôture de l'exercice, les coûts qui se rapportent à des matériaux en cours d'extraction sont enregistrés en « Encours de production de biens ».

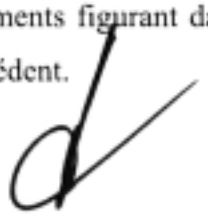
Les coûts encourus pour mettre à découvert le gisement et accéder aux matériaux à extraire (notamment décapage et découverte), sont un élément du coût de production des matériaux extraits.

Les coûts de remise en état du site sont constatés au passif (provision), au fur et à mesure de sa dégradation. Les coûts correspondants constituent un élément du coût de production des matériaux extraits.

4.6. Première année d'application du SYSCOHADA révisé

Le changement opéré par la comptabilisation de la première mise en œuvre de l'acquisition de terrains de carrières s'analyse comme un changement de méthode comptable, avec application rétrospective.

Toutefois, compte tenu des difficultés que pourrait représenter la reconstitution de la valeur du stock d'ouverture, les entités sont autorisées à évaluer le stock de gisement, à l'ouverture de l'exercice de première application, à partir de la valeur nette comptable des terrains de gisements figurant dans les comptes de l'immobilisation corporelle à la clôture de l'exercice précédent.



PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Approche par composants

Chapitre 4

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Typologie des immobilisations décomposables
SECTION 3 :	Les modalités de la décomposition dès l'origine
SECTION 4 :	Renouvellement des composants
SECTION 5 :	Amortissement des composants

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 16 Immobilisations corporelles** et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 18 décembre 2003).
L'objectif de ces dispositions est de prescrire le traitement lié aux actifs corporels composés d'éléments ayant des durées d'utilisation différentes.

SECTION 1 : Principes généraux

Lorsqu'un ou plusieurs éléments constitutifs d'un actif ont chacun des utilisations différentes, ou procurent des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent, chaque élément peut être comptabilisé séparément dans un sous compte de l'immobilisation principale et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Ainsi, peuvent avoir des durées d'utilisation différentes, un immeuble et ses ascenseurs, un avion et ses moteurs ou ses sièges, un four et son revêtement intérieur, un bateau de transport de passagers et son moteur ou ses hélices.

Pour les ensembles immobiliers dont le prix d'acquisition est global, la ventilation entre le terrain et la construction est une ventilation entre deux actifs distincts, et non la détermination d'un composant.

En règle générale, plus la durée d'utilisation dans l'entité d'une immobilisation donnée est longue, plus il sera nécessaire de faire apparaître des composants.

Le reliquat qui se compose des parties de l'immobilisation qui n'ont pas été comptabilisées distinctement, est appelé « structure ».

Les coûts de remplacement d'un composant doivent être comptabilisés à l'actif et la valeur nette comptable du composant remplacé doit être sortie de l'actif ;

A défaut d'identification à l'origine, les différents composants significatifs de l'actif doivent être identifiés et comptabilisés de manière séparée lorsque la dépense de renouvellement ou de remplacement survient.

Toutefois, les éléments ayant une fréquence de remplacement inférieure à douze (12) mois seront systématiquement éliminés, le coût de ces remplacements constituant une charge de l'exercice.

SECTION 2 : Typologie des immobilisations décomposables

Les immobilisations susceptibles d'être décomposées sont les immobilisations dont la valeur est significative et qui contiennent des éléments ayant une durée d'utilité propre, c'est-à-dire des éléments qui feront l'objet d'un ou plusieurs remplacements d'un montant significatif, en cours d'utilisation. Il s'agit par exemple :

- des bâtiments et autres ouvrages, des avions, des bateaux, des camions, des autocars, des bus, des véhicules blindés de transport de fonds;
- certains matériels et outillages des entités industrielles, minières, agricoles, hospitalières et pétrolières, dès lors que l'entité dispose de statistiques et autres informations lui permettant de bien appréhender la durée d'utilité de chaque élément.

En revanche, ne peuvent faire l'objet d'une décomposition, certaines immobilisations de faible valeur et/ou de durée d'utilisation courte telles que :

- les matériels informatiques ;
- les véhicules de tourisme ;
- les matériels et mobiliers.

L'aspect significatif des immobilisations s'apprécie notamment en fonction du total du bilan ou du montant du poste des immobilisations. Le coût du remplacement pourra, quant à lui, être comparé aux charges d'exploitation courantes ou à la dotation aux amortissements totale.

SECTION 3 : Les modalités de la décomposition dès l'origine

Appliquer l'approche par composants à un actif, impose de décomposer le bien dès l'origine entre l'actif principal et ses différents composants lorsqu'ils sont significatifs, et d'affecter le coût d'entrée global de ce bien entre ces différents éléments.

3.1. Affectation du coût d'entrée global initial

Les composants identifiés préalablement : étant au sein de l'actif principal (et non au-delà), la décomposition requiert l'affectation du coût d'entrée entre les différents composants et la structure. Le coût d'entrée global n'est donc pas modifié par cette décomposition, il doit être réparti.

Deux situations peuvent se présenter, selon que l'entité dispose directement ou non des éléments permettant cette décomposition :

3.1.1. Décomposition validée par des pièces justificatives

C'est notamment le cas :

- pour les immobilisations acquises neuves à titre onéreux, si les factures liées à l'achat des immobilisations font figurer de manière suffisamment détaillées le coût des différents éléments composant l'actif ;
- pour les immobilisations produites par l'entité, ce sera également le cas si le décompte de production isole précisément les coûts engagés pour produire chaque élément de l'actif (actif principal et composants significatifs).

Dans cette situation, l'actif principal et chacun des composants sont enregistrés pour le coût figurant sur ces pièces justificatives.

3.1.2. Décomposition non validée par des pièces justificatives

Cette situation, fréquemment rencontrée dans la pratique, se présente par exemple :

- lors de l'acquisition d'un bien d'occasion ;
- en cas d'apport de biens ;
- pour les immobilisations acquises neuves à titre onéreux, lorsque les factures liées à l'achat des immobilisations, ne font pas figurer le coût des différents éléments composant l'actif.

Lorsque la décomposition ne peut être validée par des pièces justificatives, il est possible :

- de décomposer les valeurs brutes de l'immobilisation acquise, selon la répartition du coût actuel à neuf, en fonction des données techniques ;
- d'appliquer au coût d'acquisition, le pourcentage de ventilation des catégories de composants constaté sur des immobilisations récentes ou rénovées, pondéré, le cas échéant, par les variations des conditions économiques et des évolutions techniques ;
- de chercher à obtenir les informations nécessaires auprès de ses fournisseurs ;
- d'utiliser les pièces justificatives des dépenses effectives de renouvellement.

Néanmoins, cette solution pourrait avoir comme conséquence de surévaluer la valeur des composants souvent inclus pour une valeur moindre dans le coût d'entrée global de l'immobilisation, et même, parfois d'aboutir à une « structure » de l'immobilisation principale de valeur nulle. Des correctifs de valeur des composants sont, dans ce cas, bien entendu nécessaires.

3.1.3. Impossibilité d'une décomposition à l'origine

La décomposition peut se révéler impossible, généralement dans les cas suivants :

- l'entité a identifié des éléments susceptibles d'être remplacés mais ne connaît pas l'échéance à laquelle ce remplacement devrait avoir lieu ;
- l'entité ne dispose d'aucune information lui permettant de conclure à l'obligation d'effectuer des remplacements d'éléments au sein de l'immobilisation.

Même si les composants ne sont pas identifiables à l'origine, ils le deviennent en principe lors de la survenance de la dépense de remplacement.

3.1.4. Possibilité d'un regroupement d'éléments

Il est possible, et même souhaitable de regrouper les éléments ainsi décomposés au sein d'une même immobilisation corporelle, par échéance de renouvellement, afin de faciliter la détermination de la dotation aux amortissements.

3.2. Affectation des différents coûts à la structure et aux composants

Les éléments du coût d'acquisition (coûts directement attribuables, frais d'acquisition, coûts d'emprunt) devraient, en principe, être affectés distinctement aux composants et à la structure. A titre de simplification, ils peuvent être affectés à proportion de la valeur de chaque élément.

3.3. Base amortissable d'un composant et valeur résiduelle

S'agissant d'un composant identifié à l'origine, sa base amortissable ne peut être diminuée d'une valeur résiduelle, puisque, par définition, il est prévu qu'il soit remplacé avant la fin de l'utilisation de la structure.

Les seuls composants pour lesquels il pourrait être recherché une valeur, sont ceux qui correspondent au dernier renouvellement avant la fin de l'utilisation de l'immobilisation dans son ensemble. Ils sont alors amortis sur la durée d'utilisation résiduelle de la structure, plus courte que leur durée de vie économique.

SECTION 4 : Renouvellement des composants

4.1. Composant identifié à l'origine

Lorsqu'un composant, identifié à l'origine, est renouvelé, le coût de ce renouvellement, dès lors qu'il est significatif, est enregistré à l'actif dans un sous- compte de l'immobilisation principale, et la valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée au compte **812 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations corporelles** ou **654 Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations** selon le cas.

4.2. Composant non identifié à l'origine

Il peut arriver, pendant l'utilisation de l'immobilisation, qu'un remplacement imprévu soit nécessaire. Si aucun composant n'avait été identifié, il faut revoir la décomposition. La démarche à suivre est la suivante :

- immobiliser l'élément remplacé, comme un nouvel actif sur une ligne distincte (en pratique, souvent un sous compte de l'immobilisation principale) ;
- établir un plan d'amortissement de l'élément remplacé. Le plus souvent, deux cas se présenteront :
  - si le composant doit être à nouveau remplacé, avant la fin de l'utilisation de l'immobilisation, la durée d'amortissement sera celle restant à courir jusqu'à son remplacement ;
  - si, au contraire, le composant ne doit plus être renouvelé avant la fin d'utilisation de l'immobilisation, il devra être amorti sur la durée d'utilisation résiduelle de la structure.

4.3. Base amortissable

La base amortissable du composant renouvelé sera égale à son coût d'entrée, éventuellement diminué, lorsqu'il s'agit du dernier remplacement du composant :

- le cas échéant, d'une quote-part de valeur résiduelle s'il est prévu de céder l'immobilisation dans son ensemble avant la fin de sa durée de vie (sous condition de significativité) et si une valeur résiduelle a déjà été prise en compte dans la base amortissable de la structure ;
- si la durée réelle d'utilisation du composant (durée résiduelle d'utilisation de l'immobilisation dans son ensemble) est significativement inférieure à la durée de vie du composant (qui pourra être cédé indépendamment ou réutilisé sur une autre structure).

4.4. Durée d'amortissement

Deux cas peuvent se présenter :

1er Cas : le composant renouvelé n'aura plus à être remplacé

Le composant sera amorti sur sa durée d'utilisation avec l'immobilisation concernée, c'est-à-dire sur la durée résiduelle d'utilisation de la structure (qui peut être inférieure à la durée d'origine retenue entre deux remplacements).

2ème Cas : le composant renouvelé devra être à nouveau remplacé

La durée retenue pour le plan d'amortissement du composant est égale à sa durée d'utilisation jusqu'au prochain remplacement (prévu avant la fin d'amortissement de la structure). Le cas échéant, elle pourrait être différente de la première durée d'amortissement retenue pour le plan d'amortissement du composant remplacé (conditions d'utilisation différentes ou composant ayant évolué techniquement).

exemple

Soit une immobilisation acquise début N, pour être utilisée 10 ans par l'entité. Un composant, qui doit pour des raisons techniques être remplacé tous les 4 ans, a été identifié dès l'inscription à l'actif de l'entité.

Les durées d'amortissement comptable retenues pour le plan d'amortissement sont les suivantes :

- pour la structure, 10 ans (durée d'utilisation) ;
- pour le composant identifié à l'origine : 4 ans (durée d'utilisation) ;
- pour le composant renouvelé une fois début N+ 3 : 4 ans (durée d'utilisation);
- pour le composant correspondant au 2eme renouvellement début N + 6 : 2 ans (durée d'utilisation résiduelle de la structure).

SECTION 5 : Amortissement des composants

Pour déterminer la durée d'amortissement à retenir, il convient de faire la distinction entre :

- la structure d'une part,
- les composants d'autre part.

5.1. Amortissement de la structure

La structure doit être amortie sur la durée réelle d'utilisation.

5.2. Amortissement des composants

Les composants d'une immobilisation corporelle, identifiés à l'actif, sont amortis en fonction de leur durée réelle d'utilisation par l'entité. Cette durée correspond en principe, à celle séparant deux remplacements, mais peut, toutefois, être plus courte. Tel est le cas notamment lorsque l'entité envisage dès l'acquisition ou dès le remplacement du composant, de céder l'immobilisation sous-jacente, avant le prochain remplacement du composant.

Dans ce cas, conformément au principe général, la base amortissable du composant doit être réduite de sa valeur résiduelle.

5.3. Base amortissable comptable diminuée de la valeur résiduelle

En principe, la base de calcul de l'amortissement doit être diminuée de la valeur résiduelle égale au montant net des coûts de sortie attendus, que l'entité pourrait obtenir de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation

S'agissant d'un composant identifié à l'origine, sa base amortissable ne pourra jamais être diminuée d'une valeur résiduelle, puisque, par définition, il est prévu qu'il soit remplacé avant la fin de l'utilisation de la structure.

Les seuls composants pour lesquels pourrait être recherchée une valeur résiduelle, sont ceux qui, correspondant au dernier renouvellement avant la fin de l'utilisation de l'immobilisation dans son ensemble, sont amortis sur la durée d'utilisation résiduelle de la structure, plus courte que leur durée de vie économique.

Une entité a acquis le 02/01/N un bâtiment administratif de 150 000 000 F d'une durée d'utilité de 30 ans. Le coût de l'ascenseur est estimé à 30 000 000 F renouvelable après 10 ans.

Décomposition du bâtiment

En utilisant l'approche par composant, le bâtiment sera décomposé de la façon suivante :

Bâtiment – structure : 120 000 000 F (150 000 000 – 30 000 000) ;
Bâtiment – composant ascenseur : 30 000 000 F.

Comptabilisation de l'acquisition du bâtiment (02/01/N) :

- les comptes 23131 **Bâtiments administratifs - structure et** 23132 **Bâtiments administratifs – composant ascenseur** seront débités respectivement de 120 000 000F et 30 000 000 F ;
- par le crédit du compte **4812 Fournisseurs d'immobilisations corporelles** pour un montant de 150 000 000.

Comptabilisation à la clôture de l'exercice (31/12/N) :

Dotation aux amortissements du bâtiment - structure : 120 000 000/30 = 4 000 000

Dotation aux amortissements du bâtiment – composant ascenseur : 30 000 000/10= 3 000 000

Total = 7 000 000

Le compte **6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles** sera débité pour un montant total de 7 000 000 par le crédit des comptes 283131 **Bâtiments administratifs - structure** pour un montant de 4 000 000 **et** 283132 **Bâtiments administratifs – composant ascenseur** pour un montant de 3 000 000.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 5

Frais d'inspections ou de révisions majeures, dépenses de sécurité et de mise en conformité

SECTION 1 :	Frais d'inspection ou de révisions majeures
SECTION 2 :	Dépenses de sécurité et d'environnement
SECTION 3 :	Dépenses de mise en conformité et travaux de réaménagement

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 16** « Immobilisations corporelles » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 18 décembre 2003).

Elles traitent des immobilisations corporelles dont la poursuite de l'exploitation est soumise à la condition de la réalisation régulière d'inspections majeures, destinées à identifier d'éventuelles défaillances, avec ou sans remplacement de pièces (avion, bateau).

SECTION 1 : Frais d'inspections ou de révisions majeures

Lorsqu'un actif fait l'objet de visites ou de révisions significatives, effectuées à intervalles réguliers, le coût de ces révisions est comptabilisé comme un remplacement dans un sous-compte de l'immobilisation principale appelé : **Révisions majeures**. En conséquence :

- dès la date de comptabilisation initiale de l'actif, un composant « **Révisions majeures**» est comptabilisé séparément des composants physiques et de la structure et est amorti sur.la durée restant à courir jusqu'à la prochaine révision ;
- lorsque la révision est réalisée, le coût correspondant est inscrit en tant qu'actif distinct dès lors que les critères d'immobilisation sont remplis et il est amorti sur la durée séparant deux révisions ; la valeur nette comptable résiduelle des coûts de la précédente révision (ou « mise en état initiale » par le fournisseur) est alors sortie de l'actif.

Lorsque le composant « **Révisions majeures** » n'a pas été comptabilisé séparément ou spécifiquement identifié lors de la comptabilisation initiale (par exemple, en l'absence d'obligation de procéder à des révisions périodiques), sa valeur nette comptable peut être estimée par référence au « coût de révision actuel amorti », comme si cette révision avait été réalisée à la date d'acquisition de l'immobilisation ou d'achèvement de sa production.

Aucune provision pour dépenses de grosses réparations ou gros entretien à engager dans le cadre d'un programme pluriannuel de révision ne peut être comptabilisée. Tel est le cas également des provisions pour grosses réparations.

Une entité a acquis un matériel industriel d'une valeur de 190 000 000 F. Sa durée d'utilité est estimée à 6 ans. Le contrat d'acquisition implique un contrat de révision majeure tous les 2 ans, le coût d'une révision est évalué à 10 000 000 F.

Le matériel industriel sera décomposé (approche par composant) de la façon suivante :

- le matériel sera amorti sur une base de 190 000 000 – 10 000 000 = 180 000 000 F (considéré comme la structure du matériel) et sur une durée de 6 ans, soit 180 000 000 /6 = 30 000 000 F.
- la révision majeure est considérée ici comme un composant qui sera amorti sur une base de 10 000 000 et sur une durée de 2 ans soit 10 000 000/2 = 5 000 000 F.

SECTION 2 : Dépenses de sécurité et d'environnement

Le traitement comptable des dépenses de sécurité et d'environnement est différent selon que ces dépenses conditionnent ou non, l'obtention d'avantages économiques futurs :

- dépenses effectuées pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement qui conditionnent l'obtention d'avantages économiques futurs, attachés à d'autres actifs ;
- autres dépenses engagées pour des raisons de sécurité et d'environnement et qui ne conditionnent pas l'obtention d'avantages économiques futurs.

2.1. Dépenses effectuées pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement qui conditionnent l'obtention d'avantages économiques futurs attachés à d'autres actifs

Les dépenses effectuées pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement qui conditionnent l'obtention d'avantages économiques futurs attachés à d'autres actifs sont systématiquement immobilisées car, même si elles n'augmentent pas directement les avantages économiques futurs attendus à l'origine des immobilisations auxquelles elles se rapportent, elles permettent à l'entité de continuer à bénéficier des avantages économiques futurs de ces immobilisations.

Par exemple, l'exposition des travailleurs à des substances toxiques pourrait entraîner la mise hors service des installations ou la fermeture d'un chantier.

La comptabilisation du coût des actifs de sécurité ou d'environnement doit généralement être effectuée lors de l'acquisition des actifs, aucune provision ne pouvant être constatée pour une installation future de tels actifs.

Toutefois, une provision doit être constituée :

- si le délai de mise en conformité est déjà expiré, le montant des pénalités devant alors faire l'objet d'une provision, si le paiement effectif est probable ; ou
- si l'entité a une obligation actuelle de réaliser la mise en conformité et qu'elle ne peut pas se soustraire à cette obligation, indépendamment de ses actions futures. Tel est le cas de certaines dépenses de remise en état de site, suite à une dégradation de l'environnement.

2.2. Autres dépenses engagées pour des raisons de sécurité et d'environnement et qui ne conditionnent pas l'obtention d'avantages économiques futurs

Ce sont des dépenses qui permettent de se conformer à des normes que l'entité s'est elle-même imposée ; ou de répondre à des obligations légales ou réglementaires dont le non-respect ne peut donner lieu qu'à des sanctions pécuniaires.

Ces dépenses sont comptabilisées à l'actif ou en charges, selon les critères généraux de distinction entre charges et immobilisations. Une analyse au cas par cas doit être systématiquement effectuée.

SECTION 3 : Dépenses de mise en conformité et travaux de réaménagement

3.1. Dépenses de mise en conformité

Les dépenses de mise en conformité d'une installation ou d'un matériel existant, autres que celles liées à la sécurité ou l'environnement précédemment développées, sont à immobiliser si les critères généraux de comptabilisation à l'actif sont respectés, notamment si elles génèrent des avantages économiques futurs supplémentaires.

Ces dépenses d'adaptation ne peuvent généralement pas donner lieu à provision avant leur engagement en l'absence d'obligation de les effectuer (l'entité peut en effet décider de racheter un bien neuf intégrant les fonctionnalités requises).

3.2. Travaux de réaménagement

Le coût de travaux de réaménagement d'une immobilisation corporelle est porté à l'actif dès lors que les critères généraux sont respectés, à savoir :

- qu'il est probable que des avantages économiques futurs liés à cet élément bénéficieront à l'entité ; et
- que le coût de ces travaux peut être estimé de manière fiable.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 6

Coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Dégradation immédiate
SECTION 3 :	Dégradation progressive
SECTION 4 :	Décomptabilisation des coûts de démantèlement et remise état

SECTION 1 : Principes généraux

Les dépenses de remise en état des sites et de démantèlement en fin d'exploitation doivent généralement faire l'objet d'une provision dès lors que l'entité a une obligation actuelle à laquelle elle ne peut pas se soustraire, indépendamment de ses actions futures, que la sortie de ressources est probable et que son coût peut être mesuré de manière fiable.

Dans ce cas, une provision (passif externe) doit être constatée :

- pour le montant total actualisé de la dépense, dès la date d'installation de l'immobilisation en cas de dégradation immédiate, avec pour contrepartie, la constatation à l'actif d'une immobilisation corporelle ;
- au fur et à mesure de la dégradation, à hauteur du montant prévisionnel (actualisé) des travaux correspondant à la dégradation effective du site à la clôture en cas de dégradation progressive, avec pour contrepartie la constatation en compte de résultat d'une charge.

SECTION 2 : Dégradation immédiate

L'acquisition d'une immobilisation corporelle ou la mise en place de certaines installations industrielles nécessite parfois, à l'issue de leur période d'utilisation, l'engagement de **Coûts de démantèlement et d'enlèvement**. Il en est ainsi, par exemple, des plates-formes pétrolières ou encore de certaines installations dans l'industrie chimique.

Les dépenses de remise en état des sites et de démantèlement en fin d'exploitation (**dégradation immédiate**) sont celles pour lesquelles dès la réalisation de l'installation, du fait même de sa construction, l'obligation de démantèlement existe. Ainsi par exemple, l'obligation de démantèlement d'une plate-forme pétrolière existe du fait même de sa construction, alors même qu'elle ne serait jamais mise en service.

2.1. Principe de comptabilisation

Le montant des coûts de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état doit alors être comptabilisé comme un composant de l'immobilisation, pour son évaluation initiale :

- **d'une part au passif du bilan**, au titre d'une provision qui doit couvrir l'intégralité des coûts qui seront engagés à l'issue de l'exploitation. Cette écriture sera transcrite au débit du compte **6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges** par le crédit du compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état ;**
- **et d'autre part en contrepartie, à l'actif du bilan**, comme élément du coût d'entrée de l'immobilisation concernée. Cette provision sera transférée ensuite au débit du compte composant (sous-compte de l'immobilisation principale) **Démantèlement enlèvement et restauration du site** par le crédit du compte **7911 Reprises de provisions pour risques et charges.**

Etant donné que cette écriture se fait le même jour, le SYSCOHADA autorise que le composant (sous compte de l'immobilisation principale) **Démantèlement enlèvement et restauration du site** soit débité par le crédit du compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état**.

Ce composant sera amorti d'une façon linéaire sur la durée d'exploitation du site. La provision sera reprise lorsque les dépenses seront engagées pour démanteler, enlever ou restaurer le site.

2.2. L'évaluation initiale des coûts de démantèlement ou de remise en état

L'évaluation de la provision (et de l'actif enregistré en contrepartie) correspond aux coûts directement attribuables aux opérations à réaliser à l'issue de la période d'utilisation, qu'elles soient réalisées par l'entité elle-même ou par des prestataires externes, y compris les études préalables d'estimation de faisabilité.

L'entité doit tenir compte des événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant des coûts nécessaires à l'extinction de l'obligation (évolution attendue de la technologie ou des coûts, nouvelle réglementation possible…).

2.3. L'actualisation du montant de la provision

Lorsque l'effet de la valeur temps est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actualisée des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour éteindre l'obligation. Il en résulte qu'en raison de l'échéance des décaissements généralement à long terme, l'actualisation du montant de la provision devrait être obligatoire.

Le taux d'actualisation doit être un taux avant impôt, reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent ainsi que les risques spécifiques au passif ; cependant, le taux ne doit pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.

A la date de première comptabilisation, la durée de référence du taux est celle correspondant aux dates auxquelles les décaissements auront lieu, c'est à dire celle qui sépare, selon les cas, la date de construction ou de mise en service de l'actif, des opérations de démantèlement, enlèvement et de remise en état (en plusieurs phases éventuellement).

Les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent sont effectuées par rapport à un taux sans risque de type obligations d'Etat. Les risques inhérents au passif, sont soit inclus dans le taux, soit pris en compte pour estimer le montant des décaissements futurs, par exemple en probabilisant différents scénarios de prix et/ou d'échéanciers de décaissement.

Les montants des décaissements tels qu'ils auront lieu au terme de l'utilisation ou de la durée de vie de l'actif seront fonction de :

- l'évolution de la législation sur les démantèlements et les remises en état de site,
- l'évolution de la technologie et des techniques employées, des coûts de la main d'œuvre et des matières utilisées et
- du délai estimé après la date de fin d'utilisation de l'immobilisation corporelle pour effectuer les opérations effectives de démantèlement.

De plus, chaque année, la « désactualisation » de la provision doit être enregistrée en charges financières.

2.4. Variation de l'évaluation des coûts de démantèlement existants

Au cours de la période d'exploitation de l'immobilisation, l'estimation du montant de la provision peut faire l'objet d'ajustements résultant :

- de changements de réglementation ou d'évolutions de la technologie ;
- d'une réestimation du montant des ressources nécessaires pour éteindre l'obligation ;
- d'une variation de taux d'actualisation.

Les variations du montant de la provision doivent être ajoutées ou déduites du coût de l'actif concerné (actif sous-jacent et actif de démantèlement), au cours de l'exercice au cours duquel intervient le changement d'estimation :

- ***si le changement d'estimation conduit à augmenter la provision***, cette variation entraine une augmentation de la valeur nette comptable de l'actif concerné. Le plan d'amortissement est alors modifié de manière prospective ; si la valeur actuelle de l'actif concerné est inférieure à sa valeur comptable, une dépréciation doit être constatée ;
- ***si le changement d'estimation conduit à diminuer la provision***, cette variation entraine une diminution de la valeur nette comptable de l'actif concerné par le biais d'une dépréciation ; la reprise de provision doit être imputée en priorité sur l'actif de démantèlement, puis éventuellement, pour le coût résiduel, sur l'actif sous-jacent ; cette dépréciation réduit d'autant le montant amortissable sur la durée restant à courir ; si la diminution du montant de la provision excède la valeur nette comptable de l'actif total, l'excédent doit être comptabilisé en qualité de produit d' exploitation.

2.5. La prise en charge totale ou partielle par des tiers des coûts de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état

Les organismes publics ou les clients peuvent parfois prendre en charge tout ou partie des coûts de démantèlement qui incombent aux entités. Par ailleurs, ces dernières peuvent cotiser à des fonds de gestion ou à des organismes d'assurance qui remboursent, à terme, tout ou partie des coûts de remise en état lorsqu'ils sont encourus.

Dans ce cas :

- en application du principe de non-compensation, le montant de la provision ne peut être compensé avec le montant du remboursement attendu ; en conséquence, la provision doit être constatée pour la totalité du passif de démantèlement ;
- en revanche, l'actif de démantèlement est comptabilisé à concurrence de la quote-part de démantèlement qui incombe **à l'entité** ;
- une créance est enregistrée à l'actif pour **la quote-part qui est prise en charge par les tiers** ; cette créance doit être actualisée dès lors que l'effet de l'actualisation est significatif et que la provision fait elle-même l'objet d'une actualisation.Les produits financiers générés par la créance du fait de son actualisation sont enregistrés en résultat financier.

Une entité a acquis le 02/01/N un matériel industriel lourd d'une valeur de 200 000 000 F. La durée d'utilité du matériel est de 10 ans. Les frais de démantèlement au terme de la durée d'utilité s'élèvent à 10 000 000 F. Le taux d'actualisation est de 12%.

Le coût d'acquisition du matériel est composé du prix d'acquisition majoré de la valeur actualisée des frais de démantèlement au taux de 12%.

Valeur actualisée des frais de démantèlement : $10\ 000\ 000\ (1,12)^{-10} = 3\ 219\ 732$ F

Coût d'acquisition du matériel industriel : 200 000 000 + 3 219 732 = 203 219 732 F

La nécessité de suivre l'estimation des coûts de démantèlement sur l'ensemble de la durée d'utilité de l'immobilisation nécessite un suivi spécifique de l'actif de démantèlement à inscrire dans un sous compte (approche par composant).

Lors de l'acquisition de l'immobilisation (02/01/N) :

- Le compte 24111 **Matériel industriel - Actif de support** sera débité par le crédit du compte **4812 Fournisseurs d'immobilisations corporelles** pour un montant de 200 000 000 F,
- Ensuite pour l'actif de démantèlement, l'une des deux écritures peuvent être comptabilisée :
  - soit, le compte 24112 **Matériel industriel - Actif de démantèlement** sera débité par le crédit du compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état** pour un montant de 3 219 732 F ;
  - soit, le **compte 6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges** sera débité par le crédit du **compte 1984** pour 3 219 732 F
    puis simultanément, le **compte 24112** sera débité par le crédit du **compte 7911** pour 3 219 732 F

A la clôture de l'exercice N

Pour la désactualisation de la provision au 31/12/N, on aura : $10\ 000\ 000\ (1,12)^{-9} = 3\ 606\ 100$ F

L'écart constaté s'élève à : 3 606 100 - 3 219 732 = 386 368 F

Cet écart peut s'obtenir aussi de la façon suivante : 3 219 732 x 12% =386 368 F

Dotation aux amortissements de l'actif de support : 200 000 000/10 = 20 000 000

Dotation aux amortissements de l'actif de démantèlement : 3 219 732/10 = 321 973

Total dotations = 20 321 973

L'écriture suivante sera passée :

- le compte **6971 Dotations aux provisions financières pour risques et charges** sera débité par le crédit du compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état** pour un montant de 386 368 F.
- ensuite, le compte **6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles** sera débité pour un montant total de 20 321 973 par le crédit des comptes 28411 **Amortissements du matériel et outillage - Actif de support** industriel pour un montant de 20 000 000 et 28412 **Amortissements du matériel et outillage - Actif de démantèlement** pour un montant de 321 973.

SECTION 3 : Dégradation progressive

Dans cette situation, c'est l'exploitation même du site qui occasionne la dégradation ; cette dernière nait progressivement, au fur et à mesure de l'exploitation ; son intensité dépend du niveau d'activité. Il en est ainsi par exemple des sites d' extraction de ressources naturelles (mines, carrières, gravières) ou encore des sites de stockage de produits toxiques issus de l'exploitation des industries chimiques.

Afin de couvrir les coûts futurs de remise en état, une provision doit être constatée à hauteur du montant des travaux correspondant à la dégradation effective du site à la date de clôture de l'exercice. Aucune provision n'est à constater pour la partie du site qui n'est pas encore dégradée.

Cependant, en contrepartie de cette provision, il n'y a pas lieu de comptabiliser un actif.

Remarque :

Dans certaines situations, il peut être nécessaire de distinguer, pour une même installation, l'obligation résultant d'une dégradation immédiate de celle résultant d'une dégradation progressive.

SECTION 4 : Décomptabilisation des coûts de démantèlement et remise état

L'extinction de l'obligation de démantèlement et de remise en état de site peut intervenir dans les cas suivants :

- l'engagement effectif des coûts de démantèlement et de remise en état de site ,
- la cession de l'immobilisation sous-jacente.

4.1. Engagement des coûts de démantèlement et de remise en état de site

Au terme de la durée de l'obligation de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état, l'entité doit engager les couts nécessaires à son extension.

Lors de l'engagement effectif de ces coûts :

- la charge intervenue est inscrite au débit compte **6244 Charges de démantèlement et remise en état** par le crédit du compte fournisseur/trésorerie, afin de faire apparaître l'ensemble des flux intervenus au cours de l'exercice;
- la provision pour démantèlement et remise en état ayant rempli son objet, elle doit être reprise au débit du compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état** par le crédit des comptes **7911 Reprises sur provisions d'exploitation pour risques et charges** (pour la quote part de la provision intégrée initialement dans le coût de l'immobilisation) et **7971 Reprises sur provisions financières pour risque et charges** (pour la quote part de la provision relative aux charges de désactualisation comptabilisée dans un compte de dotation pour provisions financières pour risques et charges).

4.2. Cession de l'immobilisation sous-jacente

En cas de cession d'une immobilisation soumise à une obligation de démantèlement, le vendeur transfère en général son obligation à l'acheteur. Le vendeur n'ayant plus d'obligation, la provision pour démantèlement et remise en état doit alors être reprise au débit du compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état** par le crédit des comptes **7911 Reprises sur provisions d'exploitation pour risque et charges** (pour la quote part de la provision intégrée initialement dans le coût de l'immobilisation) et **7971 Reprises sur provisions financières pour risque et charges** (pour la quote part de la provision relative aux charges de désactualisation).

Les coûts de démantèlement étant inclus dans le coût d'entrée de l'immobilisation sous-jacente, l'actif de démantèlement (constitué à l'origine en contrepartie de la provision pour

coûts de démantèlement) suit les règles générales de comptabilisation d'une cession. En conséquence, la cession de l'immobilisation sous-jacente entraîne son retrait du bilan par comptabilisation de sa valeur nette comptable en résultat, celle-ci incluant la valeur nette comptable de l'actif de démantèlement.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 7

Coûts d'emprunts

SECTION 1 :	Définitions
SECTION 2 :	Coûts d'emprunt incorporables et période d'incorporation
SECTION 3 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 23** « Coûts d'emprunt» (date de publication : mars 2007).

Ces dispositions traitent des coûts d'emprunt qui sont éligibles à l'incorporation dans le coût d'un actif.

SECTION 1 : Définitions

1.1. Définition du coût d'emprunt

Les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts supportés par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds. Ils peuvent inclure :

- les charges d'intérêts ;
- les charges financières en rapport avec les contrats de location-acquisition ;
- les différences de change résultant des emprunts en devises, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des charges.

1.2. Actif qualifié à la capitalisation des coûts d'emprunt

Un actif qualifié à la capitalisation des coûts d'emprunt est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Peuvent notamment être des actifs qualifiés, selon les circonstances :

- des stocks ;
- des installations de fabrication ;
- des installations de production d'énergie ;
- des immeubles de placement ;
- les immobilisations incorporelles ;
- les contrats de construction comptabilisés selon les dispositions relatives aux contrats pluri-exercices.

Les entités doivent faire preuve de jugement afin de déterminer les actifs qualifiés.

Ainsi par exemple, un actif qui nécessite une période de préparation supérieure ou égale à une année devrait en principe répondre à la définition d'un actif qualifié. Mais cette période peut être inférieure à 12 mois si l'entité juge celle-ci significative. Dans ce cas, elle est tenue de justifier son choix par une mention dans les notes annexes.

En conséquence, seront considérés par exemple comme des actifs qualifiés :

- des avions et bateaux destinés à la vente dont la durée de construction est de 2 ans ;
- un immeuble de bureaux en construction, destiné à être loué et dont la durée de construction est de 18 mois ;
- l'extension d'un entrepôt dont la durée prévisionnelle de construction est de 1 an.

En revanche, ne sont pas des actifs qualifiés :

- les prêts et autres créances ;
- les autres actifs tels que les stocks fabriqués de façon régulière ou produits de façon répétitive en grandes quantités, sur une courte période ;
- les actifs prêts à être utilisés ou vendus, au moment de leur acquisition.

SECTION 2 : Coûts d'emprunt incorporables et période d'incorporation

2.1. Coûts d'emprunt incorporables

Les coûts qui sont directement attribuables sont les coûts qui auraient pu être évités si la dépense relative à l'actif qualifié, n'avait pas été faite.

En règle générale, deux cas peuvent se présenter :

- **l'entité emprunte des fonds spécifiquement pour financer l'actif qualifié :**

  Dans ce cas, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit correspondre aux coûts d'emprunt réels, encourus au cours de l'exercice diminués de tout produit obtenu du placement temporaire de ces fonds empruntés.

- **l'entité se finance globalement :**

  Lorsque les fonds sont empruntés de façon générale (emprunts dits « généraux ») et utilisés en vue de l'obtention d'un actif qualifié, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif.

Ce taux doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité, au titre de l'exercice, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir un actif qualifié.

Le montant des coûts incorporés au cours d'un exercice ne doit toutefois pas excéder le total des coûts d'emprunt supportés au cours de ce même exercice.

Dans le cas où les fonds d'emprunts obtenus génèrent des produits financiers, à la suite de placements de ces fonds, les charges incorporables s'entendent du montant net : charges d'emprunts moins revenus obtenus.

2.2. Période d'incorporation

2.2.1. Début de la période d'incorporation

L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif qualifié doit commencer lorsque l'entité remplit pour la première fois les trois conditions suivantes :

- des dépenses relatives au bien ont été réalisées ;
- des coûts d'emprunt sont encourus ; et
- les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente sont en cours (y compris les travaux techniques et administratifs).

Les dépenses relatives à l'actif se limitent à celles qui ont pour résultat des paiements de trésorerie. Elles sont diminuées de tout acompte et de toute subvention reçus liés, à cet actif.

2.2.2. Suspension la période d'incorporation

L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif doit être suspendue pendant les périodes significativement longues d'interruption de l'activité productive.

Toutefois, cette incorporation n'est pas interrompue pendant les phases de travaux techniques et administratifs importants et pendant le délai temporaire nécessaire au processus de préparation de l'actif , en vue de son utilisation prévue ou de sa vente.

2.2.3. Fin de la période d'incorporation

L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif qualifié doit cesser lorsque les activités indispensables à la préparation de l'actif, préalablement à son utilisation, ou à sa vente, sont pratiquement toutes terminées. Un actif est prêt à son utilisation ou sa vente lorsque sa construction physique est achevée, et ce, même si les travaux administratifs de routine se poursuivent.

Dans le cas de la construction d'un actif qualifié, constitué de différentes parties, si une partie peut être utilisée alors que la construction d'autres parties se poursuit, l'incorporation des coûts d'emprunt relatifs à cette partie doit cesser.

Une entité a contracté le 1er mars N un emprunt remboursable in fine dans 5 ans pour la construction d'un immeuble destiné à devenir son siège social. Le montant de l'emprunt est de 120 000 000 F au taux de 12%.

La construction débute le 1er avril N pour s'achever le 15 novembre N+1. Le montant total de la construction s'élève à 120 000 000 F.

N'ayant pas eu à débloquer l'intégralité des fonds immédiatement, l'entité effectue du 1er mai N au 30 septembre N des placements temporaires de trésorerie générant les revenus financiers s'élevant à 800 000 F.

La période de construction débute le 1er avril N et s'achève le 15 novembre N+1, soit 20 mois. L'emprunt est contracté un mois après le début de la construction.

Pour le coût d'emprunt incorporable au titre de l'exercice N, il faut retenir une durée de 9 mois (du 1er avril N au 31 décembre N).

Le coût de l'emprunt incorporable au titre de l'exercice N est :
120 000 000 x 12% x 9/12 = 10 800 000 F
Le montant à déduire au titre des intérêts de placement est de 800 000 F.
Le montant à incorporer au coût de l'actif éligible est en définitif :
10 800 000 - 800 000 = 10 000 000 F.

SECTION 3 : Informations à fournir dans les Notes annexes

Les entités doivent fournir les informations suivantes :

- le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'actifs au cours de l'exercice; et,
- le taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporés dans le coût d'actifs.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 8

Contrat de location

SECTION 1 :	Définitions et champ d'application
SECTION 2 :	Comptabilisation des contrats de location chez le preneur
SECTION 3 :	Comptabilisation des contrats de location chez le bailleur
SECTION 4 :	Contrat de sous-location
SECTION 5 :	Cession-bail
SECTION 6 :	Informations à fournir

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale IFRS 16 (date de publication : 13 janvier 2016).

L'objectif des présentes dispositions est de prescrire la manière de comptabiliser, d'évaluer, de présenter les contrats de location et de fournir des informations à leur sujet.

SECTION 1 : Définitions et champ d'application

1.1. Définition d'un contrat de location

Un contrat est, ou contient, un contrat de location s'il confère le droit de contrôler l'utilisation d'un actif déterminé, pour une certaine période en échange d'une contrepartie. Le contrôle est conféré lorsque le client a le droit de décider de l'utilisation de l'actif déterminé et de tirer la quasi-totalité des avantages économiques de cette utilisation.

Ainsi donc, à la date de passation d'un contrat, l'entité doit déterminer si celui-ci est ou contient un contrat de location et pour ce faire, elle évalue :

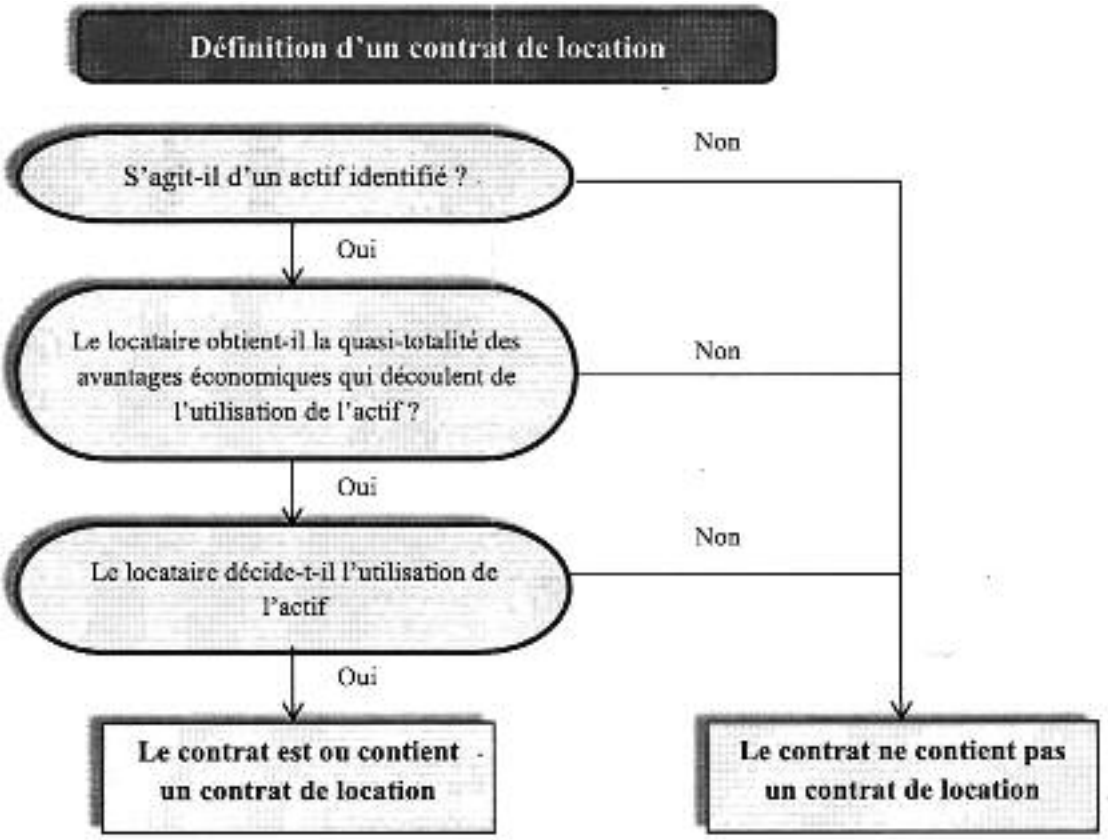
- si l'exécution du contrat dépend de l'utilisation d'un actif déterminé;
- si le contrat confère le droit de contrôler l'utilisation de l'actif déterminé pour une certaine période en échange d'une contrepartie.

Le droit d'utiliser un actif déterminé n'est conféré que si le client a la capacité de décider de l'utilisation de l'actif et de tirer des avantages de son utilisation.

1.2. Distinction entre contrat de location et contrat de service

Pour différencier un contrat de location d'un contrat de service, l'entité doit se référer à la notion de contrôle. En effet, si un fournisseur contrôle l'utilisation de l'actif pendant la période d'utilisation, le contrat est un contrat de service : le fournisseur utilise l'actif pour fournir des services à ses clients. En revanche, si le client contrôle l'utilisation de l'actif pendant la période d'utilisation, le fournisseur n'a pas le contrôle de l'actif. Dans ce cas, le client a obtenu le droit d'utiliser l'actif sous-jacent, et le contrat contient une composante location.

Le schéma ci-dessous résume les éléments de base de la définition d'un contrat de location :



1.3. Durée de location

La durée du contrat de location est définie comme :

- la période non résiliable pour laquelle le preneur s'est engagé à louer l'actif ;
- ainsi que toutes périodes ultérieures pour lesquelles le preneur a l'option d'obtenir la poursuite de son contrat de location, moyennant ou non le paiement d'une somme complémentaire, dans la mesure où, dès la conclusion du contrat de location, on peut avoir la certitude raisonnable que le preneur exercera l'option de prorogation.

La date de conclusion du contrat de location est la date de signature du contrat de location ou, si elle est antérieure, la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat de location. Cette date ne doit pas être confondue avec la date de prise d'effet du contrat de location, qui correspond à la date à laquelle le preneur est autorisé à exécuter son droit d'utilisation de l'actif loué.

Ainsi, si dès la conclusion du contrat de location, il est raisonnablement certain que le preneur exercera son option de prorogation, la durée du contrat de location doit prendre en compte cette option de prorogation. En revanche, dans le cas contraire, il ne devra pas être tenu compte de cette option.

1.4. Champ d'application

Les présentes dispositions s'appliquent limitativement aux deux cas de contrats de location portant sur les immobilisations corporelles (hors actifs biologiques). Il s'agit en effet :

- des contrats de location acquisition (coté preneur) et location financement (coté bailleur) ;
- des contrats de location simple.

1.5. Critères de qualification des contrats de location

1.5.1. Contrat de location acquisition/ location financement

Sont considérés comme contrat de location acquisition (coté preneur) et contrat de location financement (coté bailleur), les contrats de crédit-bail, de location-vente, et tout autre contrat de location assortie d'une option d'achat dont le preneur est raisonnablement certain de lever l'option.

1.5.2. Contrat de location simple

Sont spécifiquement considérés comme contrat de location simple :

- les contrats de crédit-bail, de location-vente et tout autre contrat de location assortie d'une option d'achat ayant une durée inférieure ou égale à douze (12) mois ;
- les contrats de crédit-bail et tout autre contrat de location assortie d'une option d'achat dont la levée d'option en fin de contrat est hypothétique (un contrat de crédit-bail qui prévoit un prix de levée d'option assez élevé, par exemple 30% du prix d'achat ou un contrat de location dont le preneur décide de ne pas lever l'option en fin de contrat).
- les contrats de crédit-bail, de location-vente et tout autre contrat de location assortie d'une option d'achat dont le montant n'est pas significatif. L'appréciation de la faible valeur d'un actif est basée sur sa valeur à neuf. Cette appréciation doit être effectuée contrat par contrat et indépendamment des données propres au preneur telles que sa taille. En principe, des entités de nature et de taille diverses doivent donc parvenir à la même conclusion quant à l'appréciation du seuil de signification. Ainsi par exemple, sera considérée comme étant une location portant sur un bien de faible valeur, la location d'ordinateurs de bureau ou portables, de petits éléments de mobilier de bureau .Par contre,la location d'une automobile ne peut pas bénéficier de l'exemption au titre de la faible valeur car le prix à neuf d'une automobile ne peut être considéré comme de faible valeur .

SECTION 2 : Comptabilisation des contrats de location chez le preneur

2.1. Comptabilisation des contrats de location acquisition

2.1.1. Règles générales de comptabilisation

Un contrat de location acquisition est comptabilisé chez le preneur comme une acquisition d'immobilisation financée par un emprunt.

Le preneur comptabilise un actif lié au droit d'utilisation et une obligation locative (dette de location acquisition). L'actif lié au droit d'utilisation est traité comme l'acquisition d'une immobilisation corporelle (actif sous-jacent) de manière similaire à d'autres actifs corporels de même nature. Un passif externe correspondant sera comptabilisé séparément.

2.1.2. Evaluation initiale de la dette de location acquisition

La dette de location acquisition est évaluée initialement à la valeur actualisée des paiements locatifs, sur la durée de location. Les paiements locatifs sont actualisés au taux implicite du contrat de location.

Les paiements locatifs représentent :

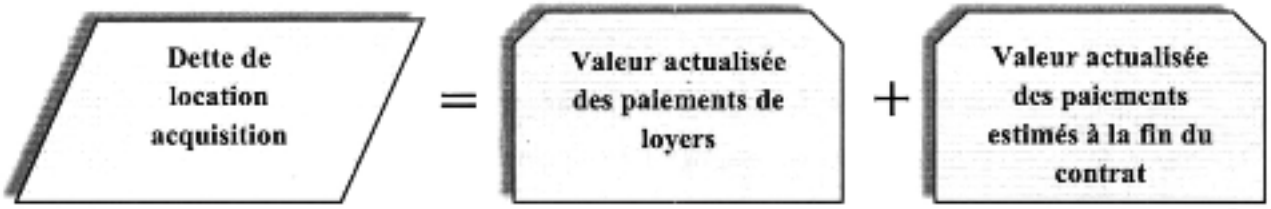
- les loyers fixes, diminués des paiements à recevoir du bailleur (par exemple remboursement au preneur des frais de l'agent immobilier, des frais d'installation de l'immobilisation…) ;
- les loyers variables ([1]) qui dépendent d'un indice ou d'un taux (pour l'évaluation initiale, ces paiements variables sont évalués en retenant l'indice ou le taux en vigueur au commencement du contrat) ;
- les montants que le preneur s'attend à payer au titre d'une garantie de valeur résiduelle ([2]) ;
- le prix d'exercice d'une option d'achat, dès lors que le preneur est raisonnablement certain d'exercer cette option.

Remarque : ([1]) Sont exclus des paiements du contrat, les loyers variables autres que ceux qui dépendent d'un indice ou d'un taux, c'est-à-dire ceux fondés sur l'utilisation ou la performance de l'actif (chiffre d'affaires par exemple) qui doivent être comptabilisés en charges par nature au fur et à mesure.

([2]) **Garantie de valeur résiduelle** : la valeur résiduelle d'un actif est la fraction des droits sur cet actif conservée par le bailleur pendant le contrat

de location. En effet, le bailleur peut obtenir d'un tiers, au titre de la valeur résiduelle, l'assurance de la récupération d'un montant fixe à l'issue du bail, ce tiers pouvant être le preneur. Cette assurance est appelée garantie de valeur résiduelle.

Par exemple, le contrat peut prévoir que si la cession du bien loué par le bailleur à la fin de la location ne permet pas d'obtenir un montant prédéterminé, le preneur accepte de prendre en charge la différence entre ce montant et le prix de vente obtenu par le bailleur.



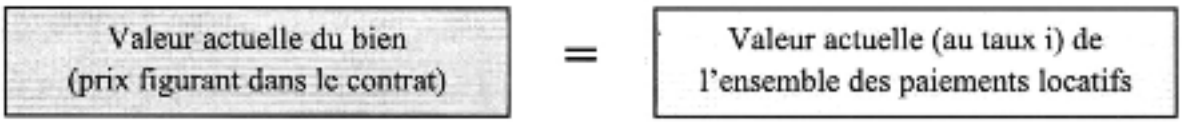
2.1.3. Taux d'actualisation

Le taux d'actualisation (taux implicite du contrat) est le taux qui égalise la valeur actualisée des loyers et de la valeur résiduelle non couverte par une garantie, avec la valeur actuelle de l'actif sous-jacent et des coûts directs initiaux du bailleur.

Si le preneur ne peut pas aisément déterminer le taux d'intérêt implicite du contrat de location, il utilise son taux marginal d'emprunt.

Le taux marginal d'endettement du preneur est le taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour un contrat de location similaire ou, si celui-ci ne peut être déterminé, le taux d'intérêt qu'obtiendrait le preneur, au commencement du contrat de location, pour emprunter sur une durée et avec une garantie similaires, les fonds nécessaires à l'acquisition de l'actif.

En pratique, le taux d'actualisation (i) chez le preneur peut être obtenu, par l'égalité suivante :



2.1.4. Evaluation ultérieure de la dette de location acquisition

Après la comptabilisation initiale, la dette de location acquisition est évaluée ultérieurement au coût amorti selon la méthode du taux d'intérêt effectif (taux d'intérêt implicite).

Le coût amorti de la dette de location acquisition correspond :

- au montant de l'évaluation initiale de la dette de location acquisition ;
- diminué des remboursements en principal.

EXEMPLE

Une entité a conclu avec un bailleur un contrat de location acquisition portant sur un matériel industriel pour 8 ans. Les loyers annuels au titre de la location s'élèvent à 90 000 KF et sont payables à la fin de chaque année. Le taux d'intérêt implicite du contrat s'élève à 7, 86 %.

La comptabilisation initiale de la dette de location acquisition au titre des loyers est de 520 000 KF.

À la fin de la première année, l'entité (preneur) paye au bailleur le premier loyer annuel de 90 000KF qui se décompose comme suit :

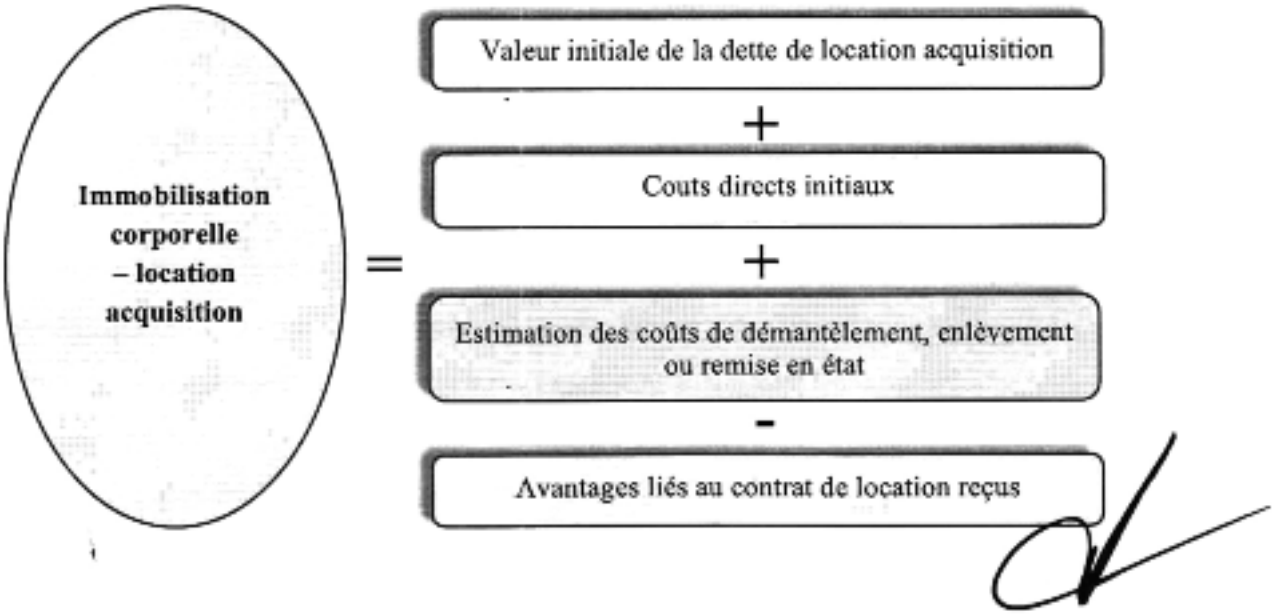
- 40872 F de charges financières (520 000 x 7,86 %) et
- 49128 F de principal (90 000 – 40872).

La valeur comptable de la dette de location acquisition au début de la deuxième année est de 470872 F (520 000 – 49128).

2.1.5. Evaluation initiale du coût de l'immobilisation corporelle-location acquisition

A la signature du contrat de location, la valeur de l'immobilisation corporelle-location acquisition correspond à la somme :

- de la valeur actualisée des paiements locatifs sur la durée de location ;
- des coûts directs initiaux chez le preneur ;
- des coûts estimés de démantèlement et de remise en état.



✓ **Coûts directs initiaux**

Les coûts directs initiaux du preneur sont les coûts marginaux liés à l'obtention d'un contrat de location qui n'auraient autrement pas été encourus et autres frais liés à la mise en état d'utilisation du bien. Ces coûts comprennent généralement :

- les commissions ;
- les honoraires juridiques relatifs à l'élaboration du contrat ;
- les frais de négociation des termes et conditions des contrats de location (ne sont pas pris en compte les frais liés à l'obtention d'offres pour d'éventuels contrats de location) ;
- les frais d'obtention de la garantie ;
- les paiements aux locataires actuels en vue d'obtenir le contrat de location ;
- autres frais liés à la mise en état d'utilisation du bien (transport, installation, montage etc..).

✓ **Avantages liés au contrat de location reçus**

Lorsque le preneur a reçu du bailleur des sommes pour favoriser la conclusion du bail, elles sont déduites du droit d'utilisation ; il peut s'agir de remboursements de frais d'installations, de la prise en charge par le bailleur d'indemnités à payer par le preneur à son ancien bailleur ou au précédent occupant des locaux.

EXEMPLE

Une entité a conclu avec un bailleur un contrat de location acquisition portant sur un matériel industriel pour 8 ans. La comptabilisation initiale de la dette de location acquisition au titre des loyers, est de 520 000 KF. Les coûts directs initiaux s'élèvent à 25 000KF.Le preneur obtient auprès du bailleur le remboursement des frais installation s'élevant à 5 000 KF.

Le coût du matériel industriel-location acquisition s'élève à : 520 000 + 25 000 – 5 000 = 540 000.

2.1.6. Evaluation du coût de l'immobilisation à la clôture de l'exercice

A la clôture de l'exercice :

- le droit d'utilisation comptabilisé en immobilisation corporelle doit faire l'objet d'un amortissement si l'actif sous-jacent est un bien amortissable. La durée d'amortissement du droit d'utilisation est la durée d'utilité de l'actif sous-jacent, dès lors qu'il est prévu au terme du contrat un transfert de propriété au preneur ou une option d'achat exerçable. L'amortissement débute à la date de commencement du contrat de location.

- en cas d'indice de perte de valeur, le droit d'utilisation de l'actif doit être déprécié et comptabilisé. A la suite de l'enregistrement d'une perte de valeur, les dotations aux amortissements futures de l'actif droit d'utilisation, sont ajustées pour refléter la valeur comptable révisée.

2.1.7. Enregistrements comptable à la date d'entrée dans le patrimoine

A la date d'entrée dans le patrimoine, les immobilisations acquises en location-acquisition sont inscrites au débit des différents comptes usuels de la **classe 2** selon leur nature (immobilisation corporelles – location acquisition). En contrepartie, sera crédité un compte de dettes financières, notamment le compte **17 Dettes de location acquisition**.

2.1.8. Comptabilisation ultérieure

2.1.8.1. Comptabilisation en cours d'exercice

Les loyers de location acquisition seront enregistrés en cours d'exercice au débit du compte **623 Redevances de location acquisition**.

2.1.8.2. Comptabilisation à la clôture de l'exercice

A la clôture de l'exercice :

- le compte **623 Redevances de location acquisition** est crédité par le débit des comptes **17 Dettes de location acquisition** et **672 Intérêts dans loyers de location acquisition.** Les charges liées à la location seront en principe dégressives sur la durée du contrat de location ;
- les intérêts courus sont comptabilisés au débit du compte **672 Intérêts dans loyers de location acquisition** par le crédit du compte **176 Intérêts courus sur dettes de location acquisition ;**
- l'immobilisation corporelle doit faire l'objet d'un amortissement au débit du compte **6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles** par le crédit du compte **28 Amortissement des immobilisations,** si l'actif sous-jacent est un bien amortissable ;
- en cas d'indice de perte de valeur, le droit d'utilisation de l'actif doit être déprécié et comptabilisé au débit du compte **69 Dotations aux dépréciations des immobilisations** par le crédit du compte **29 Dépréciations des immobilisations.**

2.1.9. Cas spécifique des contrats de location acquisition assortis d'option d'achat

En principe, la levée ou la non-levée, de l'option d'achat est assez faible sur les caractéristiques économiques et financières du contrat. En effet, le taux i' est peu différent de i et les annuités sont quasi-identiques dans leur répartition, en amortissements et intérêts.

En revanche, quels que soient les montants en cause, les écritures comptables doivent traduire fidèlement la réalité juridique de ces opérations.

A. L'option est levée (prix de rachat payé P)

Dans ce cas, la fiction juridique d'appropriation cesse et le bien devient la propriété effective de l'entité. Cependant aucune écriture n'est à passer car, initialement, c'est l'hypothèse retenue dans le schéma de comptabilisation et dans le calcul financier.

En conséquence l'amortissement du bien est poursuivi jusqu'à son terme et le compte courant de l'emprunt équivalent s'arrête avec cet ultime paiement.

B. L'option n'est pas levée

Ce cas, en pratique beaucoup plus rare que le précédent, entraîne les conséquences comptables suivantes :

a) Constatation de la "cession" du bien à la société de crédit-bail

En effet, ce bien entré à l'actif, comme un bien en propriété doit donc "sortir" du bilan à la date de levée de l'option.

A cette date, il figure au bilan pour une valeur comptable nette après amortissement de X.

b) Annulation de la "dette" d'emprunt équivalent

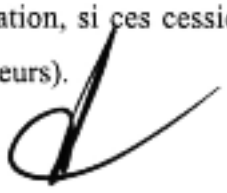
A cette date, le prix de rachat P représente la dernière "annuité" de l'emprunt équivalent, échéant ce jour. Ce prix P est donc le "capital restant dû" de l'emprunt.

La valeur comptable nette X et le prix de rachat P sont d'un montant différent, et, le plus souvent, X > P (ce qui explique que, habituellement, l'option est levée).

c) Constatation d'un résultat de cession

En renonçant à verser le prix P pour acquérir le bien, de valeur comptable X supérieure à P (en général), l'entité subit une perte égale à X – P.

Cette perte doit être constatée dans le résultat "hors activités ordinaires", ou dans le résultat d'exploitation, si ces cessions ont un caractère répétitif (exemple : loueurs de voitures, transporteurs).



2.2. Comptabilisation des contrats de location simple

Pour les contrats de location simple, le bien n'est pas inscrit au bilan du preneur. Les paiements, au titre de la location, sont comptabilisés en charges dans le compte de résultat, sur une base linéaire, pendant toute la durée du contrat, à moins qu'une autre base systématique soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera le preneur.

Lorsque le preneur bénéficie d'une franchise de loyer, il doit comptabiliser les avantages cumulés, comme une diminution de la charge locative, sur la durée du bail, sur une base linéaire, à moins qu'une autre méthode systématique soit représentative de la façon dont le locataire tire avantage, dans le temps, de l'utilisation du bien loué.

2.3. Contrats de location portant sur un ensemble immobilier

En principe, les contrats de location portant sur un terrain et une construction doivent être décomposés en un contrat de location de terrain et un contrat de location de construction. L'affectation des loyers entre les deux éléments doit être effectuée au prorata des valeurs actuelles relatives des intérêts contractuels détenus dans chacun de ces éléments afin de tenir compte de la durée de vie indéterminée des terrains.

Dans le cas de la location d'un ensemble immobilier pour laquelle le montant qui serait initialement comptabilisé pour l'élément terrain est non significatif, le terrain et les constructions peuvent être traités comme une unité unique aux fins de la classification du contrat de location et leur mise à disposition être classifiée comme contrat de location acquisition ou de location simple. Dans ce cas, la durée de vie économique des constructions est considérée comme la durée de vie économique de l'ensemble de l'actif loué.

Mais le Système comptable OHADA admet par simplification, lorsque la ventilation est impossible, l'inscription de la totalité du droit d'utilisation de l'ensemble immobilier dans le compte bâtiment.

2.4. Présentation dans les états financiers du preneur

2.4.1. Bilan

Les immobilisations corporelles-location acquisition doivent être présentées en les agrégeant dans la même catégorie d'immobilisation corporelle détenue en propre, avec une information

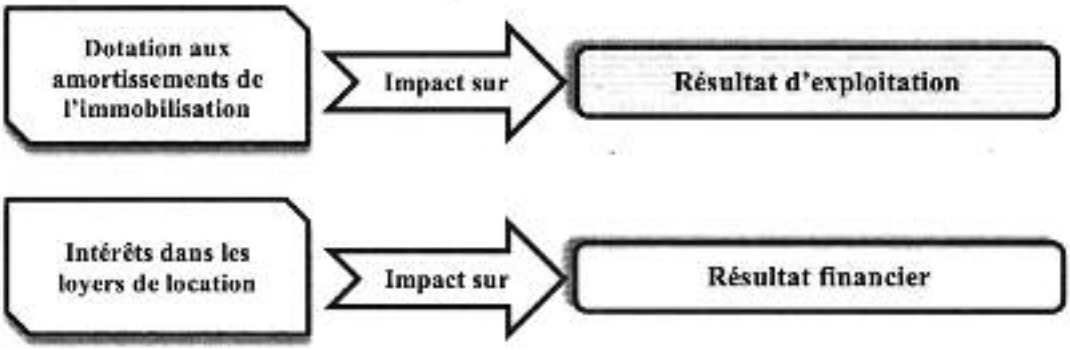
dans les Notes annexes sur le détail des postes d'immobilisations corporelles, incluant les droits d'utilisation.

Les dettes de location acquisition doivent être présentées dans la catégorie des dettes financières mais sur une ligne distincte intitulée « **Dettes de location acquisition** ».

(*) Mention dans les Notes annexes.

2.4.2. Compte de résultat

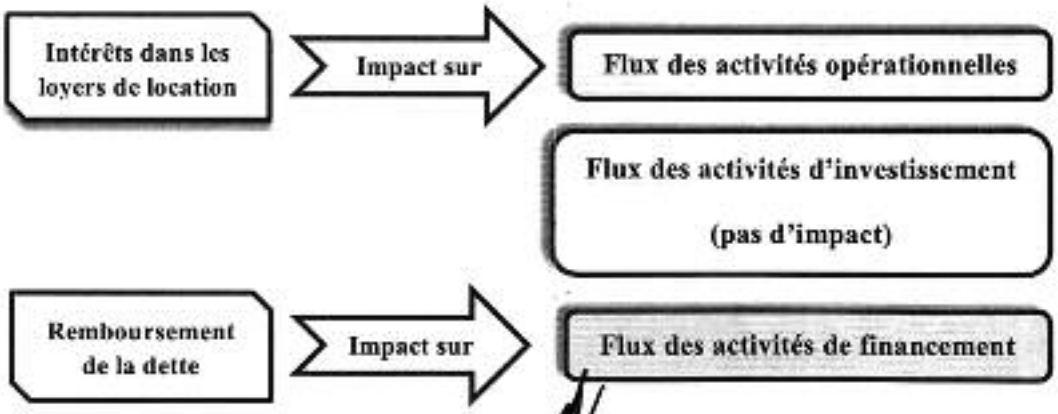
La dotation aux amortissements de l'immobilisation corporelle – location acquisition et la charge financière générée par la dette de location acquisition doivent être présentées respectivement dans le résultat exploitation et le résultat financier.



2.4.3. Tableau de flux de trésorerie

Les flux de trésorerie relatifs aux contrats de location doivent être présentés de la façon suivante:

- pour la partie représentative des intérêts, dans les activités opérationnelles ; et,
- pour la partie représentative du remboursement en principal, dans les activités de financement.



SECTION 3 : Comptabilisation des contrats de location chez le bailleur

3.1. Comptabilisation des contrats de location financement chez le bailleur

3.1.1. Principes généraux

Le bailleur, dans un contrat de location financement (dénommé contrat de location-acquisition du côté du preneur), transfère la quasi-totalité des risques et avantages attachés à l'actif loué, au preneur.

Cette opération peut être assimilée à une « vente » à crédit. Ainsi, le bailleur doit comptabiliser, dans son bilan les actifs détenus en vertu d'un contrat de location-financement et les présenter comme des créances pour un montant égal à l'investissement net dans le contrat. En conséquence, il doit :

- sortir du bilan l'immobilisation louée, la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif ayant été transférée au preneur ;
- constater une créance pour une valeur égale à son investissement net dans le contrat de location ;

L'investissement brut dans le contrat de location est la somme des paiements minimaux au titre de la location-financement du point de vue du bailleur, majorée de toute valeur résiduelle, non garantie, revenant au bailleur.

L'investissement net dans le contrat de location est égal à la valeur actualisée de l'investissement brut (paiements minimaux du point de vue du bailleur, augmentés de la valeur résiduelle non garantie lui revenant) au taux d'intérêt implicite du contrat.

Les produits financiers non acquis, correspondent à la différence entre l'investissement brut et l'investissement net.

Les coûts directs initiaux encourus par le bailleur sont automatiquement incorporés dans la créance initiale, de par la définition du taux implicite du contrat de location. Ils sont ainsi étalés sur la durée du contrat, selon le même rythme que les produits financiers, et en réduction de ces derniers.

Les coûts directs initiaux sont définis comme les coûts marginaux directement attribuables à la négociation et à la rédaction du contrat de location, à l'exception des coûts encourus par les bailleurs fabricants distributeurs.

Il peut ainsi s'agir de commissions, honoraires, coûts internes marginaux directement attribuables à la conclusion du contrat, à l'exclusion des frais généraux administratifs du service commercial et marketing etc.

3.1.2. Taux d'intérêt implicite

Le *taux d'intérêt implicite du contrat de location* est le taux d'actualisation qui donne, au commencement du contrat de location, l'égalité suivante :

Valeur actuelle de l'actif loué + Coûts directs initiaux du bailleur = Paiements minimaux au titre de la location + Valeur résiduelle non garantie.

3.1.3. Cas spécifique du bailleur fabricant ou distributeur (location-vente)

Lorsqu'un fabricant ou distributeur d'un bien le donne en location-financement à un client, l'opération s'analyse économiquement comme comprenant :

- une vente du bien et ;
- un financement générant des produits financiers.

3.1.3.1. Vente de bien

Le produit des ventes est égal à la plus faible des valeurs entre :

- la valeur actuelle du bien à la conclusion du contrat (équivalent généralement au prix normal de vente, déduction faite des éventuels rabais et ristournes) ;
- la valeur actualisée des paiements minimaux revenant au bailleur, calculée en utilisant le taux d'intérêt implicite (et non le taux d'intérêt affiché du contrat).

Lors de la vente, le compte de créance à long terme, **2714 Créances de location financement/location-vente** est débité par le crédit du compte **70 Vente**.

Le coût des ventes correspond au coût (ou à la valeur nette comptable si elle est différente) du bien loué, diminué de la valeur résiduelle non garantie actualisée.

3.1.3.2. Financement générant des produits financiers

Les produits financiers constatés doivent être calculés sur la base du taux d'intérêt implicite. A cet effet :

- **à la réception des loyers**, le compte **52 Trésorerie** est débité par le crédit des comptes **2714 Créances de location-financement** et **775 Intérêts dans loyers de location-financement ;**

- **à la clôture de l'exercice,** les intérêts courus éventuels seront enregistrés au crédit du compte **775 Intérêts dans loyers de location-financement** par le débit du compte **2766 Intérêts courus créances de location-financement.**

Les coûts directs initiaux encourus par un bailleur fabricant ou distributeur ne peuvent pas être étalés, ces coûts étant principalement liés au résultat de cession. Ils doivent donc être constatés intégralement en charges lors de la comptabilisation du résultat de cession (c'est-à-dire, lors de la prise d'effet du contrat de location).

3.2. Comptabilisation des contrats de location simple

Le bailleur, dans un contrat de location simple, n'a pas transféré la quasi-totalité des risques et avantages attachés à l'actif loué, au preneur.

3.2.1. Au niveau du bilan

Les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés au bilan du bailleur selon la nature de l'actif.

3.2.2. Au niveau du compte de résultat

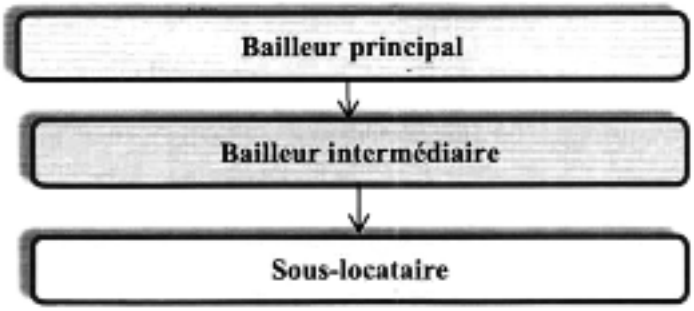
Au compte de résultat, les revenus locatifs doivent être comptabilisés en produits de façon linéaire, sur toute la durée du contrat de location, à moins qu'une autre base systématique ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué.

Les coûts encourus pour acquérir les revenus locatifs sont constatés en charges. En revanche, les coûts directs initiaux engagés pour la conclusion du contrat (tels que les honoraires juridiques) sont à intégrer dans le coût des immobilisations (et repris en compte de résultat de manière étalée, sur la durée du contrat de location, au même rythme que les revenus locatifs).

SECTION 4 : Contrat de sous-location

4.1. Définition

Un contrat de sous-location est une transaction dans laquelle un preneur (bailleur intermédiaire) accorde à un tiers le droit d'utiliser une immobilisation corporelle, le contrat de location (contrat principal) conclu entre le bailleur initial et le preneur restant toujours en vigueur.



4.2. Comptabilisation chez le bailleur intermédiaire

4.2.1. Principe général

Le Système comptable OHADA impose de comptabiliser un contrat de location principal et un contrat de sous-location comme deux contrats distincts.

Un bailleur intermédiaire classe le contrat de sous-location en contrat de location financement ou en contrat de location simple en fonction de l'actif droit d'utilisation du contrat principal. La qualification en tant que location simple ou location financement est effectuée par référence au droit d'utilisation obtenu par le preneur initial du fait du bail initial, et non par référence à l'actif sous-jacent à ce droit d'utilisation.

Par exemple, si le preneur dans un bail de locaux sous-loue les locaux loués à un nouveau preneur pour la durée résiduelle du bail initial, la sous-location est une location financement, puisqu'elle porte sur l'intégralité de la durée de vie résiduelle du droit d'utilisation dont dispose le preneur initial.

4.2.2. Qualification de la sous-location en location financement

Lorsque la sous-location est qualifiée de location financement, le bailleur intermédiare :

- décomptabilise la valeur nette comptable du droit d'utilisation à la date de commencement de la sous-location,
- comptabilise une créance du montant l'investissement net dans le contrat de sous-location déterminé selon les dispositions applicables aux bailleurs,
- maintien la dette de loyer sur le contart principal.

La différence entre la valeur nette comptable du droit d'utilisation décomptabilisée et le montant l'investissement net est enregistrée en résultat.

Si le taux d'intérêt implicite de la location financement ne peut être facilement déterminé, le bailleur (preneur dans la location initiale) peut utiliser le taux d'actualisation mis en œuvre pour la location initiale, ajusté pour tenir compte des coûts directs initiaux liés à la location financement, pour évaluer l'investissement net dans la location financement (la sous-location) .

4.2.3. Qualification de la sous-location en location simple

Si la sous-location est qualifiée de location simple, le bailleur intermédiaire :

- maintien le droit d'utilisation et la dette de loyer sur le contrat initial,
- comptabilise les loyers encaissés du sous-locataire en produits selon les dispositions applicables aux bailleurs.

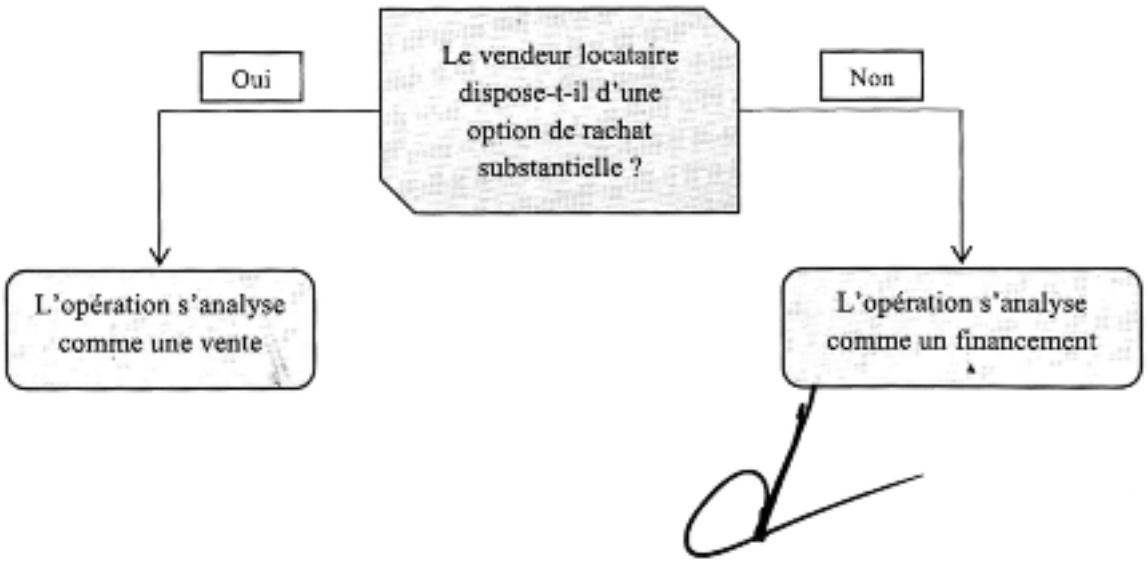
SECTION 5 : Cession-bail

5.1. Définition

Un contrat de cession-bail, est une transaction dans laquelle une entité (le vendeur-preneur) transfère une immobilisation corporelle à une autre entité (l'acquéreur-bailleur) et le lui reprend en location.

5.2. Comptabilisation

Pour définir le mode de comptabilisation d'une transaction de cession-bail, une entité doit déterminer d'abord si le transfert initial de l'immobilisation corporelle du vendeur-preneur à l'acquéreur-bailleur constitue une vente. Ce mode opératoire peut être schématisé de la façon suivante :



5.2.1. Règles de comptabilisation chez le vendeur- preneur

✓ **Lorsque l'opération s'analyse comme vente, le vendeur- preneur:**

- décomptabilise l'immobilisation corporelle et applique le modèle de comptabilisation du preneur au contrat de location ;
- évalue l'actif droit d'utilisation, à la valeur comptable précédente de la partie conservée (au coût) ;
- comptabilise une plus-value ou une moins-value de cession limitée à celle qui correspond aux droits d'utulisation transférés à l'acheteur.

✓ **Lorsque l'opération s'analyse comme un financement, le vendeur-preneur :**

- maintient l'immobilisation corporelle à l'actif ;
- comptabilise une dette pour le montant du prix de cession.

5.2.2. Règles de comptabilisation chez l'acquéreur- bailleur

✓ **Lorsque l'opération s'analyse comme une vente, l'acquéreur-bailleur** comptabilise l'immobilisation corporelle et applique le modèle de comptabilisation du bailleur à la location.

✓ **Lorsque l'opération s'analyse comme un financement, l'acquéreur-bailleur :**

- ne comptabilise pas l'immobilisation corporelle ;
- comptabilise une créance pour le montant du prix de cession.

SECTION 6 : Informations à fournir

6.1. Pour le preneur d'un contrat de location-acquisition :

Les principales informations obligatoires à fournir dans les notes annexes sont les suivantes :

✓ **Concernant le bilan**

- les acquisitions d'immobilisations corporelles-location acquisition ;
- la valeur comptable à la date de clôture des immobilisations corporelles-location acquisition par catégorie d'immobilisations ;
- les dettes de location acquisition ;
- l'analyse par échéance des dettes de location acquisition.

✓ **Concernant le Compte de résultat**

- les dotations aux amortissements des immobilisations corporelles-location acquisition, par catégorie d'immobilisations ;
- les charges financières liées aux dettes de location acquisition ;
- les charges liées aux contrats de location de courte durée, ayant bénéficié de l'exemption ;
- les charges liées aux contrats portant sur des actifs de faible valeur, ayant bénéficié de l'exemption ;
- les charges de loyers variables, qui n'ont pas été comprises initialement dans les dettes de location acquisition ;
- les produits de sous-location des immobilisations corporelles-location acquisition ;
- les profits et les pertes résultant des transactions de cession-bail.

6.2. Pour le bailleur d'un contrat de location-financement

Les principales informations obligatoires à fournir dans les notes annexes sont les suivantes :

- le résultat de la vente ;
- les produits financiers sur l'investissement net dans le contrat de location ;
- les revenus locatifs liés aux loyers variables non inclus dans l'investissement net dans le contrat de location ;
- une analyse détaillée des échéances des loyers à recevoir ;
- la nature de ses activités de location.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 9 Réserve de propriété

SECTION 1 :	Comptabilisation de l'achat-vente avec réserve de propriété (R/P)
SECTION 2 :	Evaluation à l'inventaire : amortissement et provisions
SECTION 3 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

SECTION 1 : Comptabilisation de l'achat-vente avec réserve de propriété (R/P)

Malgré l'existence de la clause, l'achat-vente est enregistré comme une vente ordinaire et en produit tous les effets.

1.1. Constatation de l'achat (acheteur) et de la vente (vendeur)

Théoriquement, la constatation de l'achat et de la vente, se fait à la date d'échange des consentements, pratiquement à la livraison (clauses usuelles des contrats ; choses fongibles...) et, en réalité, à la facturation. Ce qui entraîne une régularisation nécessaire en fin d'exercice, en cas de décalage entre facturation et livraison.

- **Chez le vendeur** Constatation du produit (**comptes 70 ou 82**) au crédit et de la créance sur le client au débit.

Il peut être intéressant pour l'entité de suivre ces créances assorties de cette "sûreté réelle" très forte (la propriété du bien, jusqu'à paiement intégral) dans des comptes "clients" ad hoc. L'entité peut, pour ce faire, ouvrir des comptes divisionnaires du compte 41 et du compte 412. Exemple : **4116 Clients, réserve de propriété.**

- **Chez l'acheteur**

Il s'agit de constater d'une part, l'achat-charge ou l'acquisition d'immobilisation (débit), d'autre part, la dette envers le fournisseur. L'analyse du débit et du crédit en termes de R/P peut être utile à la gestion de l'entité pour les raisons suivantes :

- la distinction des immobilisations et stocks en deux catégories (biens en propriété ; biens frappés de R/P) est utile pour l'information interne, comme celle des tiers. Il est vrai que, pour les immobilisations, s'y ajoute fréquemment une troisième catégorie : biens détenus dans le cadre d'un crédit-bail ;
- la distinction, dans les dettes, de celles qui sont assorties d'une clause de R/P présente un moindre intérêt, mais pourrait aussi être opérée.

1.2. Extinction de la créance-dette avec R/P

La situation juridique et comptable particulière créée par la clause de R/P disparaît au moment du règlement final, ou à celui de la "revendication" du bien par le vendeur impayé.

- **Règlement final à l'échéance**

L'effet de la clause disparaît et le transfert juridique de propriété est opéré, mais n'a pas d'incidence sur les écritures comptables, sauf si des comptes spécifiques ont été créés pour distinguer les biens frappés de R/P ; il convient alors de solder ces comptes, en les virant dans les comptes ordinaires d'immobilisations ou de stocks.

- **Revendication du bien par le vendeur impayé**

Cette revendication entraîne la reprise du bien par le vendeur. Le prix de revente du bien est à considérer comme un paiement (généralement partiel) du prix initialement prévu. Les acomptes ne seront restitués à l'acheteur que dans la mesure où le vendeur aura totalement récupéré le prix initial.

SECTION 2 : Evaluation à l'inventaire : amortissement et provisions

2.1. Evaluation à l'inventaire

- **Chez l'acheteur**

Détenteur du bien acheté et non intégralement payé, l'acheteur procède aux évaluations et constitue, le cas échéant, des amortissements ou des provisions comme s'il était propriétaire (conséquence directe du principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence).

- **Chez le vendeur**

Le vendeur est titulaire d'une créance "protégée" par la R/P du bien détenu par l'acheteur. La dépréciation du bien par voie d'amortissement ou de provision, selon le cas, ne saurait en elle-même entraîner la dépréciation de la créance, si le débiteur (acheteur) est solvable. En revanche, si l'acheteur est en difficultés et a fortiori en cessation de paiements, il y a lieu de constituer une provision pour créances douteuses. Toutefois, la clause R/P jouant son rôle de garantie du vendeur, ce dernier peut limiter la provision au montant de la perte probable, soit la différence entre le montant de la créance restant due et celui de la valeur de réalisation, nette de tous frais, du bien. Il devra au préalable s'assurer que le bien existe toujours, en nature, au sein du patrimoine du débiteur.

2.2. Revendication du bien sujet à dépréciation

Si elle peut s'exercer, la revendication permet au vendeur de retrouver la disposition du bien, et de le vendre.

Soient P le prix de vente initial du bien, A le montant des acomptes et règlements versés au vendeur et R le prix net de réalisation (R < P).

Il reste à percevoir P – A (montant de la créance restant dû).

Si R > P – A, le vendeur a récupéré les sommes dues et peut reverser à l'acheteur la différence R – (P – A) en remboursement partiel des acomptes.

Si R < P – A, le vendeur subit une perte égale à la différence (P – A) – R. La protection du vendeur par la clause de R/P n'est correctement assurée pour les biens sujets à dépréciation, telles les immobilisations amortissables, que si les acomptes versés sont suffisamment importants, au moins égaux à la dépréciation probable (P – R).

SECTION 3 : Informations à fournir dans les Notes annexes

Dans les Notes annexes, les informations relatives à la R/P doivent être indiquées aux tiers.

Pour éviter aux entités des choix souvent difficiles, l'information est requise, quelle que soit l'importance relative des montants en cause. Néanmoins, si ces montants sont dérisoires, l'entité pourra se dispenser de les fournir.

Il s'agit des montants :

- des immobilisations frappées de R/P ;
- des stocks frappés de R/P ;
- des clients (et autres créances) avec garanties de R/P ;
- des fournisseurs (et autres dettes) avec R/P.3.1. Utilisation facultative comptes d'engagements

Pour obtenir ces montants de façon "comptable", c'est-à-dire en continu et sans retraitement des pièces justificatives de base, l'entité aura avantage à utiliser les **comptes d'engagements 90 et 91.**

Néanmoins, s'agissant des stocks, le suivi ne sera possible que dans les entités ayant recours à "l'inventaire permanent" tenu dans leur comptabilité analytique ou en comptabilité générale.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 10 Immeubles de placement

SECTION 1 :	Définition et qualification d'un immeuble de placement
SECTION 2 :	Comptabilisation et évaluation d'un immeuble de placement
SECTION 3 :	Décomptabilisation ou sortie d'un immeuble de placement.
SECTION 4 :	Information à fournir

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 40** « Immeubles de placement » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : décembre 2003).

L'objectif de ces dispositions est de prescrire le traitement comptable des immeubles de placement et les dispositions correspondantes en matière d'informations à fournir.

SECTION 1 : Définition et qualification d'un immeuble de placement

1.1. Définition

Un immeuble de placement est un bien immobilier, c'est-à-dire un terrain, un bâtiment, ou une partie de bâtiment ou les deux (un terrain et un bâtiment) détenu par le propriétaire ou par le preneur, dans le cadre d'un contrat de crédit-bail ou location-vente pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou pour les deux.

Par contre, un bien immobilier occupé par son propriétaire (pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens et services ou à des fins administratives), ou un immeuble destiné à la vente qui génère des flux de trésorerie attribuables au bien immobilier mais également à d'autres actifs utilisés dans le processus de production (usine, machines, stocks…), et ne doivent donc pas être classés en immeubles de placement, mais en immobilisations corporelles.

1.2. Qualification d'un immeuble de placement

Constitue un immeuble de placement :

- un terrain détenu pour valoriser le capital à long terme, plutôt que pour une vente à court terme, dans le cadre de l'activité ordinaire ;
- un terrain détenu pour une utilisation future actuellement indéterminée (le terrain est alors considéré comme étant détenu pour valoriser le capital), sauf si les seules utilisations envisageables n'entrent pas dans la définition d'un immeuble de placement;
- un bâtiment appartenant à l'entité (ou détenu par l'entité dans le cadre d'un contrat de location-acquisition) et donné en location dans le cadre de contrats de location simple ;
- un bâtiment vacant mais détenu en vue d'être loué dans le cadre de contrats de location simple ;

- un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeuble de placement.

N'est pas un immeuble de placement :

- des immeubles détenus en vue de la vente, dans le cadre de l'activité ordinaire ou du processus de construction ou d'aménagement en vue de la vente (le cas échéant destinés à être démolis immédiatement ou peu de temps après et reconstruits pour la vente) ;
- un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement pour le compte de tiers;
- un bien immobilier occupé par son propriétaire ou destiné à être occupé (après aménagement éventuellement) par son propriétaire ou par des membres de son personnel (que ceux-ci paient ou non un loyer aux conditions de marché) ;
- un bien immobilier occupé par son propriétaire, en attendant d'être vendu ;
- un bien immobilier donné en location à une autre entité, dans le cadre d'un contrat de location acquisition.

1.3. Cas particuliers

1.3.1. Biens immobiliers à usage mixte.

Lorsque les biens immobiliers sont à usage mixte, il convient de distinguer deux situations :

- les deux parties de l'immeuble peuvent être vendues séparément ;
- les deux parties de l'immeuble ne peuvent pas être vendues séparément.

1.3.1.1. Cas où les deux parties de l'immeuble peuvent être vendues séparément

Les deux parties de l'immeuble peuvent être vendues séparément (ou louées séparément dans le cadre d'un contrat de location acquisition). L'entité comptabilise alors les deux parties séparément. La partie qu'elle occupe est à comptabiliser en immobilisations corporelles et le reste en immeubles de placement.

1.3.1.2. Cas où les deux parties de l'immeuble ne peuvent pas être vendues séparément

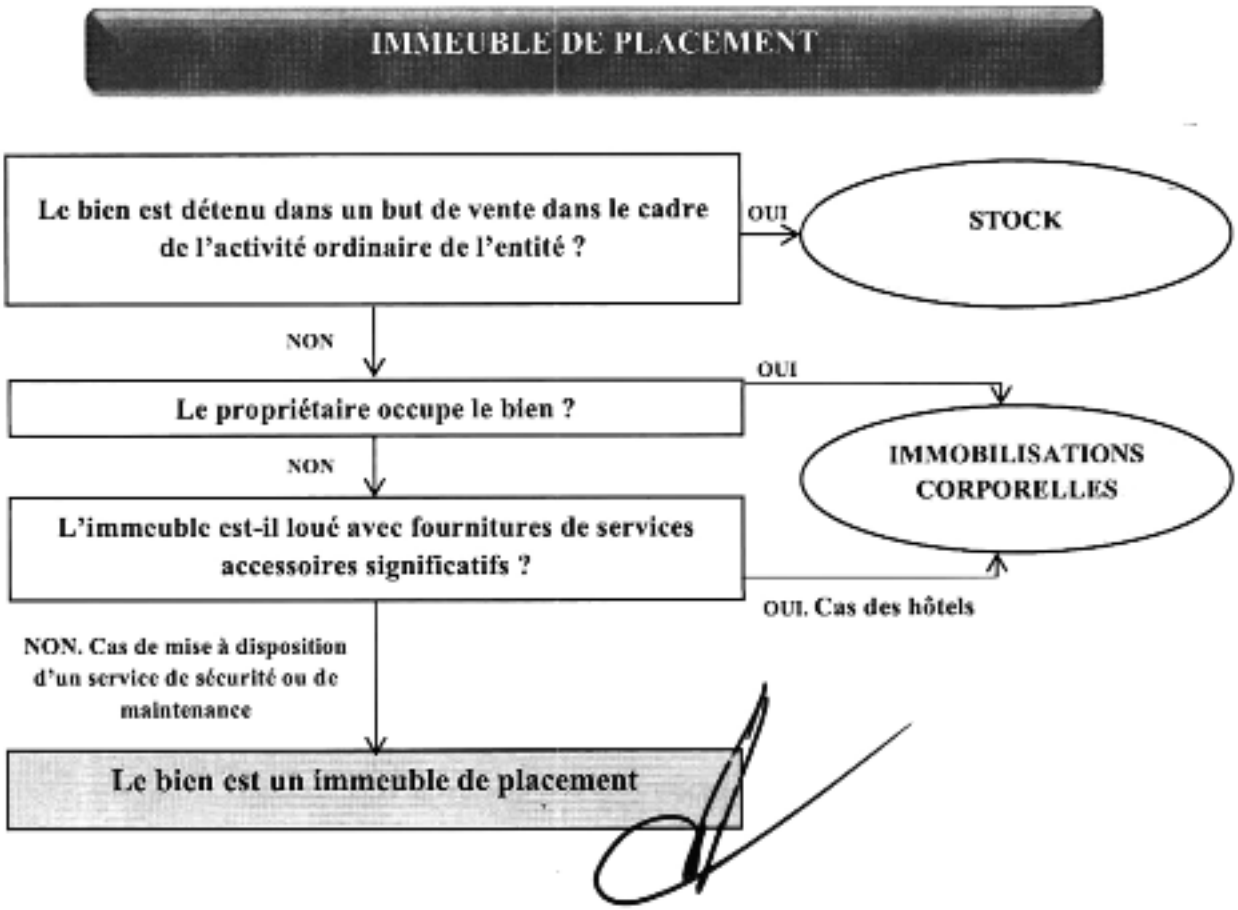
Les deux parties de l'immeuble ne peuvent pas être vendues séparément (ou louées séparément dans le cadre d'un contrat de location acquisition). L'entité comptabilise alors le bien immobilier en immeuble de placement, seulement si la partie qu'elle occupe est non significative.

1.3.2. Biens immobiliers loués avec fournitures de services accessoires

Une entité peut à la fois louer un immeuble et fournir des services accessoires aux occupants, tels que des services de maintenance et de sécurité. Dans ce cas, le bien immobilier est à classer en immeubles de placement, si ces services sont non significatifs au regard du contrat pris dans son ensemble.

A l'inverse, si les services rendus sont une composante significative, le bien immobilier est considéré comme utilisé dans le cadre des activités ordinaires du propriétaire et doit être classé en immobilisations corporelles.

Ce mode opératoire relatif au traitement comptable des immeubles de placement peut être schématisé de la façon suivante :



Une entité vient d'acheter un immeuble de 4 étages pour 200 000 000 F. Elle occupe le premier étage pour ses besoins administratifs et loue les autres étages à d'autres entités.

Si les différentes parties du bien peuvent être vendues séparément (ce qui est le cas ici) alors, on peut utiliser l'approche par composants.

On comptabilise ainsi un quart de 200 000 000 F soit 50 000 000 F en immobilisations corporelles, et trois quart de 200 000 000 F soit 150 000 000 F en tant qu'immeuble de placement.

Dans le cas où les différentes parties du bien ne peuvent pas être vendues séparément, alors le bien n'est comptabilisé en tant qu'immeuble de placement qu'à la condition que son utilisation pour des activités ordinaires soit minoritaire par rapport à son caractère locatif ou de valorisation du capital.

SECTION 2 : Comptabilisation et évaluation d'un immeuble de placement

2.1. Comptabilisation et évaluation initiales

2.1.1. Critères de comptabilisation initiale

Les critères de comptabilisation des immeubles de placement sont similaires aux autres actifs du bilan. Un immeuble de placement doit être comptabilisé en tant qu'actif lorsque :

- il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'immeuble de placement iront à l'entité ; et
- le coût de l'immeuble de placement peut être évalué de façon fiable.

Le coût d'un immeuble de placement comprend les coûts encourus initialement pour l'acquérir, ainsi que les coûts encourus ultérieurement pour accroître la capacité ou remplacer certains éléments.

Ces coûts sont comptabilisés au moment où ils sont encourus au débit des comptes suivants :

- **2281 Terrains immeubles de placement**
- **2315 Bâtiments Immeuble de placement sur sol propre**
- **2325 Bâtiments Immeuble de placement sur sol d'autrui**

2.1.2. Principes d'évaluation initiale

L'évaluation initiale d'un immeuble de placement diffère selon les cas suivants :

- bien immobilier acquis par le propriétaire ;
- bien immobilier acquis par voie d'échange ;
- bien immobilier détenu par le preneur ;
- droit sur un bien immobilier.

2.1.2.1. Bien immobilier acquis par le propriétaire

Lorsqu'il s'agit d'un bien immobilier acquis par le propriétaire, l'évaluation initiale est faite au coût d'acquisition, incluant les coûts de transaction.

Ainsi, le coût d'un immeuble acheté correspond à son prix d'achat augmenté de toutes les dépenses directement attribuables, comme par exemple **les honoraires juridiques, les droits de mutation** et **tout autre coût de transaction**.

Certaines dépenses sont exclues du coût initial de l'immeuble :

- les coûts de démarrage, sauf s'ils sont nécessaires pour mettre l'immeuble dans l'état pour permettre son exploitation de la manière souhaitée par la direction ;
- les pertes d'exploitation encourues avant que l'immeuble de placement n'atteigne le niveau d'occupation prévu ;
- les montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres ressources impliquées dans la construction ou l'aménagement de l'immeuble.
- le coût des études de marché préalables à l'acquisition d'un immeuble de placement lorsqu'elles ne peuvent être affectées de manière spécifique à l'acquisition de l'immeuble de placement considéré ;
- le coût du personnel interne et indirect (avocats salariés, par exemple), sauf si ce personnel est exclusivement dédié à l'acquisition de l'immeuble.

2.1.2.2. Bien immobilier acquis par voie d'échange

Lorsque l'immeuble de placement est acquis par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires, l'évaluation initiale est faite à la valeur comptable de l'actif remis.

2.1.2.3. Bien immobilier détenu par le preneur

Lorsqu'il s'agit d'un bien immobilier détenu par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement, l'évaluation initiale est faite à la valeur actuelle du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location déterminées, chacune, au commencement du contrat de location. Un montant équivalent doit alors être comptabilisé en tant que passif.

2.2. Comptabilisation des dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures relatives à un immeuble de placement, doivent être comptabilisées en tant qu'actif au moment où elles sont encourues et :

- s'il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité;
- et si elles peuvent être évaluées de façon fiable.

Ainsi, sont à comptabiliser dans la valeur comptable des immeubles de placement au bilan les dépenses ultérieures :

- qui accroissent la capacité d'un immeuble de placement ;
- qui sont destinées à remplacer des parties importantes d'un immeuble de placement.

Par exemple, le remplacement de murs initiaux constitue des dépenses de remplacement à comptabiliser en immeuble de placement.

Dans ce cas, la valeur comptable des éléments remplacés doit être décomptabilisée.

Si la valeur comptable d'un élément remplacé ne peut être identifiée dans le coût initial de l'immeuble, celle-ci peut être estimée sur la base du coût de remplacement amorti.

2.3. Evaluation à la clôture de l'exercice

A la clôture de l'exercice les immeubles de placement font l'objet d'un amortissement sur leur durée d'utilité.

2.4. Changement d'utilisation des immeubles de placement

Les immeubles de placement peuvent faire l'objet de changements d'utilisation, reflétés dans les états financiers par des transferts entre catégories du bilan, par exemple vers les immobilisations corporelles ou les stocks :

Etant donné que les immeubles de placement sont évalués selon le modèle du coût historique, les transferts entre la catégorie " Immeubles de placement " et les catégories " Biens immobiliers occupés par leur propriétaire " ou " Stocks " n'ont pas d'incidence sur la valeur comptable du bien immobilier transféré.

SECTION 3 : Décomptabilisation ou sortie d'un immeuble de placement

3.1. Principe

Un immeuble de placement doit être décomptabilisé, c'est-à-dire être sorti du bilan :

- en cas de vente ou de conclusion d'un contrat de location-acquisition ; ou
- en cas d'arrêt de manière permanente de l'utilisation de l'immeuble et si aucun avantage économique futur n'est plus attendu de sa sortie.

Les profits ou les pertes résultant de la mise hors service ou de la sortie d'un immeuble de placement, doivent être déterminés comme la différence entre le produit net de la sortie (après coûts de transaction) et la valeur comptable de l'actif. Ils sont comptabilisés en résultat de la période.

3.2. Cas particuliers

3.2.1. Cas où d'autres passifs sont conservés

Si d'autres passifs externes sont conservés après la sortie de l'immeuble, ils doivent faire l'objet d'une provision.

Tel est le cas, par exemple, si le vendeur s'est engagé à prendre à sa charge les dommages environnementaux, ou à dédommager l'acheteur pour les éventuels impayés de loyers.

3.2.2. Cas où des indemnisations sont reçues de tiers

Si des indemnisations relatives à des immeubles de placement dépréciés, perdus ou abandonnés, sont reçues de tiers, elles doivent être comptabilisées en produit lorsqu'elles deviennent exigibles.

SECTION 4 : Informations à fournir

4.1. Informations à fournir dans le Bilan

Le modèle de bilan du Système normal indiquera sur chacun des postes Terrain et Bâtiment (dont immeuble de placement), si l'entité détient des immeubles de placement.

4.2. Informations à fournir dans les Notes annexes

Les informations à fournir dans les Notes annexes sont les suivantes :

- lorsque le classement est difficile, l'indication des critères utilisés pour distinguer un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire et d'un bien immobilier détenu en vue de sa vente, dans le cadre de l'activité ordinaire ;
- les montants comptabilisés dans le résultat au titre des produits locatifs des immeubles de placement, ainsi que des charges opérationnelles directes y compris les dépenses de réparations et de maintenance occasionnées par les immeubles de placement qui ont, ou non, généré des produits locatifs au cours de la période.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 11

Constructions sur sol d'autrui et contrat de rentes viagères

SECTION 1 :	Comptabilisation des constructions sur sol d'autrui
SECTION 2 :	Comptabilisation des contrats de rentes viagères

Les dispositions du présent chapitre ont pour objectif de prescrire le traitement comptable des constructions sur sol d'autrui et des contrats de rentes viagères.

SECTION 1 : Comptabilisation des constructions sur sol d'autrui

1.1. Comptabilisation initiale chez le locataire du terrain

Lorsqu'une construction est édifiée sur un terrain appartenant à autrui, le propriétaire du terrain a le droit de retenir les constructions édifiées par un tiers ou d'obliger celui-ci à les supprimer à ses frais.

S'il existe une convention entre les deux parties, ce sont les clauses de la convention qui s'appliquent. En l'absence d'une convention, le locataire est réputé propriétaire des constructions jusqu'à l'expiration du bail et est donc en droit de les enlever, de les vendre ou même de les hypothéquer.

Par conséquent, sur le plan comptable, jusqu'à l'expiration du bail, c'est le locataire du terrain qui doit inscrire cette construction à l'actif de son bilan (contrôle des avantages économiques et risques juridiques liés à la propriété du bâtiment).

Lors de l'acquisition ou de la production en interne du bâtiment, un sous-compte du compte **232 Bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui** doit être débité au crédit des comptes :

- **481 Fournisseurs d'investissements** (en cas d'acquisition « clés en mains »)
- ou **722 Production immobilisée-Immobilisations corporelles** (en cas de production en interne).

Les aménagements et installations techniques réalisés par le locataire pendant le bail doivent être également immobilisés et comptabilisés.

1.2. Comptabilisation à la clôture de l'exercice

A la clôture de l'exercice, **le bâtiment sur sol d'autrui** doit faire l'objet d'un amortissement sur sa durée réelle d'utilisation, c'est-à-dire sur la durée du bail. La base amortissable représente la différence entre le coût du bâtiment et le montant de l'indemnité d'éviction qui sera éventuellement versée au locataire du terrain à l'expiration du bail.

A la clôture de l'exercice, le compte **6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles** est débité par le crédit d'un sous-compte du compte **2832 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui.**

1.3. Décomptabilisation ou sortie à l'expiration du bail chez le locataire du terrain

Le bâtiment dont la valeur nette comptable, à cette date, est égale à zéro, doit être sortie de l'actif du bilan. Il s'agit d'une cession sans prix de vente dans la mesure où le contrat ne prévoit aucune indemnité d'éviction à cette occasion.

Lors de la décomptabilisation, un sous-compte du compte **2832 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui** est débité par le crédit d'un sous-compte du compte **232 Bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui**.

Lorsqu'une indemnité d'éviction doit être versée au locataire du terrain à l'expiration du bail, le compte **485 créances sur cessions d'immobilisations** sera débité par le crédit du compte **822 produits de cessions d'immobilisations**.

1.4. Comptabilisation chez le propriétaire du terrain

Seul le terrain figure à l'actif du bilan pendant la durée du bail. A l'expiration du bail, les constructions sont comptabilisées en immobilisations corporelles au débit d'un sous-compte du compte **231 Bâtiments industriels, Agricoles, Administratifs et commerciaux sur sol propre,** pour le montant de l'indemnité versée.

Si elle est reçue à titre gratuit, la construction est comptabilisée pour sa valeur actuelle, la contrepartie constituant un produit HAO à inscrire au crédit du compte **841 Produits HAO constatés.**

1.5. Cas spécifique de la copropriété

Lorsque les locaux sont construits dans le cadre de la copropriété, malgré la limitation de fait du droit de chaque copropriétaire sur le terrain, il ne s'agit pas d'un cas de construction sur sol d'autrui, mais plutôt de construction sur sol propre.

1.6. Le régime du bail à construction

Ce régime constitue une modalité d'application de celui des constructions sur sol d'autrui. Le propriétaire du terrain donne celui-ci à bail, à charge pour le locataire d'édifier une construction qui revient au propriétaire du terrain à l'issue du bail. En général, cette transmission est effectuée sans indemnité.

1.7. Cas particuliers liés à l'acquisition ou à la production d'un ensemble immobilier

1.7.1. Modalités de la ventilation du coût global d'un ensemble immobilier entre la part du terrain et celle du bâtiment

La ventilation du coût global d'un ensemble immobilier entre la part du terrain et celle du bâtiment doit correspondre au montant porté dans l'acte notarié. Lorsque la ventilation n'est pas détaillée dans l'acte authentique, la présentation comptable retraçant, d'une part, la valeur du terrain et, d'autre part, celle du bâtiment est établie conformément aux dispositions de l'article 38 de l'Acte uniforme. Ainsi, par ordre de priorité, les deux méthodes applicables sont les suivantes :

- comparaison reposant sur des transactions réalisées sur des terrains nus et à des dates proches de celle de l'entrée du bien au bilan de l'entité, terrains situés dans la même zone géographique et présentant des droits à construire similaires. Dans ce cas, la valeur du bâtiment représente la différence entre le coût global de l'ensemble immobilier et la valeur du terrain ainsi obtenue.
- à défaut , détermination de la part du terrain en fonction de la valeur du bâtiment calculée à partir de son coût de reconstruction à la date de son entrée au bilan, en tenant compte, le cas échéant de sa vétusté et de son état d'entretien . Tel sera généralement le cas dans les zones où le foncier est rare et la demande forte (grandes agglomérations),

La ventilation du coût d'acquisition d'un immeuble entre le terrain et la construction doit être effectuée dès l'origine à la date d'inscription à l'actif du bilan.

1.7.2. Traitement comptable du coût des travaux de démolition préalables à la construction d'un bâtiment

Dans certains cas, il peut être nécessaire avant de construire un nouveau bâtiment, de détruire des constructions anciennes. Le traitement comptable des frais de démolition et celui de la valeur résiduelle de l'ancien bâtiment se présente comme suit :

1.7.2.1. Traitement comptable des frais de démolition

Les frais de démolition constituent, en principe un élément de coût de production de la nouvelle construction. Toutefois, si à travers la démolition, l'objectif poursuivi est de libérer le terrain pour un usage autre que la construction, les frais de démolition constituent alors un élément du coût du terrain.

1.7.2.2. Traitement comptable de la valeur résiduelle de l'ancien bâtiment

Lorsqu'une entité procède à l'acquisition d'un ensemble immobilier inadapté à ses besoins, dans le but de démolir le bâtiment existant pour le remplacer par une nouvelle construction, l'opération constitue un projet unique et la valeur résiduelle s'analyse comme un élément du coût de la nouvelle construction.

Par contre, si l'objectif poursuivi est de libérer le terrain pour un usage autre que la construction, la valeur nette comptable du bâtiment détruit s'analyse comme une charge hors activité ordinaire qui doit être enregistrée dans le compte **812 valeurs comptables des cessions d'immobilisations corporelles.**

1.5. Cas spécifique du bien acquis en usufruit

L'usufruit confère un droit d'usage sur le bien donné en usufruit. Si l'usufruit fait l'objet d'un décaissement, l'opération est enregistrée soit au compte **2188 Divers droits et valeurs incorporelles**, soit dans le compte de loyer payer d'avance compte **476 Charges constatées d'avance**. En effet, l'usufruit confère à l'usufruitier le droit d'utilisation du bien sur une certaine période et peut être considéré en substance comme un contrat de location simple dès lors qu'il n'est pas prévu un transfert de propriété du terrain à l'issue de la durée du contrat.

L'immobilisation incorporelle comptabilisée est amortie sur la durée du contrat. La charge constatée d'avance est reprise sur la durée de la location par le compte **622 loyers et charges locatives.**

Par contre, le nue-propriétaire inscrit le terrain en immobisation corporelle pour sa valeur d'acquisition.

SECTION 2 : Comptabilisation des contrats de rentes viagères

2.1. Définition et caractéristiques

2.1.1. Définition

La "rente" est un versement périodique qu'une personne dite le "débirentier" effectue, selon le cas, pendant une période de temps déterminée par le contrat, soit jusqu'au décès, à une autre, dite le " crédirentier ". Dans ce dernier cas, la prestation est dénommée " rente viagère".

Sur le plan juridique, le contrat de rente viagère entre dans la catégorie des contrats aléatoires. L'aléa est constitué par le décès du vendeur, dont la date est bien évidemment inconnue. Chaque partie a donc une chance de gain ou de perte.

2.1.2. Les caractéristiques du contrat

L'acquéreur exerce à compter de la signature du contrat toutes les prérogatives attachées à la propriété du bien. Selon la volonté des parties, c'est la totalité du prix qui peut être convertie en rente, ou seulement une partie s'il est décidé d'effectuer un règlement partiel au comptant appelé **« bouquet ».**

2.2. Evaluation du bien acquis au moyen d'une rente viagère

Les biens acquis au moyen d'une rente viagère doivent être enregistrés en comptabilité pour "le montant qui résulte d'une stipulation de prix ou, à défaut, d'une estimation".

Ces opérations portent très fréquemment sur des immeubles ; une indication de prix doit donc nécessairement figurer dans le contrat pour la perception des droits d'enregistrement.

A défaut, il conviendrait de rechercher la valeur actuelle du bien.

2.3. Règles de comptabilisation d'un contrat de rente viagère

2.3.1. Comptabilisation initiale

A la signature du contrat, les biens acquis au moyen d'une rente viagère doivent être enregistrés en comptabilité au débit du compte d'immobilisation concerné par le crédit des comptes :

- **1681 Rentes viagères capitalisées**
- **et compte de trésorerie** (pour le versement éventuel d'un bouquet)

2.3.2. Lors de chaque échéance périodique

La somme versée à chaque échéance est considérée comme constituant un tout indivisible.

A chaque versement, le compte **1681 Rentes viagères capitalisées** est débité par le crédit du **compte de trésorerie**.

La totalité du versement contribue à l'extinction de la dette envers le crédirentier.

Par simplification, aucune distinction ne sera faite entre la partie qui pourrait, dans le cadre d'une analyse économique, correspondre aux intérêts calculés sur le capital emprunté et celle qui correspondrait au remboursement de ce capital.

2.3.3. Lors de la survenance du décès prématuré du crédirentier

L'obligation qui incombait au débirentier disparait. L'entité doit solder le compte de dette en débitant le compte **1681 Rentes viagères capitalisées**, par le crédit du compte **841 Produits HAO constatés.**

2.4. Cas où le crédirentier vit au-delà du terme prévu

Etant donné que le montant cumulé des rentes versées, a permis l'extinction de la dette originelle, les versements postérieurs au terme prévu constituent une charge HAO pour le débirentier à inscrire dans le compte **831 Charges HAO constatées.**

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 12

Dépréciation des immobilisations

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Modalités pratiques

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 36 Dépréciation d'actifs** et les amendements successifs à cette norme (date de publication : en mars 2004).

L'objectif des présentes dispositions est de prescrire :

- les procédures qu'une entité applique pour s'assurer que ses immobilisations incorporelles et corporelles sont comptabilisées pour une valeur qui n'excède pas leur valeur actuelle; et
- les informations qu'une entité doit fournir concernant les dépréciations des immobilisations.

SECTION 1 : Principes généraux

A la clôture de chaque exercice une entité doit apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur actuelle et la comparer avec la valeur nette comptable. L'actif doit être déprécié lorsque sa valeur nette comptable est supérieure à sa valeur actuelle. Pour les immobilisations incorporelles et corporelles, cette dépréciation est constatée par une dotation pour dépréciation (art. 46 Acte uniforme).

Selon l'article 42 de l'Acte uniforme, à la clôture de chaque exercice, l'entité doit procéder au recensement et à l'évaluation de ses biens, créances et dettes à leur valeur effective du moment, dite valeur actuelle. La valeur actuelle est une valeur d'estimation du moment, qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité de l'élément pour l'entité. L'utilité de l'élément pour l'entité est à déterminer dans le cadre de la continuité de l'exploitation ou d'utilisation, telle que définie à l'article 39 de l'Acte uniforme, ou, le cas échéant, dans l'hypothèse de non-continuité.

L'amortissement est une notion différente de la notion de perte de valeur (dépréciation). L'amortissement consiste pour l'entité à répartir systématiquement le montant amortissable du coût du bien sur sa durée d'utilité selon un plan prédéfini (approche économique retenue par le Système comptable OHADA). La perte de valeur vient s'ajouter à l'amortissement déjà pratiqué.

SECTION 2 : Modalités pratiques

2.1. Identification de la perte de valeur d'un actif

Une entité doit apprécier à la clôture de chaque d'exercice, s'il existe un indice qu'un actif (immobilisation incorporelle ou corporelle) peut avoir subi une perte de valeur :

- s'il n'existe pas d'indice de perte de valeur, aucun test de dépréciation n'est requis ;
- en revanche, s'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur actuelle de l'immobilisation. Si la valeur actuelle de l'immobilisation est inférieure à sa valeur nette comptable, une dépréciation doit être comptabilisée.

2.2. Indices de perte de valeur

Une entité doit considérer toutes les sources d'information pour identifier des indices externes et internes.

- ✓ Comme indices externes on peut citer :
  - la baisse de la valeur de marché de l'actif, supérieure à celle attendue du fait du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif ;
  - l'augmentation des taux d'intérêt du marché ou d'autres taux de rendements durant l'exercice et la probabilité que ces augmentations affecteront le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité d'un actif et diminueront de façon significative la valeur actuelle de l'actif ;
  - d'importants changements, ayant un effet négatif sur l'entité, survenus au cours de l'exercice ou pouvant survenir dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique ou juridique ou sur le marché dans lequel l'entité opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu ;
  - la valeur comptable de l'actif net de l'entité est supérieure à sa capitalisation boursière.
- ✓ Comme indices internes on peut citer :
  - l'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif ; ou
  - l'évolution de la performance économique d'un actif (par exemple, les flux de trésorerie nets actualisés ou résultats opérationnels générés par l'actif sont sensiblement plus mauvais que ceux budgétés) ;
  - des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, survenus au cours

de l'exercice ou susceptibles de survenir dans un proche avenir concernant le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou tel que l'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent la mise hors service de l'actif, les plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient et les plans de sortie d'un actif avant la date prévue préalablement.

2.3. Détermination de la valeur actuelle d'une immobilisation

2.3.1. Critères de détermination de la valeur actuelle d'une immobilisation

La valeur actuelle d'une immobilisation incorporelle ou corporelle représente son coût actuel. Le coût actuel d'un actif est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent, était acquis actuellement. Ce coût correspond au prix actuel d'achat de l'immobilisation (référence au marché énoncée à l'article 42 de l'Acte Uniforme) à la date de l'inventaire, majoré éventuellement des charges accessoires d'acquisition, ou le coût actuel de production pour les immobilisations produites par l'entité pour elle-même et n'ayant pas d'équivalent sur le marché. Ces coûts sont corrigés en baisse en fonction de l'usure ou de l'âge de l'immobilisation (référence à l'utilité du bien pour l'entité énoncée à l'article 42 de l'Acte Uniforme).

La recherche de la valeur actuelle doit prendre en compte tout à la fois :

- la globalité de l'entité : il s'agit de se placer du point de vue d'un acquéreur de l'entité qui cherche à connaître la valeur du bien (dans le cadre de l'exploitation de celle-ci) ;
- la continuité de l'exploitation de l'entité, ou, le cas échéant, la non-continuité de l'exploitation de l'entité ou d'une branche d'activité, ou la non-utilisation future du bien.

EXEMPLE

Une entité acquiert un pont roulant de 30 tonnes, qu'elle met en service le 31 décembre 20.N ; coût d'entrée, 300 000 000 F. Dans le bilan, au 31 décembre (donc le soir-même), ce bien figurera au bilan pour 300 000 000 F (l'amortissement étant négligeable) si du moins sa valeur actuelle apparaît au moins égale à 300 000 000 F.

Or, si ce pont roulant a été acheté et installé dans des conditions normales, en fonction des prix actuels du marché, un acquéreur éventuel de l'entité, trouvant ce bien à l'actif, ne peut pas l'estimer moins de 300 000 000 F, car c'est sans doute le coût qu'il faut au minimum engager

pour disposer d'un tel matériel neuf. Il est pourtant bien évident que si, à cette date, et même en disposant de quelque délai, on cherchait à céder cet équipement, on serait loin d'en tirer 300 000 000 F, peut-être à peine la moitié (frais de démontage, remontage...), à supposer qu'on trouve un acquéreur.

Ainsi, cette valeur actuelle fait donc appel à la globalité et à la continuité d'exploitation de l'entité ; elle ne doit pas être confondue avec une valeur probable de revente du bien isolé (sauf pour les biens ayant un large marché : matières premières, produits finis, marchandises).

Le lien existant entre la définition de la "valeur actuelle" et l'hypothèse de continuité d'exploitation est donc très étroit.

La valeur actuelle peut être égale au prix probable de revente du bien isolé (net des frais de revente), mais dans deux cas seulement :

- bien cessible sur un marché très actif, ce qui est rarissime pour les immobilisations ; se rapprochent de ce cas les véhicules (camions, tracteurs...);
- non-continuité de l'exploitation, ou non-continuité d'utilisation du bien ; dans ce cas, la valeur actuelle "tombe" au niveau du prix de vente probable du bien isolé.

A noter que la référence au "marché " ne doit pas conduire à retenir le prix du marché comme valeur actuelle, mais seulement comme base de calcul de cette valeur.

2.3.2. Valeur actuelle d'une immobilisation amortissable

Il faut tenir compte de l'âge de l'immobilisation, donc du plan d'amortissement.

EXEMPLE

Soit un matériel industriel neuf acquis pour 10 000 000 F et amortissable linéairement sur 5 ans (avec valeur résiduelle nulle).

A la fin de la 3e année, sa valeur nette comptable est de : 100 % - (3 x 20 %) = 40 %, soit 4 000 000 F. Quelle est à cette date sa valeur actuelle, sachant qu'il y a continuité de l'exploitation et que l'on peut désormais se procurer le même matériel (neuf) pour 6 000 000 F ?

Sur la base du nouveau prix du marché, en forte baisse, la valeur actuelle est de :

6 000 000 x 0,40 = 2 400 000 F.

Cette valeur est sensiblement inférieure aux 4 000 000 F figurant en comptabilité. Il y aura lieu de retenir cette valeur de 2 400 000 F et de pratiquer une dotation pour dépréciation de 1 600 000 F.

Ainsi donc, le compte **6913 Dotation pour dépréciation des immobilisations corporelles** sera débité pour une valeur de **1600 000** par le crédit du compte **2941 Provisions pour dépréciation du matériel et outillage industriel.**

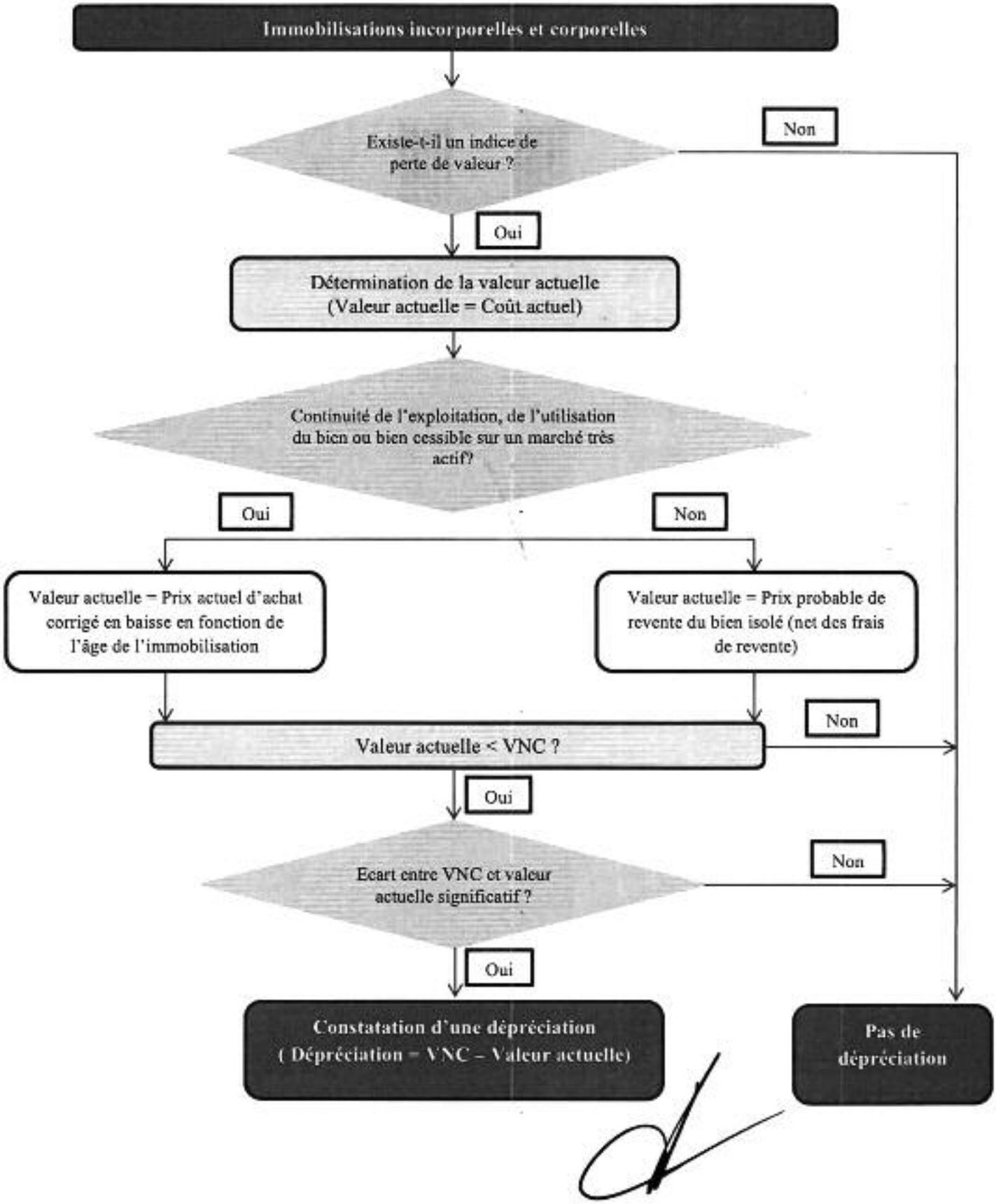
La valeur nette comptable du matériel acquis après cette dépréciation s'élève à 2 400 000 et constitue la nouvelle base amortissable du matériel qui sera amortie sur la durée restant à courir (deux ans).

Par contre, si inversement, ce matériel vaut actuellement (neuf) environ 16 000 000, sa valeur actuelle sera plutôt de : 16 000 000 x 0,4 = 6 400 000

Elle est ici supérieure à la valeur nette comptable, (par exemple à la suite d'une dévaluation...). En application de la convention de prudence, la valeur nette comptable de 4 000 000 sera maintenue au bilan.

2.3.3. Schéma récapitulatif du mode opératoire

Le schéma ci-dessous résume le mode opératoire de la constatation d'une dépréciation d'une immobilisation incorporelle ou corporelle :


Immobilisations incorporelles et corporelles
Existe-t-il un indice de perte de valeur ?
Non
Oui
Détermination de la valeur actuelle (Valeur actuelle = Coût actuel)
Continuité de l'exploitation, de l'utilisation du bien ou bien cessible sur un marché très actif?
Oui
Non
Valeur actuelle = Prix actuel d'achat corrigé en baisse en fonction de l'âge de l'immobilisation
Valeur actuelle = Prix probable de revente du bien isolé (net des frais de revente)
Valeur actuelle < VNC ?
Non
Oui
Ecart entre VNC et valeur actuelle significatif ?
Non
Oui
Constatation d'une dépréciation (Dépréciation = VNC – Valeur actuelle)
Pas de dépréciation

2.4. Particularités liées à la détermination de la valeur actuelle de l'immobilisation

2.4.1. Conséquences de la constatation d'une perte de valeur

Après la comptabilisation d'une perte de valeur le plan d'amortissement de l'actif doit être ajusté pour les exercices suivants, afin que la valeur comptable révisée, diminuée de sa valeur résiduelle, puisse être répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir.

2.4.2. Ajustements ultérieurs du montant de la dépréciation

Après un premier test de dépréciation, l'entité procédé à un autre test de dépréciation lorsqu'elle décèle à la clôture d'exercice, un indice indiquant qu'une perte de valeur antérieurement constatée peut avoir diminué ou disparu (les tests ultérieurs ne sont donc pas liés simplement au temps passé). L'entité doit mettre en œuvre un nouveau test de dépréciation afin de déterminer la valeur actuelle de cette immobilisation.

La dépréciation antérieurement constatée doit alors fait l'objet d'une augmentation (dotation) ou d'une diminution (reprise).

Pour ce qui concerne les reprises, la valeur comptable de l'immobilisation augmentée en raison de la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cette immobilisation au cours des exercices antérieurs. Cette disposition vise à éviter la réévaluation ultérieure d'une immobilisation dépréciée.

EXEMPLE

Un matériel industriel d'une valeur brute de 30 000 000 F est acquis le 02 janvier de l'année N-1 et est amorti sur une période de 10 ans. La dotation aux amortissements annuelle est 3 000 000F (30 000 000/10). Après deux années d'utilisation, la valeur nette comptable est donc de 24 000 000 F (30 000 000 - 2 x 3000 000).

A la clôture de cet exercice N, un test de dépréciation a été réalisé suite au constat d'un indice de perte de valeur. La valeur actuelle du matériel industriel à l'issue du test a été estimée à 20 000 000 F. Par conséquent, une perte de valeur de 4 000 000 F (24 000 000 – 20 000 000) est comptabilisée de sorte que la nouvelle valeur nette comptable s'établit en fin d'année N à 20 000 000 F. La nouvelle charge d'amortissement annuelle s'élève à 2 500 000 F (20 000 000/8), soit 20 000 000 F amorti sur la durée résiduelle de 8 ans (10 ans -2 ans).

En fin N+2, la valeur nette comptable s'élève à 15 000 000 F, soit 20 000 000 F diminué de 2 x 2 500 000 F. A la suite d'une modification du marché, il apparaît que la valeur actuelle s'établit désormais à 17 000 000 F. La valeur nette comptable de l'actif sur base historique s'élève à 18 000 000 F soit 30 000 000 F - (4 x 3 000 000). Par conséquent, l'entité peut reprendre la perte de valeur à hauteur de 2 000 000 F (17 000 000 -15 000 000), car le montant de 17 000 000F est inférieur à 18 000 000 F (le plafond à ne pas dépasser). La nouvelle valeur comptable après amortissement et reprise de perte de valeur s'établira à 17 000 000.

Dans ce même exemple, si la valeur recouvrable était de 19 000 000, la société limitera la reprise de perte de valeur à 3 000 000 (18 000 000 -15 000 000) de sorte que la nouvelle valeur comptable s'établisse à 18 000 000.

2.4.3. Impossibilité d'obtention d'un prix du marché

Deux situations peuvent se présenter :

- S'il existe un indice qu'une immobilisation isolée peut être dépréciée, et qu'il est impossible de déterminer isolément son prix de marché, il convient de déterminer le prix de marché du groupe d'immobilisations auquel l'actif appartient. La valeur actuelle du groupe d'immobilisations servira de base pour la détermination de la perte de valeur de l'immobilisation concernée. Ensuite, la perte de valeur globale ainsi obtenue est affectée dans l'ordre suivant :
    - réduction de la valeur comptable de l'écart d'acquisition (goodwill) affecté au groupe d'actif ;
    - puis affectation aux autres immobilisations au prorata de la valeur comptable de chaque immobilisation dans le groupe d'actif. La comptabilisation de la perte de valeur d'un goodwill ne peut faire l'objet d'une reprise.
- s'il n'existe pas un marché actif permettant de connaître le prix de marché de l'immobilisation, alors que l'indice de perte de valeur est avéré, l'entité doit porter une mention dans les Notes annexes :
    - en indiquant qu'il y a un indice de perte de valeur sur l'immobilisation concernée et la nature de l'indice ;
    - en justifiant l'impossibilité d'obtention d'un prix de marché.

Les immobilisations ou les groupes d'actifs immobilisés, au niveau desquels est réalisé le test de dépréciation, doivent être déterminés de façon cohérente et permanente, à chaque évaluation de la valeur actuelle.

Le fait de générer des avantages économiques autonomes est un indicateur, pour identifier le niveau (d'actif ou groupe d'actifs immobilisés) auquel un actif doit être testé.

Les actifs ou groupes d'actifs immobilisés sont déterminés en fonction du mode de gestion et de suivi des activités de l'entité.

Le mode de gestion et le suivi des activités de l'entité peuvent correspondre aux niveaux suivants :

- ligne de produits ;
- secteur d'activité ;
- implantation géographique.

EXEMPLE

La valeur nette comptable des différents éléments d'un groupe d'actifs immobilisés d'une valeur globale de 260 000 000 F à fin décembre N se présente comme suit :

- Fonds commercial : 20 000 000 F
- Terrain : 50 000 000 F
- Immeuble industriel : 150 000 000 F
- Flotte de camions : 40 000 000 F

Un test d'évaluation a été effectué au 31 décembre N et il a révélé que la valeur actuelle du groupe d'actifs immobilisés dans sa globalité est de 200 000 000 F.

- **Calcul de la dépréciation de la valeur globale du groupe d'actifs immobilisés.**

La perte de valeur globale du groupe d'actifs immobilisés étant égale à la différence entre la valeur nette comptable du groupe d'actifs immobilisés et la valeur actuelle globale. Cette dépréciation s'élève à 260 000 000 - 200 000 000 = 60 000 000.

- **Ventilation de la dépréciation globale**

La dépréciation globale est d'abord affectée au fonds commercial, soit 20 000 000. La valeur du fonds commercial après dépréciation est donc de 0. La dépréciation ne pourra jamais être reprise ultérieurement.

Le solde de la perte de valeur, soit 40 000 000 F (60 000 000 – 20 000 000), devra être affecté proportionnellement à la valeur nette comptable de chacun des autres actifs identifiés d'une valeur globale de : 50 000 000 + 150 000 000 + 40 000 000 = 240 000 000 F, soit :

- Terrain : 40 000 000 x 50 000 000 / 240 000 000 = 8 333 333 F
- Immeuble industriel: 40 000 000 x 150 000 000 / 240 000 000 = 25 000 000 F
- Flotte de camions: 40 000 000 x 40 000 000 / 240 000 000 = 6 666 667 F

Total = 40 000 000 F

2.5. Comptabilisation des pertes de valeur suite à une réévaluation

Dans le cas où une immobilisation corporelle a fait l'objet antérieurement d'une réévaluation, la perte de valeur s'impute sur l'écart de réévaluation ; le solde éventuel est enregistré en charges.

exemple

Au 31/12/N, un bâtiment industriel d'une entité a subi une perte de valeur de 15 000 000 F. Cet immeuble avait fait l'objet d'une réévaluation libre. La valeur comptable réévaluée du bâtiment est de 100 000 000 F avant la constatation de la perte de valeur. L'écart de réévaluation figurant parmi les capitaux propres est de 6 000 000 F.

A la clôture de l'exercice N :
Les comptes **1062 Écarts de réévaluation libre** et **6914 Dotations pour dépréciations des immobilisations corporelles** seront débités respectivement de 6 000 000 F et de 9 000 000 F par le crédit du compte **2931 Dépréciations des bâtiments industriels** pour un montant de 15 000 000 F représentant le montant total de la perte de valeur du bâtiment à la clôture de l'exercice N.

2.6. Informations à fournir dans les Notes annexes

Les informations suivantes doivent être fournies dans les Notes annexes :

- la catégorie de l'immobilisation ayant fait objet de dépréciation ;
- le montant des pertes de valeur et des reprises comptabilisées en résultat au cours de la période.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 13

Portefeuille-titres

SECTION 1 :	Définition des valeurs mobilières et typologie des titres
SECTION 2 :	Evaluation et comptabilisation initiale des titres
SECTION 3 :	Evaluation des titres à l'inventaire
SECTION 4 :	Décomptabilisation de titres

Les dispositions du présent chapitre ont pour objectif de prescrire le traitement comptable des valeurs mobilières.

SECTION 1 : Définition des valeurs mobilières et typologie des titres

1.1. Définition des valeurs mobilières

Les valeurs mobilières sont des titres émis par des personnes morales. La détention de valeurs mobilières donne le droit à une quotité de capital (pour les actions), ou à un droit de créance (pour les obligations).

Les principales valeurs mobilières sont les actions, les obligations, les titres de créances négociables, les parts d'OPCVM (SICAV et FCP), les bons de souscription, les certificats d'investissement, les options.

Les fonds d'investissement qui détiennent des actifs financiers, actions, obligations ou des créances de court terme, sont eux même des valeurs mobilières comme par exemples :

SICAV: Sociétés d'Investissement à Capital Variable;

FCP: Fonds Communs de Placement.

1.2. Typologie des titres

Il existe d'une manière générale, deux catégories de titres :

- les titres qui sont inscrits en immobilisation ;
- les titres de placement.

La première catégorie est elle-même décomposée en titres de participation et titres immobilisés.

SECTION 2 : Evaluation et comptabilisation initiale des titres

2.1. TITRES DE PARTICIPATION (compte 26)

2.1.1. Définition et classification

2.1.1.1. Définition

Les titres de participation sont constitués par les droits dans le capital d'autres entités qui, en créant un lien durable avec celles-ci, sont destinés à contribuer à l'activité de la société détentrice.

Un titre est qualifié de participation lorsque sa détention permet d'exercer une certaine influence sur la société qui les a émis.

Compte tenu de la définition ci-dessus, tous les titres acquis par O.P.A. (offre publique d'achat), O.P.E. (offre publique d'échange), ou représentant plus de 10 % du capital social d'une entité, sont présumés être des titres de participation (article 176 Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE).

L'entité peut toujours, bien évidemment apporter la preuve contraire et classer, en conséquence, ces titres dans une autre rubrique. Une mention dans les Notes annexes s'impose dans ce cas.

2.1.1.2. Classification

A l'intérieur de ce compte, la classification s'opère selon le type de contrôle ou d'influence que l'entité exerce sur la société dont elle possède des titres.

A. Compte 261 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIETES SOUS CONTROLE EXCLUSIF

Une personne physique ou morale est présumée détenir un contrôle d'une société :

- lorsqu'elle détient, directement ou indirectement par personne interposée, plus de la moitié des droits de vote ;
- lorsqu'elle dispose de plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord ou d'accords conclus avec d'autres associés (article 175 AUSCGIE).

Pour les comptes consolidés le contrôle est ainsi défini : Un investisseur contrôle une unité faisant l'objet d'un investissement lorsqu'il a droit à des rendements variables en raison de ses liens avec l'entité faisant l'objet d'un investissement, et qu'il a la capacité d'influer sur ces rendements, du fait du pouvoir qu'il détient sur celle-ci.

B. Compte 262 TITRES DE PARTICIPATION DANS LES SOCIETES SOUS CONTROLE CONJOINT

La société dont l'entité possède des titres est sous contrôle conjoint, lorsque le contrôle de l'entité est partagé avec un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions résultent d'un commun accord, avec un ou plusieurs autres associés actionnaires.

C. Compte 263 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIETES CONFERANT UNE INFLUENCE NOTABLE

L'influence notable est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entité émettrice, sans toutefois exercer un contrôle conjoint sur ces politiques.

D. Compte 268 AUTRES TITRES DE PARTICIPATION

Ces autres titres n'entrainent actuellement pour leur détenteur aucun contrôle déterminant sur les décisions de l'entité, mais ils lui permettront, dans l'avenir, après acquisition d'autres titres, d'exercer un contrôle exclusif ou une influence notable.

E. Compte 266 PARTS DANS DES GROUPEMENTS D'INTERET ECONOMIQUE

Ce compte enregistre les droits des membres dans les groupements d'intérêt économique.

2.1.2. Evaluation et comptabilisation initiale

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres de participation sont évalués au coût d'acquisition. Les frais d'acquisition sont enregistrés par nature. Le coût d'entrée des titres de participation, reçus en contrepartie d'un apport partiel d'actif par la société apporteuse, doit être égal à la valeur des apports, retenue dans le traité d'apport.

Les coûts d'emprunt sont exclus du coût d'entrée et comptabilisés en charge car les titres ne constituent pas des actifs éligibles.

Lors de l'acquisition des titres de participation, le **compte 26** est débité par le crédit des comptes:

- de trésorerie (pour la partie libérée et versée) ;
- du compte **4813 Versements restant à effectuer sur titres non libérés** (pour la partie non libérée du capital).

Dès que la fraction du capital est appelée par les dirigeants de la société émettrice, le **compte 4813** doit être débité par le crédit du compte **484 Autres dettes HAO.**

2.2. TITRES IMMOBILISES (COMPTE 274)

2.2.1. Définition et classification

2.2.1.1. Définition

Les titres immobilisés sont des titres que l'entité a décidé de conserver durablement, mais qui ne correspondent pas à la définition des titres de participation. Ils sont représentatifs de placements à long terme, d'où leur classement dans les autres immobilisations financières.

2.2.1.2. Classification

A l'intérieur de ce compte, plusieurs catégories de titres sont à distinguer.

A. Compte 2741 TITRES IMMOBILISES DE L'ACTIVITE DE PORTEFEUILLE (T.I.A.P.)

Ces titres sont destinés par l'entité à l'activité de portefeuille. Cette activité consiste à investir tout ou partie de ses actifs dans un portefeuille de titres, pour en retirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante et qui s'exerce sans intervention dans la gestion des entités dont les titres sont détenus.

B. Compte 2742 TITRES PARTICIPATIFS

Ces titres présentent des caractéristiques les apparentant plus aux obligations qu'aux actions du fait :

- du non-remboursement avant un délai de plusieurs années ;
- de leur rémunération par une partie fixe et une partie variable ;
- de droits aux porteurs alignés sur ceux des porteurs d'obligations.

C. Compte 2743 CERTIFICATS D'INVESTISSEMENT

Ces certificats ne représentent que des droits pécuniaires sur les dividendes, les réserves et le boni de liquidation, à l'exclusion de tout autre droit, notamment du droit de vote.

D. Compte 2744 PARTS DE FONDS COMMUNS DE PLACEMENT

Les fonds communs de placement sont des copropriétés de valeurs mobilières.

Ils sont gérés par des organismes spécialisés habilités (banques, organismes financiers).

E. Compte 2748 AUTRES TITRES IMMOBILISES

Ce compte permet d'enregistrer la détention de titres autres que ceux figurant dans les **comptes 2741 à 2744**.

2.2.2. Evaluation et comptabilisation initiale

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés sont évalués au coût d'acquisition.

Lors de l'acquisition des titres immobilisés, le **compte 274** est débité par le crédit des comptes:

- **trésorerie** (pour la partie libérée et versée) ;
- **4813 Versements restant à effectuer sur titres non libérés** (pour la partie non libérée du capital).

Dès que la fraction du capital est appelée par les dirigeants de la société émettrice le **compte 4813** doit être débité par le crédit du compte **484 Autres dettes HAO.**

2.3. LES TITRES DE PLACEMENT (COMPTE 50)

2.3.1. Définition et classification

2.3.1.1. Définition

Ils sont définis comme des titres cessibles, acquis en vue d'en tirer un revenu direct ou une plus-value à brève échéance.

2.3.1.2. Classification

La ventilation des titres se fait selon la catégorie de l'émetteur, le type de titre et le lieu de négociation possible.

501 Titres du trésor et bons de caisse à court terme

502 Actions

503 Obligations

504 Bons de souscription

505 Titres négociables hors régions

508 Autres valeurs assimilées

2.3.2. Evaluation et comptabilisation initiale

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres de placement sont évalués au coût d'acquisition. Toutefois, les frais d'acquisitions sont enregistrés dans un sous-compte du compte **50 Titres de placement**.

Par exemple, pour l'acquisition des titres du trésor et bons de caisse à court terme, le compte **5011 Titres du trésor à court terme-Prix** sera débité pour le prix d'achat du titre et **5016 Titre du trésor à court terme-Frais,** pour les frais sur acquisition de titres.

Lors de l'acquisition des titres de placement, le compte **50** est débité par le crédit des comptes de trésorerie et **472 Versement restant à effectuer sur titres non libérés,** pour la fraction non libérée du capital.

Dès que la fraction du capital est appelée par les dirigeants de la société émettrice, le **compte 472** doit être débité par le crédit du compte **4712 Créditeurs divers.**

Pour les titres devant être détenus pour une période supérieure à 12 mois (**voir 2.6 ci-dessous**).

2.4. Particularités liées aux acquisitions de titres.

2.4.1. Titres non entièrement libérés

Lorsque des entités souscrivent à des constitutions ou des augmentations de capital en numéraires, elles ne sont pas toujours tenues de libérer intégralement leurs apports. Le versement d'une partie de ces apports peut être exigé (appelé) ultérieurement. Dans la comptabilité de ces entités, le **compte de titres** concerné est débité du coût d'acquisition total, par le crédit des comptes suivants :

- **compte de trésorerie** (pour la partie du prix réglée immédiatement) ;
- compte **4813 Versement restant à effectuer sur titres non libérés** (pour la fraction non encore versée des **titres de participation**) ;
- compte **472 Versement restant à effectuer sur titres non libérés** (pour la partie du coût d'acquisition non encore versé des **titres de placement**).

2.4.2. Acquisition de titres nécessitant l'achat de droits

Cette situation se produit lorsqu'une société réalise une augmentation de son capital en numéraire ou par incorporation de réserves. Les actionnaires nouveaux doivent acquérir auprès des actionnaires anciens le nombre de droits préférentiels de souscription (DPS) suffisants pour leur permettre de souscrire des actions nouvelles à un prix d'émission attractif (PE), ou le nombre de droits d'attribution (DA) suffisants pour leur permettre de recevoir des actions gratuites. Les droits sont ajoutés au prix d'acquisition des actions acquises et sont comptabilisés au débit du compte de titre concerné.

2.4.3. L'acquisition d'obligations

L'entité effectue des acquisitions d'obligations :

- à la date d'émission de l'emprunt obligataire (comptabilisation à la valeur d'émission) ;
- postérieurement à l'émission de l'emprunt obligataire.

2.4.3.1. Les obligations acquises à la souscription

L'entité débite, selon la stratégie de management de la direction, le compte **2745 Obligations** ou **503 Obligations** du montant versé, majoré éventuellement des frais sur achat par la contrepartie d'un compte de trésorerie.

2.4.3.2. Les obligations acquises en bourse

Lorsqu'une obligation est cotée en bourse, c'est la cote officielle qui donne sa valeur. Elle comprend deux parties qui sont le capital et le rachat des intérêts de la dernière échéance à la date d'achat (intérêts courus).

Lors de l'entrée des obligations dans le patrimoine, l'entité débite les comptes **2745 Obligations** ou **503 Obligations** pour le coût d'acquisition et les comptes **2768 Intérêts courus sur immobilisations financières diverses** ou **5063 Intérêts courus sur obligations,** pour la fraction d'intérêts courus par le crédit d'un **compte de trésorerie**.

2.5. Comptabilisation des revenus

Il existe deux catégories de revenus générés par des valeurs mobilières :

- les revenus générés par des actions et parts sociales (dividendes);
- les revenus générés par des obligations détenues.

2.5.1. Comptabilisation des dividendes

Le fait générateur de la comptabilisation des dividendes est la décision de distribution des dividendes prise à l'assemblée des actionnaires ou associés.

- **Pour les titres de participation** : le compte **47 Débiteurs divers** est débité par le crédit du compte **772 Revenus de participation ;**
- **Pour les titres immobilisés** : le **compte 4711 Débiteurs divers est débité** par le crédit du **compte 7747 Revenus des titres immobilisés** ;
- **Pour les titres de placement** : le **compte 4711** est débité par le crédit du compte **7746 Revenus de titres de placement** ;

2.5.2. Revenus des obligations

- A la clôture de l'exercice et avant encaissement, les intérêts courus sont comptabilisés en application du postulat de la spécialisation des exercices.
- A l'encaissement, les coupons (intérêts perçus) sont comptabilisés au crédit du compte : **7745 Revenus des obligations** par le débit d'un **compte de trésorerie**.

2.6. Transfert de titres d'un compte de bilan à un autre compte de bilan

La comptabilisation se fait par un virement de compte à compte. En effet, le compte débité lors de la comptabilisation initiale est crédité, pour solde, par le débit du compte de titres adapté à la nouvelle situation.

Pour les titres de placement par exemple, lorsque la direction de l'entité n'a plus l'intention ou la possibilité de revendre ces titres dans les 12 mois à compter de la date de clôture de l'exercice, ils doivent être reclassés dans le compte **2748 Autres titres immobilisés.**

2.7. Le rachat par une société de ses propres titres

Une société qui a émis des actions ou des obligations peut parfois être amenée à les racheter. On distingue généralement les cas suivants :

- le rachat d'actions en vue de leur attribution aux salariés ou pour régulariser le cours en bourse. On utilise le compte **5021 Actions ou parts propres**
  (voir chapitre 19 du titre VIII: Opérations et problèmes spécifiques) ;
- le rachat d'obligations ; **(voir chapitre 20 du titre VIII : Opérations et problèmes spécifiques)**;
- le rachat d'actions suivi de leur annulation en vue d'une réduction de capital.

✓ **Rachat d'actions suivi de leur annulation en vue d'une réduction de capital**

Lorsque la réduction de capital n'est pas motivée par des pertes, l'assemblée générale extraordinaire qui l'a décidée peut autoriser le conseil d'administration ou l'administrateur général, selon le cas, à acquérir un nombre déterminé d'actions pour les annuler.

La société présente alors cette offre à tous les actionnaires (art. 643 Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE).

Les actions achetées par la société qui les a émises, en vue d'une réduction du capital, doivent être annulées dans les quinze (15) jours suivant l'expiration du délai de maintien de l'offre d'achat mentionné dans l'avis.

Ce délai court du jour où les actions ont été rachetées lorsque le rachat est effectué en vue de faciliter une augmentation de capital, une fusion ou une scission (art. 649 Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE).

- **Lors du rachat de titres** :

Le compte **5021 Actions ou parts propres** (nombre de titres rachetés x valeur de rachat) sera débité par le crédit du compte de trésorerie.

- **Lors de l'annulation des titres :**

Le compte **1013 Capital souscrit-appelé, versé non amorti** sera débité par le crédit du compte **5021 Actions ou parts propres** (pour solde).

Si la valeur de rachat (valeur réelle) est inférieure à la valeur nominale, la différence est inscrite au crédit du compte **105 Primes liées aux capitaux propres**; si elle est supérieure à la valeur nominale, la différence est imputée sur un compte distribuable de capitaux propres (primes liées au capital, réserves disponibles comme par exemple le compte **118 Autres réserves**) et le surplus dans un compte « Report à nouveau débiteur ».

SECTION 3 : Evaluation des titres à l'inventaire

3.1. Titres de participation

A l'inventaire, les titres de participation sont évalués à leur valeur actuelle pour l'entité, c'est à dire une valeur d'estimation du moment qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité de l'élément pour l'entité (article 42 Acte uniforme).

La valeur actuelle reposera sur différents éléments : rentabilité, perspectives de rentabilité, cours de bourse, actif net, réalisation possible, conjoncture économique, et tous liens stratégiques avec l'entité détentrice.

Les plus-values apparaissant à la suite de cette estimation, ne sont pas comptabilisées. En revanche, les moins-values sont inscrites au compte de dépréciation. La dépréciation fait donc apparaître, à la fin de chaque exercice, la totalité des moins-values constatées à cette date sur les titres en baisse, aucune compensation n'étant établie avec les plus-values des titres en hausse.

3.2. Titres immobilisés et titres de placement

Pour les titres cotés, on retient le cours moyen du dernier mois avant la clôture, afin d'éviter de prendre en compte une variation journalière peu caractéristique si l'on retenait le dernier jour de bourse avant la clôture.

Pour les titres non cotés, on retient la valeur actuelle, c'est-à-dire la valeur probable de négociation.

Les moins-values doivent faire l'objet de dépréciation sans compensation avec les plus-values latentes.

3.3. Particularités

Selon le SYSCOHADA, aucune dépréciation n'est comptabilisée en cas de baisse du cours d'un titre dans les deux cas suivants :

- titres faisant l'objet d'opérations de couverture ;
- actions ou parts propres destinées à être attribuées gratuitement aux salariés et dirigeants de l'entité.

SECTION 4 : Décomptabilisation de titres

La comptabilisation de la cession s'effectue de façon différente selon qu'il s'agit :

- de titres de participation ou de titres immobilisés, donc d'une cession d'immobilisations considérée comme une opération H.A.O. ;
- de titres de placement, cession considérée comme une opération financière ordinaire.

La valeur comptable est égale au coût d'acquisition, non diminué par une éventuelle dépréciation. En cas de cession partielle d'un ensemble de titres, l'évaluation s'effectue en appliquant, au choix, la méthode du premier entré, premier sorti (PEPS ou FIFO – first in, first out) ou la méthode du coût unitaire moyen pondéré (CUMP).

Le prix de cession s'entend du prix stipulé dans l'acte, diminué des frais de cession strictement nécessaires à celle-ci (frais de commission ou de courtage).

4.1. TITRES DE PARTICIPATION ET TITRES IMMOBILISES

La valeur comptable de l'élément cédé (ici sa valeur d'entrée) est enregistrée au débit du compte **816 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations financières**, par le crédit du compte de titres concerné.

Le compte **826 Produits des cessions d'immobilisations financières** est crédité du produit de cession par le débit d'un compte de trésorerie ou d'un compte de tiers **485 Créances sur cessions d'immobilisations.**

Dans les cas où une dépréciation avait été constituée, cette dernière est reprise par le crédit du compte **7972 Reprises pour dépréciation des immobilisations financières**.

4.2. TITRES DE PLACEMENT

En cas de cession de titres de placement, la différence positive entre le prix de cession des titres et leur coût d'entrée est portée au crédit du compte de gain réalisé, **777 Gains sur cessions de titres de placement**. En effet :

- les comptes **4714 Créances sur cessions de titres de placement** ou compte de **Trésorerie** sont débités ;
- par le crédit des comptes **50 Titres de placement** et **777 Gains sur cessions de titres de placement.**

Dans le cas inverse (prix de cession inférieur à la valeur d'entrée), la différence négative est portée au débit du compte **677 Pertes sur cessions de titres de placement.** En effet:

- les comptes **4714 Créances sur cessions de titres de placement** ou compte de trésorerie et **677 Pertes sur cessions de titres de placement** sont débités;
- par le crédit du compte **50 Titres de placement.**

Dans les cas où une dépréciation avait été constituée, cette dernière est reprise par le crédit du compte **7795 Reprises de charges pour dépréciations sur titres de placement**.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 14

Stocks et en-cours de production

SECTION 1 :	Définition et éléments constitutifs des stocks
SECTION 2 :	Evaluation des stocks à la date d'entrée
SECTION 3 :	Evaluation des stocks à la date d'inventaire
SECTION 4 :	Evaluation des stocks à la date d'arrêté des comptes

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 2** « Stocks » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 18 décembre 2003).

Les dispositions du présent chapitre ont pour objectif de prescrire le traitement comptable des stocks et encours.

SECTION 1 : Définition et éléments constitutifs des stocks

1.1. Définition

Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

1.2. Distinction entre stocks et immobilisations corporelles

1.2.1. Principe

Les critères de distinction entre immobilisation corporelle et stock sont de deux ordres :

- **la destination de l'élément** : à la différence d'une immobilisation corporelle, un stock est destiné à être vendu dans le cours normal de l'activité, ou consommé dans le processus de production ou de prestation de services [(un micro-ordinateur est une immobilisation corporelle pour une entité qui l'utilise pour sa gestion interne (suivi comptable, travaux de secrétariat...)] et un stock pour un négociant en matériel informatique qui va le céder.
- **la durée d'utilisation de l'élément** : une immobilisation corporelle est destinée à servir de façon durable l'activité de l'entité, c'est-à-dire sur une durée supérieure à douze (12) mois, alors qu'un stock est consommé au premier usage ou rapidement.

1.2.2. Matériels de démonstration et d'essais

Seront considérées comme des immobilisations corporelles, les matériels dont la durée d'utilisation est supérieure à la durée de l'exercice, entrant dans la catégorie des biens destinés à être utilisés d'une manière durable. Par contre, ceux destinés à être revendus constituent des stocks.

1.2.3. Pièces de rechange

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice. Pour les pièces de sécurité, l'amortissement doit démarrer dès l'acquisition de l'immobilisation principale. Pour les pièces de rechange destinées à remplacer totalement ou partiellement un composant, l'amortissement ne débute qu'à la date d'utilisation de la pièce, c'est-à-dire au moment où elle est intégrée dans l'immobilisation principale.

1.3. Categories de stocks

Le Système Comptable OHADA a défini les catégories de stocks suivantes:

- les marchandises ;
- les matières premières et fournitures liées ;
- les autres approvisionnements ;
- les produits en cours ;
- les services en cours ;
- les produits finis ;
- les produits intermédiaires et résiduels ;
- les stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt.

SECTION 2 : Evaluation des stocks à la date d'entrée

2.1. Principes généraux

Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état ou ils se trouvent.

En outre, les pertes et gaspillages sont exclus des coûts. Ils constituent des charges de la période.

Enfin, les coûts d'emprunts sont inclus dans le coût des stocks lorsque le cycle d'acquisition ou de production est long.

2.2. Coût d'acquisition des stocks

Le coût d'acquisition des stocks correspond au prix d'achat majoré des coûts directement attribuables :

- prix d'achat : il comprend les droits de douane et autres taxes non récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlements et autres éléments similaires.
- coûts directement attribuables : ce sont les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services (assurances, transport, commissions et courtages sur achats).
- coûts d'emprunt liés aux stocks acquis à titre onéreux sont incorporés lorsqu'il s'agit d'un actif éligible.

Sont exclus du coût des stocks :

- montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production ;
- coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production, préalablement à une nouvelle étape de la production ;
- frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ; et
- frais de commercialisation.

2.3. Coût de production

2.3.1. Composantes du coût de production

Le coût de production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main d'œuvre directe. Il comprend également l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que :

- l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, augmentés, le cas échéant, de l'amortissement des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site ;
- la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et logiciels ;

- les coûts d'emprunt liés aux stocks produits par l'entité, qui sont incorporés lorsqu'il s'agit d'un actif éligible.

Les éléments suivants doivent être exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus :

- montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production (écarts anormaux de rendement sur matière ou main-d'œuvre, suite à un mauvais ordonnancement de la production) ;
- coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production, préalablement à une nouvelle étape de la production (les frais de stockage des matières premières utilisées dans la production de produits finis doivent être inclus dans le coût de production car ils sont nécessaires au processus de production. En revanche, les frais de stockage de produits finis ne sont pas incorporables) ;
- frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent (frais de la direction générale, frais de siège) ;
- frais de commercialisation (frais de transport des produits finis au dépôt de vente ; frais de marketing).

2.3.2. Prise en compte de la sous-activité

L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. En conséquence, la quote-part de frais fixes de production correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production. Il s'agit de la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes. Ces coûts sont comptabilisés comme une charge de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

2.4. Stocks reçus à titre gratuit

Les stocks reçus à titre gratuit sont évalués à la valeur actuelle.

2.5. Stocks acquis par voie d'échange

En cas d'échange, l'article 36 de l'Acte uniforme préconise de retenir la valeur du lot dont l'estimation est la plus sûre. Mais lorsque l'estimation de chacun des lots est fiable, la valeur d'entrée doit être celle du bien acquis, donc sa valeur actuelle.

2.6. Stocks acquis à titre d'apport

La valeur d'entrée est égale au montant stipulé dans l'acte d'apport.

2.7. Cas des stocks acquis ou produits pour un coût global

Conformément à l'article 38 de l'Acte uniforme, lorsque les stocks sont acquis conjointement ou de façon conjointe et indissociable, pour un coût global d'acquisition ou de production, le coût d'entrée de chacun des actifs est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux. Il s'agit de produits liés ou de la fabrication d'un produit principal et de produits résiduels. A défaut de pouvoir attribuer une valeur individualisée à chacun d'eux, le coût d'un ou de plusieurs biens (produits résiduels ou sous-produits) est évalué par référence à un prix du marché ou forfaitairement s'il n'en existe pas. Le coût des autres biens (produit principal) s'établira par différence entre le coût d'entrée global et le coût attribué au produit résiduel.

2.8. Installations et matériels démontés, matières récupérées à la suite de la mise hors service de certaines immobilisations

Lorsque ces éléments récupérés sont destinés à être réutilisés pour de nouvelles installations, ils peuvent être simplement transférés dans un compte spécial d'immobilisation.

Dans les autres cas, les matières et matériaux récupérés peuvent être repris dans les stocks par le débit du compte **388 Stocks provenant d'immobilisations mises hors service ou au rebut,** qui fait apparaître, en cours d'exercice, les entrées en stock des éléments qui figuraient au compte **2 Immobilisations,** au début de l'exercice.

En fin d'exercice, le compte **388 Stocks provenant d'immobilisations mises hors service ou au rebut,** est soldé par le débit du compte **603 Variation des stocks des biens achetés**. Si des éléments de ce stock subsistent à cette date, ils sont inscrits dans les comptes appropriés de la classe **3** par le crédit du compte **603 Variation des stocks des biens achetés**.

2.9. Méthodes de détermination du coût

Les méthodes de détermination du coût d'entrée sont fondées sur la nature des biens concernés :

- biens individualisables ;
- biens interchangeables.

Le principe de permanence des méthodes doit être appliqué :

- une entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaires pour l'entité ;
- différentes méthodes peuvent être utilisées pour des stocks de nature ou d'usage différents.

2.9.1. Biens individualisables ou identifiables

Les biens individualisables ou identifiables sont ceux qui peuvent être suivis individuellement.

Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas individuellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques, doit être déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.

2.9.2. Biens interchangeables ou fongibles

Les éléments interchangeables ou fongibles sont ceux qui ne peuvent pas être unitairement identifiés après leur entrée en magasin.

Le coût d'entrée de ces éléments est considéré égal au total formé par:

- le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;
- le coût d'entrée des achats et des productions de l'exercice.

Ce total est réparti entre les articles consommés dans l'exercice et les articles existants en stock, par l'application d'un mode de calcul:

- sur la base du coût moyen pondéré calculé à chaque entrée ou sur une période, ou selon la méthode du " premier entré, premier sorti " (PEPS) appelée aussi "first in first out" (FIFO) (en cas d'inventaire permanent) ;
- sur la base du coût moyen pondéré sur la durée moyenne de stockage (en cas d'inventaire intermittent).

exemple

Stock final en quantités : 1 000

Stock moyen en quantités : 800

Total des sorties de l'exercice: 4 000

D'où taux de rotation : 4 000/800 = 5

- Durée moyenne d'écoulement : 1/5 d'année, soit 2,4 mois
- Coût moyen d'entrée ; 2,4 mois avant la clôture de l'exercice, soit courant octobre : 140F

Montant du stock final : 140 x 1000 = 140 000 F.

2.9.3. Méthodes alternatives

Le Système comptable OHADA autorise l'utilisation pour des raisons pratiques, d'autres techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode des coûts standard ou la méthode du prix de détail, si ces méthodes donnent des résultats proches du coût.

2.9.3.1. Méthode des coûts standards

Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficience et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions d'exploitation actuelles.

En fin de période, une comparaison est effectuée entre les coûts réels et les coûts standard, afin de réintégrer globalement les écarts constatés dans la valeur du stock.

2.9.3.2. Méthode du prix de détail

Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage approprié de marge brute et de frais de commercialisation:

- le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial ;
- un pourcentage moyen pour chaque rayon est appliqué le cas échéant.

SECTION 3: Evaluation des stocks à la date d'inventaire

3.1. L'inventaire physique

3.1.1. Obligations légales en matière d'inventaire

L'Acte uniforme institue en son article : 17-6 « Le contrôle par inventaire de l'existence et de la valeur des biens, créances et dettes de l'entité. L'opération d'inventaire consiste à relever tous les éléments du patrimoine de l'entité en mentionnant la nature, la quantité et la valeur de chacun d'eux à la date de l'inventaire ».

3.1.2. L'inventaire comptable

3.1.2.1. L'inventaire comptable permanent

C'est une méthode d'organisation des comptes de stock, qui par l'enregistrement des mouvements, permet de connaître de façon constante, en cours d'exercice, les existants chiffrés en quantités et en valeurs.

Il convient donc pour chaque entrée de débiter les comptes de stocks par le crédit du compte de variations de stock correspondant et, pour chaque sortie, de créditer le compte de stock par le débit du compte de variations de stocks.

3.1.2.2. L'inventaire intermittent

Ce type d'inventaire est en vigueur dans les entités qui ne disposent pas d'une organisation permettant un suivi permanent des existants en stocks. La connaissance des actifs nécessite, en conséquence, un dénombrement généralement effectué en fin d'exercice.

3.2. Evaluation à la date d'inventaire

3.2.1. Règles générales

A l'inventaire, les stocks et les productions en cours sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie.

L'unité d'inventaire est la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.

Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût d'entrée et de la valeur actuelle.

La valeur actuelle des stocks et en-cours de production à l'inventaire, représente la valeur nette de réalisation.

La valeur nette de réalisation est le prix de vente, estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.

Les estimations de la valeur nette de réalisation tiennent compte des fluctuations de prix et des perspectives de vente ou de coût directement liées aux événements survenus après la date de clôture, dans la mesure où ces événements ont un lien direct et prépondérant avec l'exercice clos.

Exemples de facteurs de dépréciation :

- stocks obsolètes ;
- stocks endommagés ;
- baisse des prix de vente ;
- augmentation des coûts d'achèvement ou des coûts estimés pour réaliser la vente.

3.2.2. Cas de non continuité d'exploitation (ou d'utilisation d'un bien)

Si la non-continuité d'exploitation apparaît, à l'inventaire, comme certaine, ou très probable, alors il faut retenir des bases d'évaluation et de présentation des documents de synthèse réalistes, c'est-à-dire fondées sur l'avenir tel qu'il se dessine : liquidation totale de l'entité, cession de l'entité, abandon partiel d'activités avec revente d'éléments, etc.

- **en cas de cessation d'entité :** la valeur nette de réalisation est la valeur liquidative des stocks et en-cours (d'où valeur quasi nulle des en-cours) ;
- **en cas de cession possible de l'entité :** la valeur nette de réalisation est une valeur probablement supérieure à la valeur liquidative (reprise de l'activité par le cessionnaire) ;
- **en cas d'abandon de branche d'activité :** la valeur nette de réalisation est sans doute très faible pour les en-cours.

3.2.3. Prise en compte des perspectives de vente

Les prix et les perspectives de vente sont à prendre en considération pour juger les éventuelles dépréciations des stocks. La valeur actuelle doit en conséquence tenir compte :

- de l'évolution des prix de vente ;
- de l'écoulement des produits.

3.2.3.1. Evolution des prix de vente

Lorsque le prix de vente futur est inférieur au prix du marché à l'inventaire, c'est le prix de vente futur qui doit être retenu.

Cette situation se rencontre dans deux cas de figure :

- produits destinés à être bradés : la valeur actuelle est égale au prix de vente bradé diminué des frais de distribution ;
- chute de prix conduisant à une valeur de réalisation inférieure à la valeur comptable : le prix de vente de produits en stock à la clôture doit tenir compte de cet évènement postérieur à la clôture de l'exercice.

3.2.3.2. Ecoulement des produits

Les difficultés d'écoulement de certains produits se traduisent par des taux de rotation faibles des articles en stock. Les facteurs de difficulté d'écoulement sont :

- l'obsolescence ;
- les phénomènes de mode ;
- la détérioration des produits.

Des taux de rotation faibles constituent des indices de perte de valeur. Ils ne peuvent toutefois être utilisés pour justifier d'une dépréciation forfaitaire du stock. Il convient en effet d'établir le lien entre le taux de dépréciation et les pertes effectives constatées lors de la vente du stock.

3.2.4. Matières premières et approvisionnements

La valeur d'inventaire est déterminée en fonction de la valeur actuelle qui dépend de l'existence, ou non, d'un marché pour cette matière première et de la destination que l'entité prévoit pour ces biens.

3.2.4.1. Cas des matières premières qui ne peuvent être vendues en l'état

La valeur actuelle des stocks de matières premières destinés à la transformation n'est pas directement déterminable en l'absence d'un marché. C'est plutôt la valeur nette de réalisation du produit fini, c'est-à-dire le prix de vente du produit fini diminué des frais de commercialisation et des coûts d'achèvement, qui sert de base à l'appréciation de la dépréciation.

En conséquence, les matières premières ne doivent être dépréciées, à la clôture de l'exercice que s'il s'avère que le coût de revient du produit fini auquel ces matières sont incorporées (coût des stocks de matières premières augmenté des coûts d'achèvement et des frais de commercialisation) est supérieur à son prix de vente probable.

3.2.4.2. Cas des matières premières qui peuvent être vendues en l'état

Avant leur entrée dans une nouvelle phase du circuit de production, la valeur actuelle à retenir pour apprécier la nécessité d'une dépréciation est différente selon la destination des stocks :

- la valeur nette de réalisation des stocks de matières premières (prix de vente en l'état diminué des frais de commercialisation) est à retenir si le stock est destiné à être revendu en l'état. Une dépréciation des matières premières n'est en conséquence nécessaire que si cette valeur nette de réalisation est inférieure au coût d'entrée du stock ;
- la valeur nette de réalisation des stocks de produits finis (prix de vente du produit fini dans lequel sont incorporées les matières premières, diminué des frais d'achèvement et des frais de commercialisation) est à retenir si le stock est destiné à être intégré dans un produit fini. En conséquence les matières premières ne doivent être dépréciées à la clôture de l'exercice que s'il s'avère que le coût de revient du produit fini auquel ces matières sont incorporées (coût des stocks de matières premières augmenté des coûts d'achèvement et des frais de commercialisation) est supérieur à son prix de vente probable.

3.2.5. En cours de production

Ces biens ne pouvant être cédés qu'à l'issue du processus de fabrication, c'est la valeur nette de réalisation des stocks de produits finis qui sert de base à l'appréciation de la dépréciation.

La valeur nette de réalisation des stocks de produits finis est déterminée à partir du prix de vente estimé des produits finis, minoré des coûts nécessaires à leur achèvement et à leur distribution. En conséquence les en-cours de production ne doivent être dépréciés à la clôture de l'exercice que s'il s'avère que le coût de revient du produit fini (coût des en-cours de production augmenté des coûts d'achèvement et des frais de commercialisation) est supérieur à son prix de vente probable.

3.2.6. Produits intermédiaires

La valeur actuelle du stock est fonction de la destination des produits intermédiaires :

- s'ils sont destinés à être revendus en l'état : la valeur actuelle est égale à sa valeur nette de réalisation, c'est-à-dire au prix de vente du produit intermédiaire, sous déduction des frais de distribution. Une dépréciation des produits intermédiaires n'est en conséquence nécessaire que si cette valeur nette de réalisation est inférieure au coût d'entrée des stocks ;
- s'ils sont destinés à être intégrés dans une nouvelle phase du processus de production, la valeur actuelle est égale à la valeur nette de réalisation de produits finis, c'est-à-dire au prix de vente du produit fini sous déduction des coûts d'achèvement et des frais de distribution. En conséquence les produits intermédiaires ne doivent être dépréciés à la clôture de l'exercice que s'il s'avère que le coût de revient du produit fini (coût des produits intermédiaires augmenté des coûts d'achèvement et des frais de commercialisation) est supérieur à son prix de vente probable.

3.2.7. Produits finis, marchandises et produits résiduels

La valeur actuelle correspond à la valeur nette de réalisation, c'est-à-dire au montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente des produits finis ou marchandises, net des coûts de sortie. Les coûts de sortie correspondent aux frais restant à supporter pour parvenir à la vente (transport, commissions, courtages, etc.).

SECTION 4: Evaluation des stocks à la date d'arrêté des comptes

4.1. Comptabilisation de la dépréciation des stocks

La constatation d'une dépréciation est obligatoire même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

- Pour la constatation d'une dépréciation : le compte **6593 Charges pour dépréciation des stocks** sera débité par le crédit du compte **39 Dépréciations des stocks et en-cours de production**.
- Lors de la reprise d'une dépréciation : le compte **39 Dépréciations des stocks et en-cours de production** sera débité par le crédit du compte **7593 Reprises de charges pour dépréciation des stocks**.

4.2. Contrat de vente ferme

L'existence d'un contrat de vente ferme peut être une exception à la constatation d'une dépréciation du stock : à la date de clôture de l'exercice, la valeur d'entrée est toujours retenue pour les stocks et les productions en cours qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme dont l'exécution interviendra ultérieurement, dès lors que le prix de vente stipulé couvre à la fois cette valeur et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

Il en est de même pour la fixation de la valeur des approvisionnements entrant dans la fabrication de produits ayant fait l'objet d'un contrat de vente ferme.

4.3. Assurance couvrant un stock

4.3.1. En cas de vol

L'indemnité constitue la contrepartie d'une charge imputable à des tiers et doit être comptabilisée en **7582 Indemnités d'assurances reçues.**

4.3.2. En cas de destruction par suite d'un sinistre (incendie, inondation...)

L'indemnité est à comptabiliser en **841 Produits HAO obtenus,** car il s'agit d'une situation accidentelle. Pour ne pas fausser le résultat d'exploitation, il faut faire apparaître la sortie du stock par le débit d'un compte de charge H.A.O, compte **831 Charges H.A.O constatées.**

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 15

Abandons de créances, opérations d'affacturage et titrisation

SECTION 1 :	Abandons de créances
SECTION 2 :	Opérations d'affacturage
SECTION 3 :	Titrisation

SECTION 1 : Abandons de créances

1.1. Définition

L'abandon de créance est une aide ou un avantage accordé par une entité créancière pour soutenir un partenaire en difficulté. La décision doit procéder d'un acte normal de gestion. Il en est ainsi lorsque l'opération permet à une entité de sauvegarder un débouché, une source d'approvisionnement ou encore de préserver la notoriété du groupe auquel appartiennent les deux partenaires.

1.2. Typologie

Il existe deux types d'abandons de créances:

- abandon de créance à caractère commercial ;
- abandon de créance à caractère financier.

1.2.1 Abandon de créance à caractère commercial

L'opération présente un caractère commercial lorsque la créance abandonnée trouve son origine dans les relations commerciales de deux entités et que cet abandon est consenti pour préserver des sources d'approvisionnement ou pour maintenir des débouchés.

1.2.2. Abandon de créance à caractère financier

L'opération présente un caractère financier lorsque, simultanément, la créance abandonnée est de nature non commerciale (prêt, avance...), que les liens qui unissent l'entité débitrice et l'entité créancière sont exclusifs de toute relation commerciale et que les motivations de l'abandon présentent un caractère strictement financier.

Les abandons de créances ne peuvent être assimilés en aucun cas comme un élément du prix d'achat ou de la cession des titres de participation dans le cadre d'un abandon de créances et dans le cadre d'une prise de contrôle ou de séparation d'une entité mère et de sa filiale.

1.3. Comptabilisation

1.3.1. Abandon de créance à caractère commercial

- **Pour l'entité qui abandonne la créance :**

L'abandon de créances à caractère commercial consenti en faveur d'une autre entité est considéré comme une charge hors activité ordinaire. Il est enregistré au débit du **compte 836 Abandons de créances consentis,** pour le montant hors TVA, si l'abandon est passible de TVA par le crédit du **compte 411 clients**.

- **Pour l'entité qui bénéficie de l'abandon de créance :**

L'abandon de créances à caractère commercial dont bénéficie une entité est considéré comme un produit hors activité ordinaire. Il est inscrit au crédit du compte **846 Abandons de créances obtenus,** pour le montant hors TVA, si l'abandon est passible de TVA par le débit du compte **401 Fournisseurs**.

1.3.2. Abandon de créance à caractère financier

- **Pour l'entité qui consent l'abandon de créance (entité mère) :**

L'abandon de créance à caractère financier consenti par une entité mère est considéré comme une charge hors activité ordinaire. Il est enregistré au débit du compte 836 **Abandons de créances consentis** par le crédit du compte **277 Créances rattachées à des participations** ou tout autre compte de créance concerné.

- **Pour l'entité qui bénéficie de l'abandon de créance (filiale) :**

L'abandon de créances à caractère financier dont bénéficie une filiale est considéré comme un produit hors activité ordinaire. Il est inscrit au crédit du compte **846 Abandons de créances obtenus** du compte par le débit du compte **181 Dettes liées à des participations** ou tout autre compte de dette concerné.

1.3.3. Cas particulier des abandons de créance avec clause de retour à meilleure fortune

Lorsque l'abandon de créance est assorti d'une clause de retour à meilleure fortune, l'entité bénéficiaire de l'abandon est soumise à cette condition, appelée clause résolutoire, c'est-à-dire que si ces moyens redeviennent suffisants, elle est obligée de rembourser les sommes abandonnées.

Cet abandon de créance fera l'objet d'un contrat indiquant les conditions résolutoires.

- l'événement qui constitue le retour à meilleure fortune ;
- les modalités de remboursement.

Les deux parties doivent mentionner l'existence d'une telle clause dans les Notes annexes sous forme d'engagements donnés (pour l'entité qui doit rembourser l'abandon consenti) et d'engagements reçus pour l'entité bénéficiaire du remboursement).

Le retour à meilleure fortune a pour conséquence :

- chez l'entité bénéficiaire de l'abandon: le remboursement constitue une charge hors activité ordinaire **compte 836 Abandons de créances consentis**,
- chez l'entité qui avait consenti l'abandon: le remboursement constitue un produit hors activité ordinaire **846 Abandons de créances obtenus**.

SECTION 2 : Opérations d'affacturage

2.1. Définition

L'affacturage ou factoring est une opération qui consiste en un transfert de créances commerciales de leur titulaire à un factor, qui se charge d'en opérer le recouvrement et qui en garantit la bonne fin, même en cas de défaillance momentanée ou permanente du débiteur.

La société d'affacturage (factor ou affactureur), organisme financier, propose trois services :

- le recouvrement des créances clients;
- les risques d'impayés des débiteurs insolvables;
- un financement à court terme.

En contrepartie du service elle perçoit :

- une commission d'affacturage;
- une commission de financement;
- éventuellement une retenue de garantie destinée à garantir le risque d'insolvabilité des débiteurs. Elle est restituée après recouvrement des créances solvables.

2.2. Le coût de l'affacturage

L'affacturage entraîne des coûts pour l'entreprise sous forme de commissions qui correspondent à la rémunération de l'affactureur. Cette rémunération se compose de deux parties :

2.2.1. Commission d'affacturage

Elle est obtenue en appliquant un taux de commission au montant total des créances cédées ; la base de calcul est le total des factures de doit, diminué du total des factures d'avoir. Cette commission, sert à rémunérer le risque couru par l'affactureur.

2.2.2. Commission de financement

La commission de financement rémunère l'avance de trésorerie. C'est un pourcentage d'intérêt classique calculé au prorata temporis, sur le volume effectif du financement apporté par le factor. Cette commission sert à rémunérer le crédit accordé par le factor.

2.3. Comptabilisation

- ✓ **Lors du transfert des créances du factor fait par subrogation** (matérialisé par l'avis d'achat du factor) : les comptes **4716 Compte d'affacturage** et **4717 débiteurs divers-retenues de garantie** (s'il y a lieu) sont débités par le crédit du compte **411 Clients**.
- ✓ **Lors du virement du montant net des créances** par le factor (avis de crédit), il convient de passer l'écriture suivante :

- sont débités les comptes :
  - **52 ou 53 banques** (pour le montant net perçu) ;
  - **6314 commissions d'affacturage** ;
  - **6745 Intérêts bancaires et sur opérations de trésorerie et d'escompte** (commission de financement) ;
  - **4454 TVA récupérable sur services extérieurs et autres charges** (pour la TVA sur les frais ;
- par le crédit du compte : 4716 **Compte d'affacturage.**

Si la commission de financement ne peut être distinguée de la commission d'affacturage, la totalité des frais sera imputée au compte **6745 Intérêts bancaires et sur opérations de trésorerie et d'escompte.**

Après recouvrement de la créance par le factor (bonne fin de l'opération), la retenue de garantie est restituée à l'entité. A cet effet, le compte **4717 débiteurs divers-retenues de garantie** sera débité, pour solde, par le crédit du compte **52 ou 53 banques.**

Dans la pratique, les garanties sont fonction des remises ; elles seront débloquées au fur et à mesure des paiements des clients.

L'entité doit mentionner dans les Notes annexes le montant des créances cédées, non échues.

2.4. Cas particulier de l'affacturage inversé

2.4.1. Définition

Contrairement à l'affacturage classique qui se caractérise par la cession, par le fournisseur, de certaines de ses créances clients à un factor, l'affacturage inversé est à l'initiative du client qui transfère des factures à payer à certains de ses fournisseurs (après leur accord) à un factor.

Le factor paie les fournisseurs au comptant, une fois la facture validée par le client, en déduisant un escompte de règlement. Le client, lui, paie les factures au factor dans le délai convenu, en supportant la commission d'affacturage.

Cette opération permet au fournisseur d'améliorer les délais de règlement de ses créances client et, par conséquent, son besoin de financement d'exploitation. Pour le client, elle présente l'avantage de mieux contrôler sa chaîne d'approvisionnement, et constitue un outil de fidélisation de ses fournisseurs.

2.4.2. Règles de comptabilisation

2.4.2.1. Comptabilisation chez le fournisseur

L'affacturage inversé s'analyse, pour l'entité qui a donné son accord au client, comme un règlement de créance client avec escompte (comptabilisé au débit du compte **673 Escomptes accordés**), le factor étant mandaté pour payer le fournisseur dès la validation de sa facture. Ainsi, la créance doit être soldée dès le paiement du factor, le fournisseur ne supportant plus le risque sur la créance, le paiement étant définitif.

2.4.2.2. Comptabilisation chez le client

Pour savoir si la dette d'exploitation change de nature en devenant une dette financière après l'opération d'affacturage inversé, il convient de prendre en considération les éléments suivants :

- la substance et l'objectif de l'opération ;
- les différences de caractéristiques entre la dette vis-à-vis du factor et celle d'un fournisseur en dehors du contrat d'affacturage (délais de règlement, intérêts facturés, garanties données, etc.).

De façon pratique, pour éviter un risque de requalification en dette financière, les conditions mentionnées sur la facture ne doit pas être modifiées, notamment la date d'échéance et le taux lié au retard de paiement. En outre, le coût du financement de la créance doit être supporté par le fournisseur, et non par le client donneur d'ordre.

SECTION 3 : Titrisation

3.1. Définition

La titrisation de créances consiste pour une entité à céder des créances qu'elle détient sur sa clientèle à une entité (spécifiquement créée pour l'occasion) qui finance l'acquisition de ces créances par l'émission de titres sur les marchés financiers.

3.2. Règles de comptabilisation

La titrisation s'analyse comme une cession et son traitement comptable se présente comme suit :

- les créances cédées doivent être décomptabilisées dès la remise du bordereau ;
- les frais générés par l'opération sont enregistrés dans les comptes de charge par nature de l'exercice au cours duquel a lieu l'opération,
- la décote résultant de la différence entre leur valeur actuelle des créances au moment du transfert et le prix de cession doit être enregistrée au débit du compte **6782 Pertes sur opérations financières**.

- lors de la liquidation de l'organisme de titrisation, le boni éventuel (pertes inférieures au montant prévu) réalisé et remboursé au cédant doit être constaté en produit au crédit du compte **7782 Gains sur opérations financières**.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 16

Capitaux propres et autres fonds propres

SECTION 1 :	Définition et contenu des capitaux propres
SECTION 2 :	Particularités attachées aux capitaux propres
SECTION 3 :	Notion juridique des capitaux propres
SECTION 4 :	Autres fonds propres

Les dispositions du présent chapitre ont pour objectif de prescrire le traitement comptable des capitaux propres et autres fonds propres.

SECTION 1 : Définition et contenu des capitaux propres

Du point de vue de l'analyse du bilan, les capitaux propres sont déterminés par la différence entre l'expression comptable, d'une part, de l'ensemble des éléments actifs de l'entité et, d'autre part, de l'ensemble des éléments du passif externe.

Les capitaux propres correspondent aussi au total formé des apports, des écarts de réévaluation, des réserves, des bénéfices autres que ceux pour lesquels une décision de distribution est intervenue, des pertes, des subventions d'investissement et des provisions réglementées.

Certains de ces éléments sont susceptibles d'être grevés d'une dette fiscale latente, d'autres peuvent engendrer des créances fiscales latentes.

Dans une optique fonctionnelle, les capitaux propres participent concurremment avec les éléments du passif externe au financement de l'entité.

Reportés dans le modèle de bilan, les capitaux propres associés aux dettes financières (emprunts et dettes assimilées, dettes de location acquisition et contrats assimilés, dettes liées à des participations, provisions pour risques et charges) forment les ressources stables qui représentent les moyens de financement utilisés par l'entité de façon permanente et durable.

Dans le Système comptable OHADA, les capitaux propres sont regroupés dans les comptes de ressources durables de la classe 1 sous les numéros et intitulés suivants :

- **10 Capital ;**
- **11 Réserves ;**
- **12 Report à nouveau ;**
- **13 Résultat net de l'exercice ;**
- **14 Subventions d'investissement ;**
- **15 Provisions réglementées et fonds assimilés.**

Chacun de ces éléments des capitaux propres est défini dans la terminologie du Système comptable OHADA (**cf. Titre VI Définitions des termes**)

SECTION 2 : Particularités attachées au capital social

Chacun des comptes recensés dans le contenu des capitaux propres, présente des particularités évoquées ci-dessous.

2.1. Capital

Cette notion est commune à des structures juridiques différentes :

- Pour les entités constituées sous forme de sociétés, il s'agit du capital social (compte 101), dont la comptabilité suit les phases successives de souscription (souscrit, non appelé ; appelé, non versé ; appelé, versé) ou de remboursement (amorti, non amorti) et les aléas de la vie des structures sociales : augmentations de capital, fusions, apports partiels d'actif, conversion d'obligations en actions, etc. Les conséquences vis-à-vis du capital d'origine sont inscrites au compte **105 Primes liées au capital social.**

Le compte de créance de la société sur les actionnaires, pour la partie du capital souscrit non appelé, est inscrit au débit du **compte 109** et porté en seconde ligne au passif du bilan, s'il subsiste à la clôture de l'exercice, en soustraction du capital nominal.

- Pour les entités à caractère public alimentées sous forme de capital par dotation : compte **102 Capital par dotation**.
- Pour les entités personnelles, dont le capital initial est égal à la différence entre la valeur des éléments actifs et des éléments passifs que l'exploitant, à défaut de règle de droit commercial (notion de patrimoine limitée au droit civil), décide d'inscrire au bilan de son entité (**compte 103**).

Le capital initial est modifié ultérieurement par les apports et les retraits de capital (dont la rémunération, les impôts et autres charges ou prélèvements personnels) enregistrés au cours de l'exercice au compte de l'exploitant (**compte 104**).

- En cas de réévaluation, les écarts entre les valeurs des actifs réévalués et les actifs d'origine sont constatés dans un compte spécifique (**compte 107**).

2.2. Réserves

Outre les réserves habituellement créées dans les sociétés, **réserve légale (compte 111)**, **réserves statutaires ou contractuelles (compte 112)**, **réserves facultatives (compte 1181)**, **les réserves réglementées (compte 113)** couvrent des obligations d'affectation pour bénéficier de mesures fiscales (plus-values à long terme) ou des obligations contractuelles (réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement) ou, éventuellement, en cas de réévaluation, des actifs non amortissables, selon la législation en vigueur.

2.3. Report à nouveau

Le report à nouveau correspond au montant soit des bénéfices d'exercices antérieurs dont l'affectation a été reportée sur les exercices ultérieurs, soit des pertes constatées à la clôture d'exercices antérieurs qui n'ont pas été compensées par des prélèvements opérés sur les bénéfices, les réserves ou le capital. A titre exceptionnel, le compte report à nouveau sera utilisé pour enregistrer les imputations sur les capitaux propres résultant des changements de méthodes et des corrections d'erreurs significatives.

Le report à nouveau est inscrit au passif du bilan où il doit figurer sur une ligne distincte : en moins, si son solde est débiteur, et en plus, si son solde est créditeur. Il constitue un élément des capitaux propres.

2.4. Résultat net de l'exercice

Au plan comptable, le résultat net de l'exercice – compte 13 – peut être obtenu par virement successif des charges et des produits afférents aux soldes intermédiaires prévus par le Système comptable OHADA. Chacun des soldes visés ci-dessus (à l'exception du premier représentant la marge brute) est obtenu par virement du solde intermédiaire précédent (solde du compte **132 – Marge commerciale** viré au compte **133 – Valeur ajoutée**, par exemple) et par affectation des charges et produits qui lui sont liés, conformément à la structure du modèle de compte de résultat du Système Comptable OHADA.

Le montant figurant en solde final du **compte 13** constitue un bénéfice si le montant des produits l'emporte sur celui des charges (**compte 131**) ou une perte dans le cas inverse (**compte 139**).

Au bilan, il figure en plus (bénéfice) ou en moins (perte) dans les capitaux propres de fin d'exercice.

S'il s'agit d'une société de capitaux, pour apprécier le véritable montant des capitaux propres, il faut prendre en compte la dette à court terme que constituera, le cas échéant, la distribution de dividendes proposée aux actionnaires par le conseil d'administration (capitaux propres après répartition du bénéfice). Ce montant net des capitaux propres après répartition est intéressant à connaître au plan économique et financier, mais n'a pas de portée juridique spécifique. Au sens de la loi sur les sociétés commerciales, les "capitaux propres" sont déterminés avant répartition.

2.5. Subventions d'investissement

L'octroi de subventions et d'aides publiques aux entités fait l'objet d'une étude particulière à laquelle il faut se reporter.

Au bilan, les subventions d'investissement font partie des "autres capitaux propres". En effet, au stade de l'appréciation des capitaux propres en fin d'exercice, il convient d'attirer l'attention sur l'impôt latent que devra supporter l'entité au fur et à mesure de l'amortissement des biens amortissables, acquis à l'aide d'une subvention d'équipement, dans la mesure où cette dernière a été inscrite directement au **compte 14** et sera rapportée aux résultats des exercices d'amortissement des biens.

Même dans le cas de subventions affectées à l'acquisition ou à la création d'éléments d'actif non amortissables, il est généralement prévu que la subvention sera réintégrée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles ces immobilisations sont inaliénables aux termes du contrat ou, à défaut d'une telle clause, sur une durée de dix ans.

2.6. Provisions réglementées et fonds assimilés

Les provisions réglementées sont des provisions qui ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision et sont comptabilisées en application de dispositions légales ou réglementaires. Ce sont, en général, des dispositions à caractère fiscal qui obligent les entités à créer ces provisions par un mécanisme comptable analogue à celui des provisions pour dépréciation et des provisions financières pour risques et charges, en contrepartie de l'avantage fiscal consenti.

Avec les subventions d'investissement, les provisions réglementées sont regroupées au bilan dans la rubrique des autres capitaux propres. En effet, elles ont le caractère de réserves

placées, pour la plupart, sous un régime d'exonération provisoire d'impôt. Elles incorporent donc, dans leur montant, une charge latente correspondant à cet impôt.

Il en est ainsi en ce qui concerne les provisions pour amortissements fiscaux dérogatoires et les provisions pour plus-values de cession à réinvestir, qui feront toujours l'objet d'une réintégration dans le résultat au cours des exercices suivant leur constitution.

Pour éviter de perturber le résultat d'exploitation, toutes les écritures concernant la création et la reprise de ces provisions sont constatées en classe 8, qui regroupe les charges et les produits hors activités ordinaires.

La place des provisions réglementées au passif du bilan évite également de fausser la valeur nette comptable des immobilisations, car la déduction qui porte sur les valeurs brutes à l'actif ne concerne ainsi que des dépréciations justifiées économiquement.

La provision spéciale de réévaluation sera créée, selon la législation fiscale en vigueur, pour constater l'écart entre la valeur réévaluée et la valeur d'origine des immobilisations amortissables. Elle sera reprise, par l'intermédiaire du **compte 799**, au rythme des amortissements desdites immobilisations, assurant ainsi la neutralité de l'opération sur le plan fiscal.

Les autres provisions réglementées et fonds assimilés, sont liés à la législation fiscale ou à des dispositions particulières auxquelles il convient de se reporter pour leur traitement comptable.

SECTION 3 : Notion juridique des capitaux propres

L'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE recourt à la notion de **capitaux propres** principalement à l'occasion de la procédure de **perte de la moitié du capital**.

Si, du fait des pertes enregistrées dans les états financiers de synthèse, les capitaux propres de la société deviennent inférieurs à la moitié du capital social :

Pour les SARL, le gérant ou, le cas échéant, le commissaire aux comptes, doit dans les quatre (4) mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître cette perte, consulter les

associés sur l'opportunité de prononcer la dissolution anticipée de la société (art 371 AUSCGIE).

Pour les SA, le conseil d'administration ou l'administrateur général, selon le cas, est tenu, dans les quatre (4) mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître cette perte, de convoquer l'assemblée générale extraordinaire à l'effet de décider de la dissolution anticipée de la société (art 664 AUSCGIE).

Les **capitaux propres** et le **capital** se définissent comme suit :

3.1. Les capitaux propres

Ils s'entendent au total des éléments précisés en section 2 ci-dessus :

- capital nominal
- + écarts de réévaluation
- + réserves
- + report à nouveau
- + résultat net de l'exercice
- + subventions d'investissement
- + provisions réglementées.

Ils ne comprennent pas les **autres fonds propres** qui peuvent, le cas échéant, figurer au bilan (cf. SECTION 4).

En revanche, ils incluent l'intégralité du capital social nominal, y compris la fraction non appelée ou non libérée. Dès lors, leur montant est celui qui figure au passif du bilan (total capitaux propres), augmenté du capital non appelé.

3.2. Le capital

Il s'entend du capital social nominal, qu'il soit libéré ou non, amorti ou non, existant à la clôture de l'exercice.

Aussi, la procédure spéciale de décision des associés ou de l'Assemblée générale extraordinaire (A.G.E.) est-elle à déclencher, si les capitaux propres sont devenus inférieurs à la moitié du capital social.

SECTION 4 : Autres fonds propres

Une rubrique **Autres fonds propres** doit figurer au passif du bilan, entre les Capitaux propres et les Dettes financières, dans le cas où l'entité a reçu des financements d'une nature intermédiaire entre les capitaux propres et les dettes.

Selon les cas et les législations, il peut s'agir :

- de **titres participatifs** émis par certaines sociétés et qui constituent des ressources tenant à la fois de l'action et de l'obligation (remboursables seulement à très long terme ; rémunération avec partie fixe et partie variable ; dernier rang de remboursement immédiatement avant les actions ; droits des porteurs identiques à ceux d'obligataires...) ;
- d'avances conditionnées reçues de l'Etat et dont le remboursement est tout à la fois à long terme et conditionnel. Exemple : remboursement de l'avance si l'investissement qu'elle a permis d'acquérir a généré une production cumulée supérieure à un seuil donné, généralement très élevé. Leur probabilité de remboursement est, a priori, très faible, d'où leur place en **autres fonds propres** plutôt qu'en **dettes** ;
- de titres subordonnés à durée indéterminée (T.S.D.I.), appelés parfois **obligations perpétuelles** ;
- d'obligations remboursables en actions (O.R.A.) ;
- d'autres instruments financiers, non remboursables, ou remboursables à l'initiative de l'entité, ou remboursables à l'aide d'autres instruments de capitaux propres (exemple O.R.A.).

Toutes ces ressources présentent soit une faible probabilité de remboursement, soit une absence d'échéancier, soit le remboursement par d'autres instruments de capitaux propres. Sans être des **capitaux propres**, elles en sont proches, d'où leur place dans cette rubrique spécifique **Autres fonds propres**. Elles sont toutes comptabilisées au crédit du **compte 167**. Elles ne doivent pas être confondues avec quelques formes particulières d'emprunts, classées en **Dettes financières** :

- emprunts participatifs, qui doivent leur nom au fait que leur rémunération comporte, outre un intérêt fixe, une partie variable liée au bénéfice ou à une performance de l'entité, mais dont le caractère principal est d'être définis, par certaines législations, comme créances de dernier rang sur les entités emprunteuses ;

- obligations à remboursement optionnel en actions ; obligations convertibles en actions (O.C.A.) ; obligations échangeables contre des actions (O.E.C.A.) ; obligations à bons de souscription d'actions (O.B.S.A.).

Les Notes annexes doivent faire mention des éléments des autres fonds propres.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 17

Subventions et aides publiques

SECTION 1 :	La notion de subvention publique
SECTION 2 :	Typologie des subventions
SECTION 3 :	Comptabilisation des subventions
SECTION 4 :	Particularités liées à la comptabilisation des subventions
SECTION 5 :	Informations à fournir

Les dispositions du présent chapitre ont pour objectif de prescrire le traitement comptable des subventions et aides publiques.

SECTION 1 : La notion de subvention publique

Les subventions publiques sont des aides publiques qui se caractérisent par un transfert de ressources à une entité en échange du fait qu'elle s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles. Elles excluent les formes d'aide publique dont la valeur ne peut pas être raisonnablement déterminée ainsi que les transactions avec l'Etat qui ne peuvent pas être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité.

L'aide publique est une mesure prise par l'autorité publique destinée à fournir un avantage spécifique à une entité ou à une catégorie d'entités répondant à certains critères. L'aide publique, n'inclut pas les avantages fournis uniquement indirectement, au moyen de mesures affectant les conditions générales de l'activité économique, telles que la mise à disposition d'infrastructures dans des zones de développement ou l'imposition de contraintes commerciales à des concurrents.

L'autorité publique recouvre à la fois l'Etat ainsi que les organismes publics et tout autre organisme similaire local, national ou international.

La subvention est une aide accordée à l'entité pour lui permettre de couvrir certaines de ses dépenses ; de par sa nature, la subvention n'est pas remboursable. Il ne faut donc pas la confondre avec :

- une avance ou un prêt ;
- un apport à titre de capital.

Le présent Acte uniforme fait la distinction entre les subventions reçues, enregistrées selon leur destination aux comptes :

- **14 – Subventions d'investissement ;**
- **71 – Subventions d'exploitation ;**
- **88 – Subventions d'équilibre.**

et, les deux autres possibilités d'affectation des biens ou fonds apportés par l'Etat aux entités publiques qui sont à inscrire dans les comptes :

- **163 – Avances reçues de l'Etat ;**
- **102 – Capital par dotation.**

Le compte 102 a, pour les entités publiques, le même caractère que le capital social dans les entités privées. Il peut être constitué par la contrepartie des apports en nature (immobilisations, stocks...) ou en espèces et parfois d'ailleurs sous une fausse dénomination de subventions.

Pour éviter toute confusion, il est indispensable pour les entités de se référer aux décisions notifiées par l'autorité publique pour déterminer la nature, l'objet et les conditions d'emploi des biens et fonds attribués.

SECTION 2 : Typologie des subventions

Selon l'objet visé, trois catégories d'aides sont allouées aux entités par l'autorité publique sans obligation de remboursement :

- les subventions d'investissement, en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées ou de financer des activités à long terme ; les valeurs immobilisées consistent le plus souvent en matériels ou en immeubles, d'où le nom de subventions d'équipement habituellement donné à ces subventions. Cependant, dans certains cas, la subvention vise plus largement le financement d'actifs productifs comprenant, outre les immobilisations, le "besoin en fonds de roulement" ou besoin de financement de l'exploitation. Cette dernière situation justifie le terme générique de "subventions d'investissement" ;
- les subventions d'exploitation, pour compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation (services publics à prix imposés) ou de certaines charges d'exploitation (études et recherches...) ;
- les subventions d'équilibre, de façon à compenser en tout ou partie la perte que l'entité aurait constatée si cette subvention ne lui avait pas été accordée.

SECTION 3 : Comptabilisation des subventions

3.1. Principes généraux

Les subventions publiques ne doivent pas être comptabilisées tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que :

- l'entité se conformera aux conditions attachées aux subventions ;
- et les subventions seront reçues.

Les subventions peuvent être analysées comme :

- un enrichissement de l'entité, à comptabiliser comme un produit rattachable à l'exercice d'octroi de la subvention ;
- un accroissement des capitaux propres, à enregistrer directement comme tel ;
- une réduction du coût d'acquisition ou de production des biens financés, en tout ou partie, à l'aide des subventions.

3.2. Comptabilisation des subventions d'investissement

Il s'agit d'un accroissement des capitaux propres à la date d'octroi de la subvention (crédit du **compte 14**) avec :

- ✓ un amortissement du bien sur sa durée d'utilité et pour sa valeur d'entrée, sans réduction de coût, du fait de la subvention (dotation aux amortissements par le débit du **compte 68** concerné) ;
- ✓ une reprise du montant de la subvention au fur et à mesure de l'exécution du plan d'amortissement du bien. Chaque année, la reprise est égale au montant de la dotation aux amortissements pratiquée pour le bien, multipliée par le rapport existant entre le montant de la subvention et la valeur d'entrée de l'immobilisation (crédit du compte **799 Reprises de subventions d'investissement**). Lorsque la subvention sert à financer une immobilisation ayant fait l'objet d'un amortissement fiscal, la reprise de la subvention est fonction de la dotation globale (amortissement économique et dérogatoire) afin d'éviter une dégradation du résultat comptable uniquement pour des raisons fiscales.

Le détail des écritures est inscrit dans le fonctionnement du **compte 14** (**cf. Titre 7 Structure, contenu et fonctionnement des comptes**).

L'exposé sur la subvention d'investissement peut être complété par les points suivants :

- Lorsque la subvention porte sur le financement d'une immobilisation non amortissable, le montant de la subvention est "repris" chaque année dans le résultat (**compte 799**) par fractions égales calculées sur la durée d'inaliénabilité du bien, ou, en l'absence de telle clause d'inaliénabilité, sur une durée de 10 ans (la reprise de chaque exercice est égale au dixième du montant de la subvention).

  Toutefois, lorsque les subventions relatives à des immobilisations non amortissables nécessitent de remplir certaines conditions, elles sont reprises dans le résultat sur les périodes qui supportent le coût pour satisfaire à ces obligations.
- Lorsque la subvention prend la forme d'un transfert direct et gratuit d'une immobilisation à l'entité, la valeur à retenir est celle qui est définie à l'article 36 du présent Acte uniforme : "le coût historique... est constitué par... la valeur actuelle pour les biens acquis à titre gratuit". Cette valeur est définie à l'article 42 comme une "valeur d'estimation du moment qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité de l'élément pour l'entité".
- Des dérogations au fonctionnement lié aux **comptes 14, 681 et 799** sont admises par le Système Comptable OHADA "lorsque la mesure sera justifiée par des circonstances particulières, notamment par le régime juridique des entités, l'objet de leur activité, les conditions posées ou les engagements demandés par les autorités ou organismes ayant alloué ces subventions".

Ni la nature, ni l'étendue des dérogations ne sont précisées par ce texte.

Cependant, s'il est considéré que, dans le cas des entités publiques, le transfert de valeur s'opère, en fait, à l'intérieur d'un seul et même patrimoine d'une personne morale, en l'occurrence l'Etat, l'octroi de subventions d'équipement à ces entités, à défaut de dispositions contraires, a plus le caractère d'une dotation en capital qui doit figurer au compte 102, que celui de subvention à inscrire au **compte 14**.

3.3. Comptabilisation des subventions d'exploitation

Il s'agit d'un enrichissement immédiat de l'entité, à comptabiliser comme un produit à rattacher à l'exercice d'octroi de la subvention (crédit du **compte 71**) lorsqu'elle est versée en fonction des conditions contractuelles qui lient l'entité aux parties versantes (cas des entités de services publics).

Le montant de la subvention est porté au compte **71 Subventions d'exploitation** pour le montant des subventions acquises par le débit du compte **4495 Etat, subventions d'exploitation à recevoir** ou **4582 Organismes internationaux, subventions à recevoir**.

Dans le cas où la subvention est destinée à rembourser des frais forfaitaires ou des frais réels identifiés, les entités bénéficiaires peuvent :

- soit créditer le compte **781 Transferts de charges d'exploitation** (frais déterminés en comptabilité analytique de gestion ou statistiquement),
- soit créditer directement les comptes de charges identifiés de la **classe 6** (frais réels), par le débit du compte **449 Etat, Créances et dettes diverses**, puis du compte de trésorerie concerné.

3.4. Comptabilisation des subventions d'équilibre

Il s'agit, également, d'un enrichissement de l'entité, mais dont la cause ne peut être recherchée, comme pour la subvention d'exploitation, dans une insuffisance de prix de vente ou dans un excès de charges à supporter. En conséquence, elle est comptabilisée hors activités ordinaires au crédit du compte **88 Subventions d'équilibre** par le débit du **compte 449**, puis du compte de trésorerie concerné.

Le détail des écritures est inscrit dans le fonctionnement du **compte 88 (cf. Contenu et fonctionnement des comptes)**.

SECTION 4 : Particularités liées à la comptabilisation des subventions

4.1. Aides publiques autres que subventions

4.1.1. Prêts, avances et apports en capital

4.1.1.1. Prêts

Dans le cas d'un prêt de l'État ou d'un organisme public, l'entité est en position d'emprunteur et la comptabilisation se fait de façon identique au cas d'un emprunt bancaire. Il en est de même pour les avances assorties d'intérêts.

4.1.1.2. Avances

A. Définition

Les avances consistent en sommes d'argent mises à disposition de l'entité et que cette dernière devra rembourser ultérieurement. Toutefois, certaines avances ne sont remboursables qu'en cas de succès (lancement d'une étude, développement d'une fabrication ...) ; en cas d'échec, elles sont immédiatement transformées en subventions. Inversement, en cas de succès, une clause peut prévoir le remboursement avec prime.

B. Comptabilisation

Les avances sont comptabilisées au crédit du compte **163 Avances reçues de l'Etat**, lors de l'affectation à l'entité, par le débit d'un compte de **Trésorerie**.

Lors du remboursement, le même compte sera débité par un compte de Trésorerie. Dans l'hypothèse d'un remboursement avec prime, la différence entre le montant de l'avance et le remboursement constitue une charge financière à étaler sur la durée du remboursement au prorata des sommes remboursées.

Dans le cas où l'avance est abandonnée par la puissance publique selon les conventions figurant au contrat d'octroi de l'avance (échec d'une recherche, non-obtention d'une rentabilité...), le compte sera soldé par le compte de produit **71 Subvention d'exploitation**.

4.1.1.3. Apports en capital

L'Etat peut doter des entités publiques d'apports en capital de la même façon que les associés d'une entité privée. L'apport peut avoir lieu en espèces ou en nature (immobilisations, stocks…).
Le montant de l'augmentation de capital est alors porté au compte **102 Capital par dotation**.

4.1.2. Autres formes d'aides publiques

Certaines formes d'aide publique qui ne peuvent pas être raisonnablement évaluées et les transactions avec l'Etat qui ne peuvent pas être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité sont exclues de la définition des subventions publiques. Elles ne font donc pas l'objet d'une comptabilisation en tant que subvention. Le cas échéant, l'importance d'un tel avantage peut nécessiter de fournir des informations sur la nature, l'étendue et la durée de l'aide afin que les états financiers ne soient pas trompeurs.

4.2. Subvention accordée sous condition résolutoire et suspensive

4.2.1. Subvention accordée sous condition résolutoire

La subvention est accordée sous réserve de remplir certaines conditions techniques dans un délai donné, à défaut de quoi, l'entité devra reverser la subvention reçue.

La subvention est comptabilisée dès la signature de l'accord mais l'entité doit comptabiliser une provision pour risques et charges, si elle prévoit de ne pas respecter ces conditions à la clôture de l'exercice.

4.2.2. Subvention accordée sous condition suspensive

Si la subvention n'est pas acquise tant que certaines conditions n'auront pas été réalisées, il n'est pas possible de l'enregistrer en produit tant que celles-ci ne sont pas satisfaites. La condition suspensive retarde donc la comptabilisation en résultat. Au cas où une fraction, voire la totalité, de la subvention serait perçue avant la complète satisfaction des conditions requises, cette dernière serait comptabilisée au crédit du compte **4497 Etat, avances sur subventions**.

EXEMPLE : une subvention ne sera accordée que lorsque l'entité aura acquis les terrains destinés à la construction de ses unités de production.

4.3. Remboursement des subventions publiques

Une subvention publique qui devient remboursable doit être comptabilisée comme un changement d'estimation comptable.

4.3.1. Subventions d'investissement

Le remboursement d'une subvention d'investissement doit être comptabilisé en réduisant le solde du compte **14 Subvention d'investissement** du montant remboursable.

4.3.2. Subventions d'exploitation

Le remboursement d'une subvention d'exploitation doit être :

- imputé en premier lieu sur le solde du compte **477 Produits constatés d'avance** utilisé à la clôture de l'exercice dans le cas d'une subvention accordée pour plusieurs

exercices. En cas d'excédent ou en l'absence de crédit différé, le remboursement doit être comptabilisé directement en charges dans le compte **831 Charges HAO constatées** pour tenir compte du caractère non récurent du remboursement d'une telle subvention ;

- comptabilisé directement en charges dans le cas contraire.

4.3.3. Subventions d'équilibre

Le remboursement d'une subvention d'équilibre doit être comptabilisé en charges H.A.O. dans le compte **831 Charges HAO constatées**.

4.4. Subvention d'investissement liée à une immobilisation décomposable

Pour les immobilisations qui ont fait l'objet d'une décomposition, les subventions sont ventilées proportionnellement entre les différents composants, sauf si elles ne sont pas significatives. Si leur montant n'est pas significatif ou si la ventilation n'est pas possible, les subventions sont amorties et reprises au même rythme que l'amortissement du composant structure.

4.5. Décomptabilisation d'une immobilisation financée par subvention

En cas de cession d'une immobilisation ayant bénéficié d'une subvention, la fraction de subvention non encore rapportée aux résultats est, du point de vue comptable, reprise par le **compte 799** de l'exercice de cession.

4.6. Dépréciations d'immobilisations subventionnées

Lorsque qu'il existe un indice de perte de valeur, l'entité doit déterminer la valeur actuelle de l'immobilisation et la comparer à sa valeur nette comptable. Si la valeur actuelle de l'immobilisation est inférieure à sa valeur nette comptable, une dépréciation doit être constatée même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

Dans le cas d'une immobilisation subventionnée, cette dépréciation peut être déterminée de deux façons :

- comparaison de la valeur actuelle de l'immobilisation à sa valeur nette comptable minorée des subventions d'investissement non encore reprises en résultat. Par conséquent, le rythme de reprise des subventions n'est pas modifié.

- comparaison de la valeur actuelle de l'immobilisation à la valeur nette comptable sans tenir compte des subventions d'investissement. Dans ce cas, le montant des subventions restant inscrit dans les capitaux propres doit être repris à hauteur de la dépréciation afin que l'impact sur le résultat soit le même dans les deux approches.

Les notes annexes doivent, en tout état de cause, fournir toutes les précisions utiles à la compréhension des modalités d'évaluation et de dépréciation.

La valeur nette comptable d'un matériel est de 20 000 000 F. Ce matériel a été financé par une subvention. Le solde du compte de subvention d'investissement non encore rapporté au compte résultat est de 12 000 000 F. Suite au constat d'un indice de perte de valeur, ce matériel a fait l'objet d'un test de dépréciation. Le test de dépréciation indique que la valeur actuelle du matériel est de 6 000 000 F.

La dépréciation peut être déterminée de deux façons différentes :

Première méthode :

Montant de la dépréciation = (VNC - solde du compte de Subvention) - valeur actuelle

= (20 000 000 - 12 000 000) - 6 000 000 = 2 000 000 F

La dépréciation sera constatée dans un compte de charge (compte **6914 Dotations pour dépréciations des immobilisations corporelles**.) pour un montant de 2 000 000 F.

L'impact sur le résultat de l'exercice est donc une diminution du résultat de **2 000 000 F**.

Deuxième méthode :

Montant de la dépréciation = VNC - valeur actuelle

= 20 000 000 - 6 000 000 = 14 000 000 F

Le montant de la reprise de la subvention est de 12 000 000 F. Cette reprise sera constatée dans un compte de produit (compte **799 Reprises de subventions d'investissement).**

L'impact net sur le résultat de l'exercice est donc une diminution de **2 000 000 F** du résultat de l'exercice (charge liée à la dotation aux amortissements de 14 000 000 – produit lié à la reprise de la subvention de 12 000 000).

Conclusion : on constate que les deux méthodes ont le même impact sur le résultat de l'exercice.

4.7. Cas spécifique des subventions non versées

En cas de non reversement d'une subvention comptabilisée lors de son octroi, la créance devient une créance irrécouvrable à inscrire :

- dans le compte **6515 Pertes sur créances autres débiteurs** pour les subventions d'exploitation et d'investissement,
- dans le compte **834 Pertes sur créances HAO (même si la créance a été enregistrée dans le compte 449)** pour les subventions d'équilibre (comptabilisées dans un compte de produit HAO).

De plus, pour ce qui concerne les subventions d'investissement, le compte **14 Subvention d'investissement** (figurant dans les capitaux propres) sera débité par le crédit du compte **799 Reprises de subventions d'investissement.**

4.8. Cas spécifique des subventions accordées par une entité privée

Les subventions accordées par une entité privée ont pour but de subvenir à certaines dépenses de tiers (association par exemple). Dans la comptabilité de l'entité qui accorde la subvention, celle-ci constitue une charge hors activité ordinaire à inscrire au débit du compte **831 Charges HAO constatées,** mais peut être comptabilisée au débit d'un compte de charge d'exploitation par nature **6582 Dons** ou **6583** Mécénat si elle est récurrente.

SECTION 5 : Informations à fournir

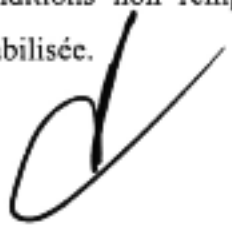
5.1. Informations à fournir dans le bilan

Seul figure au Bilan, dans les capitaux propres, le montant net de la subvention d'investissement non encore viré au compte de résultat.

5.2. Informations à fournir dans les Notes annexes

Les informations suivantes sont requises dans les Notes annexes au titre des subventions publiques :

- la nature et l'étendue des subventions publiques comptabilisées dans les états financiers et l'indication des autres formes d'aide publique dont l'entité a directement bénéficié ;
- les conditions non remplies et toute autre éventualité relative à l'aide publique comptabilisée.



PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 18

Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

SECTION 1 :	Définitions
SECTION 2 :	Comptabilisation des provisions
SECTION 3 :	Evaluation des provisions
SECTION 4 :	Cas particuliers de provisions
SECTION 5 :	Informations à fournir

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 37** « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : septembre 1998).

Les dispositions du présent chapitre ont pour objectif de prescrire le traitement comptable des provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

SECTION 1 : Définitions

1.1. Définitions

1.1.1. Définition d'une provision

Une provision est un passif externe dont l'échéance ou le montant est incertain. Selon le Système Comptable OHADA, le terme « **provision** » désigne les provisions pour risques et charges et de façon dérogatoire, les provisions règlementées. En effet, les provisions réglementées ne répondent pas à la définition comptable d'une provision car elles ne correspondent ni à un risque, ni à une charge future. Elles sont constituées uniquement en application de dispositions fiscales.

Par ailleurs, les dotations aux provisions pour risques et charges financières à plus d'un an sont inscrites dans un compte de dotation aux provisions, tandis que celles qui sont liées à un risque à moins d'un an, sont portées au débit du compte intitulé : « **Charges pour provisions pour risques à courte terme** » et sont traitées comme des charges décaissables.

1.1.2. Définition d'un passif externe

Un passif externe est une obligation actuelle de l'entité de transférer une ressource économique à la suite d'événements passés.

1.1.3. Un passif éventuel est :

- une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance ou la non-survenance d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ; ou
- une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée :
  - soit parce qu'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est nécessaire pour éteindre l'obligation ;

- soit parce que le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

1.1.4. Un actif éventuel

Un actif éventuel est défini comme un actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.

Un actif éventuel ne peut pas être comptabilisé, mais il fera l'objet d'une note en annexe lorsque l'entrée d'avantages économiques est probable et le montant significatif.

SECTION 2 : Comptabilisation des provisions

2.1. Conditions de comptabilisation

Il existe trois conditions nécessaires pour comptabiliser une provision :

- Il existe une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé; le fait générateur d'une obligation est un événement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que de régler cette obligation ;
- Il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques futurs sera nécessaire pour régler l'obligation ;
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Si ces trois conditions ne sont pas réunies, aucune provision ne peut être constituée.

2.1.1. Obligation actuelle résultant d'un événement passé

2.1.1.1. Obligations juridiques et implicites

Une obligation juridique est une obligation qui découle des dispositions légales ou réglementaires, d'un contrat ou de toute autre source de droit.

Une obligation implicite est une obligation qui découle des actions d'une entité lorsque :

- elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités;
- et qu'elle a, en conséquence, crée chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ses responsabilités.

L'obligation implicite est liée au respect des usages ou de la volonté de conserver de bonnes relations d'affaires, ou encore des pratiques passées de l'entité. Par cet engagement professionnel, l'entité accepte certaines responsabilités qui l'engageront financièrement et qui généreront des passifs externes. Aussi, la société décharge la partie adverse de tout passif éventuel et fait naître une attente légitime chez un tiers.

Dans de rares cas, l'existence d'une obligation actuelle n'apparaît pas clairement. Il convient alors de prendre en compte toutes les informations disponibles pour apprécier cette existence. Si l'existence de l'obligation est plus probable qu'improbable (c'est-à-dire supérieure à 50 %), une provision doit être comptabilisée, sous réserve toutefois du respect des autres conditions.

2.1.1.2. Evénement passé

L'obligation actuelle doit résulter d'un événement antérieur à la reconnaissance du passif externe. Cet événement passé, est appelé "fait générateur". Les seuls passifs externes pouvant être comptabilisés sont ceux qui existent à la date de clôture et qui aboutissent à une obligation actuelle.

2.1.1.3. Existence de tiers à la date de clôture

L'obligation implique toujours un engagement vis-à-vis d'un tiers à la date de clôture. Le tiers peut être une personne physique ou morale, mais aussi la collectivité, pour des provisions concernant, par exemple, la protection de l'environnement. La décision de la direction ou du conseil d'administration ne crée pas une obligation implicite à la date de clôture, sauf si, avant cette date, cette décision a été communiquée aux personnes concernées de façon suffisamment spécifique pour créer chez elles l'attente fondée que l'entité assumera ses responsabilités.

2.1.2. Sortie probable de ressources

Une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est probable pour régler l'obligation de l'entité, c'est-à-dire qu'il est plus probable qu'improbable que cette sortie de ressources se produira.

Si la probabilité de sortie de ressources est plus improbable que probable, aucune provision ne doit être constatée mais une information dans les Notes annexes doit être fournie au titre d'un passif éventuel. En revanche, si la probabilité de sortie de ressources est très faible, aucune provision n'est constatée et aucune information n'est nécessaire.

2.1.3. Estimation fiable de l'obligation

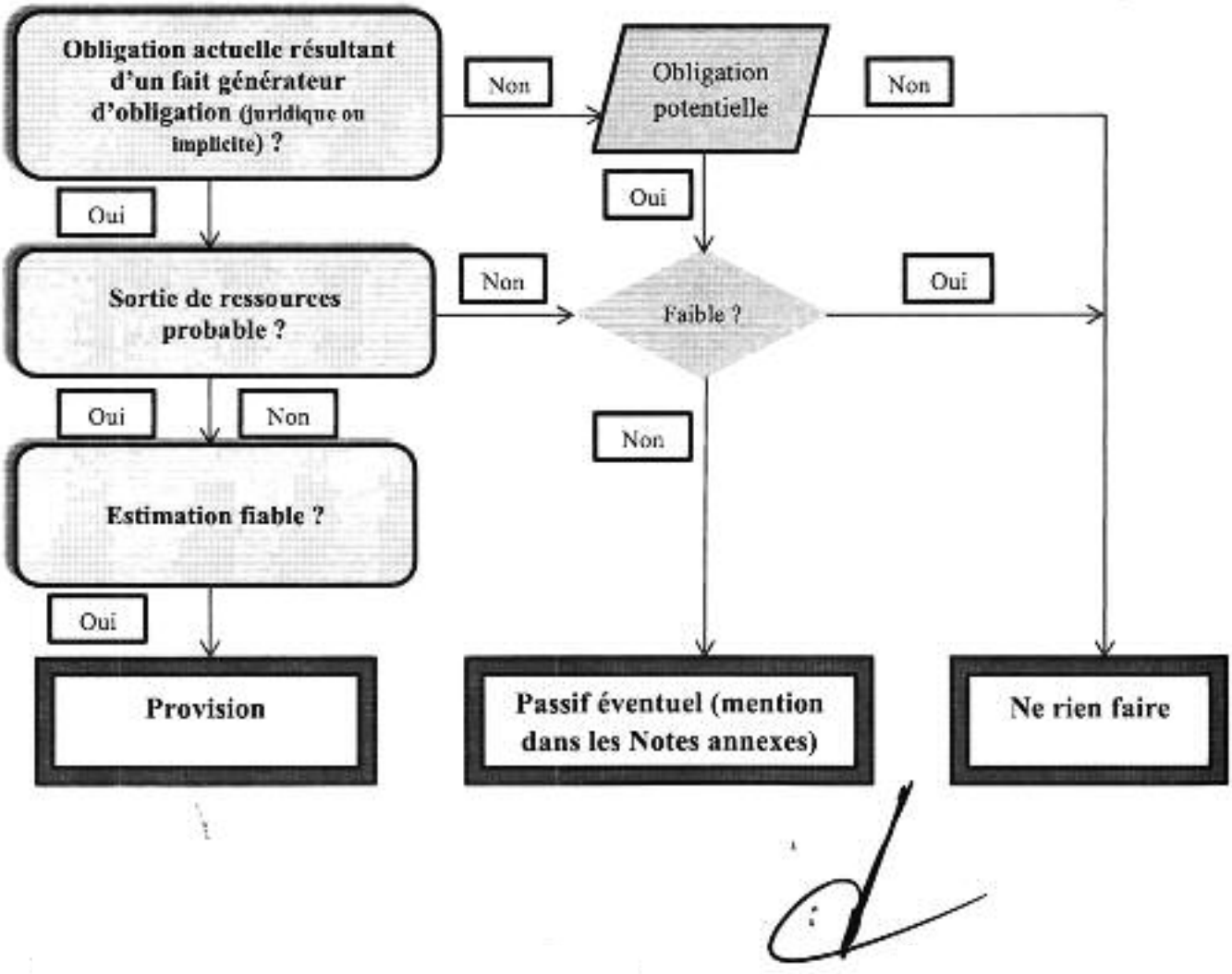
L'entité peut déterminer un éventail de résultats possibles et peut établir une estimation suffisamment fiable de l'obligation pour la comptabiliser. La meilleure estimation est le montant supérieur ou inférieur de l'éventail, selon son caractère le plus probable.

Si l'estimation n'est pas fiable, la provision ne sera pas comptabilisée. Un passif éventuel sera constaté dans les Notes annexes.

Si une entité est conjointement et solidairement responsable d'une obligation, la partie de l'obligation devant être exécutée par d'autres parties doit être traitée comme un passif éventuel.

2.1.4. Schéma récapitulatif du mode opératoire

Le schéma ci-dessous résume le mode opératoire relatif aux critères de comptabilisation d'une provision :



2.2. Règles de comptabilisation des provisions

D'une manière générale, les écritures de provision sont passées en trois étapes :

- la constitution de la provision ;
- le réajustement ou la variation de la provision ;
- la décomptabilisation d'une provision.

2.2.1. Constitution des provisions pour risques et charges

Lors de la constitution d'une provision, les comptes **19 Provisions financières pour risques et charges**, **499 Provisions pour risques d'exploitation et H.A.O** et **599 Provisions pour risques à caractère financier** (Trésorerie) sont crédités par le débit :

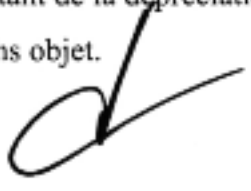
- du compte **6911 Dotations pour provisions pour risques et charges**, lorsqu'elle a un caractère long terme et concerne l'exploitation ;
- du compte **6971 Dotations pour provisions pour risques et charges financières**, lorsqu'elle a un caractère long terme et concerne l'activité financière de l'entité ;
- du compte **854 Dotations aux provisions pour risques et charges H.A.O**, lorsqu'elle a un caractère long terme et concerne les opérations non récurrentes ;
- du compte **6591 Charges pour provisions pour risques à court terme** ;
- du compte **6791 Charges pour provisions pour risques financiers** ;
- du compte **12 Report à nouveau** (débiteur ou créditeur) lorsque la provision résulte d'un changement de méthode comptable ou de la correction d'une erreur significative relative à une provision initialement constituée.

Sauf le cas particulier des provisions pour démantèlement (**voir chapitre 6 du titre VIII : Opérations et problèmes spécifiques)**

2.2.2 Réajustement ou variation d'une provision

Le compte de provisions est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants **6591, 6791,6911, 6971, ou 854**, lorsque le montant de la provision est augmenté ;
- le crédit du compte **7591, 7791, 7911, 7971, 864**, lorsque le montant de la dépréciation doit être diminué ou annulé, la dépréciation, en tout ou partie, sans objet.



2.2.3. Décomptabilisation d'une provision

Lors de la réalisation du risque ou de la survenance de la charge, la provision antérieurement constituée est soldée. Corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6 ou classe 8.

La provision doit être également reprise dans le cas où elle devient sans objet, le risque ne s'étant pas matérialisé.

SECTION 3 : Evaluation des provisions

3.1. Evaluation initiale des provisions

3.1.1. Estimation

Le montant comptabilisé doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire au règlement de l'obligation actuelle à la date de clôture. Elle correspond au montant que l'entité devrait raisonnablement payer pour éteindre son obligation à la date de clôture ou pour la transférer à un tiers à cette même date.

Lorsque la provision à évaluer comprend une population nombreuse d'éléments, l'obligation est estimée en pondérant tous les résultats possibles en fonction de leur probabilité. Cette méthode statistique d'estimation est appelée **"méthode de la valeur attendue"**.

Les modifications d'estimation auront un impact sur les charges futures. Les dotations enregistrées sur les exercices antérieurs ne sont jamais retraitées.

EXEMPLE

Une entité vend des appareils électroménagers avec une garantie d'un an. Au cours de l'exercice N, 20 000 appareils ont été cédés. D'après les statistiques internes de l'entité :

- ✓ 70% de ces appareils ne subiront pas de panne au cours de l'année suivant leur vente ;
- ✓ 30% nécessiteront une intervention de 750 ;

La valeur attendue du coût des réparations couvertes par la garantie, à provisionner à la clôture de l'exercice N, s'élève à 4 500 000 (20 000 x 70% x 0) + (20 000 x 30% x 750).

3.1.2. Actualisation des provisions

Lorsque l'effet est significatif, les provisions sont actualisées. Le taux d'actualisation doit être un taux avant impôt, sans risque, majoré du risque spécifique de la provision, reflétant l'appréciation actuelle par le marché et le risque spécifique à ce passif externe.

3.1.3. Evénements futurs

Les événements futurs pouvant avoir un effet sur l'obligation actuelle doivent être pris en compte lors de l'évaluation de la provision. Mais il faut qu'il existe des indications objectives suffisantes indiquant que ces événements se produiront.

Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision.

3.1.4. Remboursement de montants provisionnés

Lorsque tout ou partie d'une dépense nécessaire au règlement d'une provision, doit être remboursée par un tiers, le remboursement attendu ne doit être comptabilisé que s'il est certain que l'entité le recevra. Il est présenté :

- au bilan comme un actif distinct, non compensé avec la provision comptabilisée au passif, car l'entité reste responsable de l'extinction de l'obligation en cas de défaillance du tiers, pour le paiement du remboursement ;
- dans le compte de résultat en produit.

3.1.5. Suivi des provisions

A clôture de chaque exercice, les provisions doivent être revues et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date. Dans le cas de provision actualisée, la valeur actuelle doit être ajustée afin de refléter l'écoulement du temps depuis l'estimation précédente (en contrepartie de charges financières).

3.2. Evaluation des provisions à la clôture de l'exercice

Les provisions doivent être évaluées à chaque date de clôture, et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date. Si une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques nécessaires pour régler l'obligation n'est plus probable, la provision doit être reprise.

Lorsque les provisions sont actualisées, la valeur comptable d'une provision augmente à chaque fin d'exercice pour refléter l'écoulement dans le temps. Cette augmentation est comptabilisée en charges financière.

Si l'actualisation de la provision a un effet significatif, la provision doit être actualisée, ce qui sera le cas lorsque la provision est échelonnée dans le temps avec une échéance lointaine.

SECTION 4 : Cas particuliers de provisions

4.1 Provisions pour restructuration

Une restructuration est un programme planifié et contrôlé par les dirigeants qui modifie de façon significative soit le champ d'activité d'une entité, soit la manière dont cette activité est gérée.

La provision pour restructuration concerne l'arrêt ou la vente d'une branche d'activité, les changements apportés à la structure de direction ou une réorganisation fondamentale, ayant un effet significatif sur la nature et le recentrage d'une activité. En ce qui concerne la revente d'une branche d'activité, l'obligation de restructuration n'existe pas, jusqu'à un accord de vente irrévocable. Si ce fait générateur n'existe pas à la date de clôture, aucune provision ne sera comptabilisée.

4.1.1. Conditions de comptabilisation

La provision doit être formalisée par un plan détaillé de la restructuration précisant :

- l'activité ou la partie concernée ;
- les principaux sites affectés ;
- la localisation, la fonction et le nombre approximatif des membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail ;
- les dépenses qui seront engagées ; et
- la date de mise en œuvre du plan de restructuration.

La restructuration crée chez les personnes concernées une attente fondée, soit sur la mise en œuvre du plan de restriction, soit sur une annonce publique claire avec suffisamment de détails sur les principales caractéristiques du plan.

Pour qu'un plan soit suffisant pour créer une obligation implicite, la mise en œuvre doit être programmée le plus rapidement possible, ainsi que l'achèvement, rendant ainsi improbable toute modification importante du plan. Si les délais sont très importants, le plan ne crée plus une attente fondée chez les tiers et l'entité modifiera vraisemblablement ses plans.
Si la formalisation du plan intervient après la date de clôture, il s'agit d'une éventualité ou d'un événement survenant après la date de clôture.

4.1.2 Evaluation

Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses directement liées à la restructuration, sans tenir compte des charges liées aux activités poursuivies par l'entité. La provision pour restructuration n'inclut pas les coûts :

- de reconversion ou une délocalisation du personnel conservé ;
- de marketing ; ou
- de charges liées à la conduite future de l'activité.

De même, les pertes futures identifiables jusqu'à la date de restructuration ne peuvent pas faire l'objet de provision, sauf si elles concernent un contrat déficitaire. Les profits attendus sur la sortie des actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision pour restructuration, même s'ils correspondent à l'aboutissement de la restructuration.

4.2. Provisions pour démantèlement

A chaque clôture, la valeur de la provision, pour faire face à l'obligation de démantèlement, doit correspondre à la meilleure estimation du coût futur (voir chapitre 6 du titre VII : Opérations et problèmes spécifiques).

4.3. Provisions pour contrat déficitaire

Si les coûts inévitables liés à l'accomplissement de l'obligation du contrat excédent les avantages économiques attendus, l'obligation actuelle résultant d'un contrat déficitaire sera comptabilisée et évaluée comme une provision.

Le coût à retenir est " le plus faible du coût d'exécution du contrat ou de toute indemnisation ou pénalité découlant du défaut d'exécution ". En outre, avant d'établir une provision pour contrat déficitaire, il faut comptabiliser les pertes de valeur survenues sur les actifs dédiés à ce contrat.

4.4. Provisions pour engagement de retraite

Les engagements de retraite et autres avantages assimilés doivent faire l'objet d'une provision puisque l'échéance et le montant de ces engagements ne sont pas fixés de façon précise. (**Voir Chapitre 21 du titre VIII : Opérations et problèmes spécifiques**).

4.5. Provisions réglementées

4.5.1 Principes généraux

4.5.1.1. Définition

Les provisions règlementées résultent d'incitations fiscales mises en place par les pouvoirs publics ou des aides à certaines entités exposées à des risques économiques. En raison de leur nature, elles n'entrent pas dans la définition d'un passif externe mais font partie des capitaux propres de l'entité.

4.5.1.2. Différentes catégories de provisions réglementées

Certaines provisions sont dites « réglementées » puisqu'elles sont constituées uniquement en application de dispositions fiscales. Elles sont les suivantes :

- provisions pour amortissements dérogatoires ;
- provisions pour plus-values de cession à réinvestir;
- provisions pour fonds réglementés;
- provisions spéciales de réévaluation;
- provisions réglementées relatives aux immobilisations;
- provisions réglementées relatives aux stocks;
- provisions pour investissement ;
- Autres provisions et fonds réglementés.

4.5.1.3. Comptabilisation des provisions réglementées

Les provisions réglementées sont comptabilisées de la façon suivante :

- pour la dotation : le compte **851 Dotations aux amortissements réglementées** est débité par le crédit du compte **15 Provisions réglementées et fonds assimilés** ;

- pour la reprise : ces provisions sont reprises au débit, au terme d'un délai fixé par les règles fiscales et propre à chaque type de provision réglementée, par le crédit du compte **861 Reprises de provision réglementées**.

4.6. Provisions au titre d'amendes, de pénalités ou autres coûts liés à des infractions à la législation ou aux clauses d'un contrat.

Le principe général de comptabilisation des provisions, s'applique pour comptabiliser les provisions au titre d'amendes, de pénalités ou autres coûts liés à des infractions à la législation ou aux clauses d'un contrat. Ainsi, une provision doit être comptabilisée si, et seulement si, les trois conditions ci-après sont remplies :

- il existe une obligation actuelle résultant d'un événement passé : l'obligation en matière d'amendes et de pénalités résulte de l'infraction à la législation ou aux clauses d'un contrat, commise de façon certaine ou probable à la fin de la clôture de l'exercice, qui entraîne l'obligation de payer une amende ou des pénalités ;
- il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation : si un contrôle est en cours, annoncé ou si l'entité estime qu'elle sera probablement contrôlée et que, lors de ce contrôle, cette infraction sera probablement découverte (infraction à la législation), et/ou s'il est probable que des pénalités contractuelles seront réclamées eu égard, par exemple, aux sanctions déjà prononcées contre d'autres entités ayant commis la même infraction, la sortie de ressources est probable.
- le montant de l'obligation peut être estimé de façon fiable : le montant à provisionner correspond à celui de l'amende ou de la pénalité, ou à une estimation de ces montants.

Il existe une présomption que, sauf dans des cas extrêmement rares, l'entité peut déterminer un éventail de résultats possibles.

4.7. Provisions pour chômage technique

L'entité n'a aucune obligation vis-à-vis des salariés concernés de continuer à les payer sans occupation réelle. Elle peut, à tout moment, décider de procéder autrement.

En conséquence, aucune provision pour chômage technique ne peut être constatée à la clôture de l'exercice car les salariés n'ont pas acquis de droit à indemnisation pour le chômage technique tant que la période travaillée ne s'est pas écoulée.

4.8. Provisions pour garanties données aux clients

Certaines garanties données au client ont pour objet de garantir le bon fonctionnement du produit vendu. D'autres procurent un service en plus de l'assurance que le produit sera conforme à certaines caractéristiques convenues.

Lorsque le client a la possibilité d'acquérir une garantie séparément, par exemple du fait que son prix est distinct et que la garantie est négociée séparément, il s'agit d'une obligation de prestation distincte à laquelle une fraction du prix doit être allouée.

Lorsque le client ne dispose pas du choix d'acquérir la garantie séparément, celle-ci est comptabilisée comme une provision, à moins que la garantie ou une partie de celle-ci, ne procure un service au client, en plus de la garantie sur des caractéristiques convenues.

Une loi exigeant que l'entité indemnise les tiers en cas de dommages causés par le produit ne peut être à l'origine d'une obligation de prestation. Il en va de même si l'entité s'engage à indemniser le client en cas de dommages survenant à la suite d'une infraction aux droits de la propriété intellectuelle. Dans ce cas, ces obligations font l'objet d'une provision.

4.9. Provisions pour droits à réduction ou avantages en nature

4.9.1. Champ d'application

Lors de la vente initiale d'un produit ou d'un service, l'entité peut s'engager, de manière explicite ou implicite, à accorder à ses clients des droits se traduisant par une réduction monétaire ou par la remise d'avantages en nature ou de prestations. Le droit à réduction ou l'avantage peut être mobilisable immédiatement ou à terme, avec des conditions de délai ou de seuils, le cas échéant.

Les avantages octroyés, de nature différente selon les politiques de vente utilisées, visent notamment :

- les réductions correspondant aux droits accumulés accordés aux clients au titre des ventes passées et utilisables à l'occasion des ventes futures, sous forme de chèques cadeaux, chèques réduction, cartes de fidélité, réductions diverses... ;
- les avantages en nature restitués aux clients sous forme de produits prélevés sur les marchandises de l'entité ou acquis auprès de fournisseurs extérieurs ou de services rendus par l'entité ou des prestataires externes...

Les bons de réduction, non rattachés à une vente initiale et délivrés ponctuellement, indistinctement de la qualité du client, (mailings, coupons insérés dans la presse...), sont exclus du champ d'application de la présente disposition.

4.9.2. Comptabilisation

Le Système comptable OHADA préconise les deux approches suivantes :

- la comptabilisation d'une provision attachée à la vente initiale ;
- la constatation d'un produit constaté d'avance dès la vente initiale.

4.9.2.1. Comptabilisation et évaluation d'une provision attachée la vente initiale

A. Comptabilisation de la provision

Un engagement résultant d'une obligation explicite constitue un passif externe et doit être comptabilisé sous forme de provision à la date de clôture, s'il répond aux conditions suivantes, à savoir :

- existence d'une obligation à l'égard d'un tiers à la date de clôture ;
- sortie de ressources au bénéfice de ce tiers;
- possibilité d'estimation fiable.

B. Evaluation de la provision

L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers les tiers.

Pour estimer la sortie de ressources, les entités devraient être en mesure de déterminer de manière statistique et suffisamment fiable :

- le nombre et la valeur des droits attribués sous forme de points ;
- le pourcentage et la valeur des droits transformés en chèques réduction et chèques cadeaux ou autres avantages;
- le pourcentage et la valeur des chèques réduction et chèques cadeaux ou autres avantages effectivement présentés.

Si la société considère qu'elle ne peut pas estimer de façon suffisamment fiable le pourcentage de transformation des droits ou le pourcentage de présentation effective des droits transformés, la provision doit être calculée sur la base de la totalité des droits accordés.

S'agissant d'un grand nombre d'obligations similaires, la probabilité de sortie de ressources doit s'apprécier par rapport à l'ensemble des chèques ou autres avantages émis ou à émettre.

Selon cette approche, le passif correspondant aux réductions monétaires à accorder, aux avantages en nature, produits à remettre ou services à rendre aux clients, doit en règle générale, être comptabilisé sous forme de provision, dès la vente initiale sur la base du coût de revient de l'avantage accordé ou de sa valeur faciale lorsque la réduction monétaire est remboursable en espèces.

4.9.2.2. Constatation d'un produit constaté d'avance dès la vente initiale

Lors de la vente initiale, l'entité perçoit un montant global comprenant, d'une part, les fournitures et prestations effectivement livrées ou rendues et, d'autre part, les réductions à accorder ou les fournitures et prestations à livrer à l'occasion d'une vente ultérieure (partie différée du revenu).

Selon cette approche, la part du revenu perçu avant que les réductions n'aient été accordées et les fournitures ou les prestations correspondantes livrées ou effectuées, constitue un produit constaté d'avance qui doit être comptabilisé pour son montant.

4.10. Provisions pour déménagement

Lorsqu'une entité décide de déménager pour des motifs économiques ou financiers, ou y est contrainte par une mesure d'expropriation ou un congé en fin de bail par son bailleur, une provision doit être constituée si les conditions suivantes sont remplies :

- existence d'une obligation à la clôture formalisée par la rupture d'un bail ou son non-renouvellement résultant soit de la volonté du bailleur, soit de celle de l'entité.
- sortie de ressources probable au profit du bailleur constituée :
  - du dédit et des loyers à verser pour les locaux inoccupés ;
  - des coûts de remise en état des locaux laissés, comprenant les coûts de déménagement si les biens déménagés ne sont plus réutilisés.

Par contre, les coûts probables de déménagement des biens qui seront réutilisés n'étant pas engagés au profit du bailleur, ils ne peuvent donner lieu à la constitution d'une provision. Ils ne seront comptabilisés en passif externe que lorsque la prestation de déménagement sera effectuée.

4.11. Provisions non admises

4.11.1. Pertes opérationnelles futures

Ces pertes ne répondent pas aux critères généraux de comptabilisation. En particulier, il n'existe pas d'obligation actuelle résultant d'un événement passé. Il n'est donc pas possible d'enregistrer une provision pour pertes opérationnelles futures.

4.11.2. Grosses réparations

Les provisions pour grosses réparations sont interdites, cependant, elles peuvent être enregistrées comme composant distinct du coût d'acquisition ou comme une charge.

TABLEAU SYNOPTIQUE DES PROVISIONS

Compte	Libellé	Nature du risque ou de la charge
19. Provisions financières pour risques et charges (à inscrire dans les dettes financières)		
191	Provisions pour litiges	Risque d'indemnités, de dommage et intérêts, frais de procès liés à tout procès en cours ou en appel concernant des litiges avec les clients, les fournisseurs, le personnel…
192	Provisions pour garanties données aux clients	Ventes avec garanties : charges prévisibles liées à la mise en œuvre de garanties accordées à des clients suivant des clauses contractuelles ou implicites.
193	Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur	Risque de pertes prévisionnelles sur les contrats pluri-exercices. (Chapitre 23, Titre VIII : OPERATIONS SPECIFIQUES).
194	Provisions pour pertes de change	Risques de pertes de change sur les opérations libellées en devises, pertes latentes à la clôture. (Chapitre 22, Titre VIII : OPERATIONS SPECIFIQUES).
195	Provisions pour impôts	Charges probables d'impôts rattachables à l'exercice mais différées dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs. L'utilisation de ce compte est étroitement liée à la législation fiscale en vigueur.
196	Provisions pour pensions et obligations similaires	Engagement de retraite vis-à-vis des salariés et autres avantages accordés aux salariés après le départ à la retraite. (Chapitre 21, Titre VIII : OPERATIONS SPECIFIQUES)
197	Provisions pour restructurations	Dans le cadre d'un regroupement d'entités ou d'une restructuration interne, charges liées à l'arrêt de certaines activités.
1981	Provisions pour amendes et pénalités	Amendes et pénalités liées à des redressements ou au non-respect de clauses contractuelles.
1984	Provisions pour démantèlement et remise en état	Obligation de démantèlement et de remise en état d'un site (comme par exemple le démantèlement d'une plate-forme pétrolière, l'obligation de décontamination d'un site). (Chapitre 6, Titre VIII : OPERATIONS SPECIFIQUES)
1988	Provisions pour divers risques et charges	Tout autre risque à long terme.
499	Provisions pour risques à court terme	(à inscrire au passif circulant) • sur opérations d'exploitation sur opérations financières • sur opérations H.A.O.
599	Provisions pour risques à court terme à caractère financier	(à inscrire au passif circulant) sur opérations à caractère financier portant sur la trésorerie.
15	Provisions règlementées et fonds assimilés	Ce sont des provisions réglementées qui ne répondent pas à la définition d'une provision. Elles sont constituées uniquement en application de dispositions fiscales.

SECTION 5 : Informations à fournir

5.1. Informations à fournir dans le Bilan

Le bilan donne des indications sur les provisions dans les différentes rubriques du passif externe.

5.2. Informations à fournir

Le compte de résultat donne des informations détaillées sur des dotations aux provisions et les charges pour provisions.

5.3. Informations à fournir dans les Notes annexes

Il convient de donner dans les Notes annexes les informations nécessaires suivantes :

- la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les provisions supplémentaires constituées au cours de l'exercice, y compris l'augmentation des provisions existantes ;
- les montants utilisés au cours de l'exercice ;
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice ;
- l'augmentation au cours de l'exercice du montant actualisé de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation ;
- une brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance des sorties d'avantages économiques en résultant ;
- une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties ;
- le montant de tout remboursement attendu.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 19

Attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants de la société

SECTION 1 :	Cadre juridique
SECTION 2 :	Comptabilisation
SECTION 3 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

SECTION 1 : Cadre juridique

La société peut attribuer des actions gratuites au personnel salarié et aux dirigeants suivant les dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE (articles 626-1 à 626-6 ; 640 et 640-1).

1.1. Personnes éligibles

a) Personnes éligibles :

Les personnes suivantes peuvent bénéficier d'actions gratuites :

- les membres du personnel salarié de la société qui attribue les actions gratuites.
- les membres du personnel salarié, des sociétés ou des groupements d'intérêt économique liés :
  - dont la société, qui attribue les actions, détient directement ou indirectement dix pour cent (10%) au moins du capital ou des droits de vote ;
  - qui détiennent, directement ou indirectement, au moins dix pour cent (10%) du capital ou des droits de vote, de la société qui attribue les actions. Cette disposition n'est applicable que pour les sociétés inscrites à une bourse des valeurs ;
  - dont cinquante pour cent (50%) au moins du capital ou des droits de vote sont détenus, directement ou indirectement, par une société détenant elle-même, directement ou indirectement, au moins cinquante pour cent (50%) du capital de la société qui attribue les actions. Cette disposition n'est applicable que pour les sociétés inscrites à une bourse des valeurs.
- les dirigeants sociaux des sociétés dont les actions sont inscrites à une bourse de valeurs :
  - président du conseil ;
  - administrateur général ;
  - administrateur général adjoint ;
  - directeur général ;
  - directeur général adjoint.

L'assemblée générale de la société qui attribue les actions a la possibilité de réserver les actions à l'ensemble de son personnel ou à certains d'entre eux.

Le conseil d'administration ou l'administrateur général dont les titres sont admis à la négociation sur une bourse des valeurs, selon le cas, détermine l'identité des bénéficiaires des attributions d'actions gratuites. Il fixe les conditions et, le cas échéant, les critères d'attribution des actions.

Les délibérations prises en violation de cette disposition sont nulles.

Les autres membres du conseil d'administration ne peuvent bénéficier d'actions gratuites du fait qu'ils ne peuvent pas prétendre à un contrat de travail. Par contre le Président du conseil, même s'il n'est pas salarié, peut en bénéficier.

1.2. Quantité d'actions à attribuer

L'assemblée générale extraordinaire fixe le pourcentage maximal du capital social pouvant être attribué au personnel salarié et dirigeants sociaux visés ci-dessus. Le nombre total d'actions attribuées gratuitement ne peut excéder, à la date de la décision de leur attribution par le conseil d'administration ou l'administrateur général, selon cas :

- dix pour cent (10%) du capital social pour le personnel salarié de la société qui attribue les actions gratuites (art. 626-1) ;
- dix pour cent (10%) du capital social pour les membres du personnel salarié visé ci-dessus de la société mère, des filiales, des participations d'au moins 10% de la société qui attribue les actions gratuites (art. 626-2) ;
- dix pour cent (10%) du capital social pour les dirigeants sociaux sous réserve que :
  - les actions de la société soient admises à la négociation sur une bourse de valeur (art. 626-1-2) ;
  - la société procède à une attribution gratuite d'actions au bénéfice de l'ensemble de ses salariés et d'au moins quatre-vingt-dix pour cent (90%) de l'ensemble des salariés de ses filiales situées dans les Etats parties, au titre de l'exercice au cours duquel sont attribuées ces actions.

1.3. Délai d'attribution

L'attribution des actions à leurs bénéficiaires est définitive au terme d'une période d'acquisition dont la durée minimale, qui ne peut être inférieure à deux (2) ans, est déterminée par l'assemblée générale extraordinaire.

Toutefois, l'assemblée peut prévoir l'attribution définitive des actions avant le terme de la période d'acquisition en cas d'invalidité du bénéficiaire se trouvant dans l'incapacité d'exercer une profession quelconque (art. 626-1).

Les droits résultant de l'attribution gratuite d'actions sont incessibles jusqu'au terme de la période d'acquisition. En cas de décès du bénéficiaire, ses héritiers peuvent demander l'attribution des actions dans un délai de six (6) mois à compter du décès. Ces actions sont librement cessibles (art. 626-3).

1.4. Procédures d'attribution des actions gratuites

Les sociétés qui attribuent leurs actions aux personnes éligibles ci-dessus peuvent, à cette fin, souscrire ou acquérir 10% du total de leurs propres actions. Les actions ainsi acquises doivent être attribuées dans le délai d'un an à compter de l'acquisition (art 640).

Les fondateurs ou, dans le cas d'une augmentation de capital, les membres du conseil d'administration ou l'administrateur général, sont tenus de faire libérer les actions souscrites ou acquises par la société suivant les conditions ci-après (art. 640) :

- la libération des actions souscrites ou le paiement des actions acquises en vue d'une attribution gratuite **est réalisée par un prélèvement obligatoire**, à concurrence du montant des actions à attribuer, sur la **part des bénéfices d'un ou de plusieurs exercices ainsi que des réserves, à l'exception de la réserve légale** ;
- les sommes prélevées sur les bénéfices en vue de la libération ou l'acquisition des actions sont **inscrites à un compte de réserves** jusqu'à l'attribution définitive de ces actions ;
- lorsque le montant d'un compte de réserves constitué par prélèvement sur les profits sociaux est égal au montant des actions attribuées, l'attribution définitive peut être réalisée.

En cas d'émission, le conseil d'administration ou l'administrateur général, selon le cas, est habilité à apporter les modifications nécessaires aux clauses des statuts dans la mesure où ces modifications correspondent matériellement aux résultats de l'opération (art. 640-1).

Les opérations relatives aux plans d'attribution d'actions gratuites aux employés sont comptabilisées et évaluées, conformément aux dispositions de la présente section.

SECTION 2 : Comptabilisation

2.1. Attribution d'actions gratuites par rachat de ses propres actions (article 640)

Les actions acquises en vue d'être attribuées aux bénéficiaires sont inscrites pour leur prix de rachat au débit du compte **5021 Actions ou parts propres** par le crédit d'un compte de Trésorerie.

En cas de baisse du cours des actions acquises et non encore attribuées à la clôture de l'exercice, aucune dépréciation de titre n'est constatée.

L'attribution gratuite des actions aux personnes éligibles est enregistrée au débit du compte **6772 Malis provenant d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants** par le crédit du compte **5021 Actions ou parts propres.**

2.2. Attribution gratuite d'actions par prélèvement sur le résultat ou sur les réserves (article 640-1)

A l'issue de l'assemblée générale ordinaire, la quote-part du résultat et/ou des réserves que les actionnaires affectent à l'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants, est enregistrée au débit du compte **1301 Résultat en instance d'affectation**, **11 Réserves** (sauf réserve légale) et **12 report à nouveau** par le crédit du compte **1132 Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants.**

Dès que la réserve est constituée suivant la décision de l'assemblée générale, le conseil d'administration peut réaliser l'augmentation de capital par attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants qui sera enregistrée au débit du compte **1132 Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et dirigeants** par le crédit du compte **1013 Capital, souscrit, appelé, versé, non amorti.**

SECTION 3 : Informations à fournir dans les Notes annexes

Les Notes annexes mentionnent :

- la date de délibération de l'assemblée générale extraordinaire qui décide de l'attribution des actions ;
- le pourcentage maximum du capital social à attribuer au personnel salarié et aux dirigeants ;
- le nombre d'actions à attribuer gratuitement ;
- le délai de conservation des actions par les bénéficiaires ;
- le nombre de ses actions propres que la société détient.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 20 Emprunt obligataire

SECTION 1 :	Les emprunts obligataires ordinaires
SECTION 2 :	Les valeurs mobilières composées
SECTION 3 :	Autres emprunts obligataires

SECTION 1 : Les emprunts obligataires ordinaires

1.1. Cadre juridique

1.1.1. Définition

Les obligations sont des titres négociables qui dans une même émission, confèrent les mêmes droits de créance pour une même valeur nominale (Article 779 Acte niforme relatif au droit des sociétés commerciales et au GIE (AUSCGIE)).

1.1.2. Emission, forme des obligations

L'émission d'obligations est réservée essentiellement à la société anonyme ou au groupement d'intérêt économique (GIE) constitués de sociétés anonymes, ayant deux années d'existence et qui ont établi deux bilans régulièrement approuvés par les actionnaires (Article 780 AUSCGIE).
L'émission d'obligations est interdite aux sociétés dont le capital n'est pas entièrement libéré (Article 781 AUSCGIE).

Est également interdite l'émission d'obligations à lots (Article 782 AUSCGIE).
L'émission d'obligations est du ressort exclusif de l'assemblée générale des actionnaires. L'assemblée générale peut déléguer au conseil d'administration ou à l'administrateur général, selon le cas, les pouvoirs nécessaires pour procéder à l'émission d'obligations en une ou plusieurs fois dans le délais de deux ans, et pour en arrêter les modalités (Article 783 AUSCGIE).
Toute émission d'obligations réalisée en violation des dispositions ci-dessus est nulle (Article 783-1 AUSCGIE).

Les obligations peuvent revêtir la forme de titres au porteur ou de titres nominatifs (Article 745 AUSCGIE).
Le montant nominal doit être identique pour toutes les obligations d'une même émission.
L'Acte uniforme n'interdisant, de manière expresse, que l'émission d'obligations à lot et restant muet sur toute autre modalité, il en résulte que :

- L'obligation peut être émise à la valeur nominale ; elle est dite dans ce cas, « émission au pair » ;
- Une obligation peut également être émise en dessous ou au-dessus du pair.

751

- Les obligations peuvent être :
  - ✓ des obligations ordinaires à intérêts, primes de remboursement, capital indexé ou non ;
  - ✓ des obligations participantes pour lesquelles une partie de l'intérêt ou de la prime est liée aux variations des bénéfices ;
  - ✓ des obligations convertibles qui offrent la possibilité de transformer la créance en actions.

Les obligations sont des titres qui confèrent à leurs détenteurs un droit de créance.

Pour une même émission d'obligations, les droits sont les mêmes pour tous les détenteurs.

1.2. Caractéristiques des obligations

1.2.1. Terminologie financière

1.2.1.1. Valeur nominale

C'est la quote-part de l'emprunt servant de référence pour le calcul des intérêts.

Elle est fixée librement par la société émettrice. Elle est parfois appelée « pair » de l'obligation.

1.2.1.2. Prix d'émission

Le prix d'émission représente le prix à verser par le souscripteur au moment de l'émission.

Il peut être :

- égal à la valeur nominale (emprunt au pair) ;
- inférieur à la valeur nominale,

1.2.1.3. Prix de remboursement

Le prix de remboursement représente le prix remboursé par l'émetteur au souscripteur.

Il peut être :

- au minimum, égal à la valeur nominale (remboursement au pair) ;
- supérieur à la valeur nominale.

1.2.1.4. Prime d'émission

Elle est constatée lorsque l'obligation a été émise au-dessous du pair, c'est à dire au-dessous de la valeur nominale. Elle représente la différence entre la valeur nominale et le prix d'émission de l'obligation.

1.2.1.5. Prime de remboursement

Elle constitue le supplément payé par la société émettrice. Son montant est égal à la différence entre le prix de remboursement et la valeur nominale. Sur le plan comptable, la prime de remboursement correspond généralement à la différence entre le prix de remboursement et le prix d'émission. Il s'agit en effet d'une double prime.

1.3. Les conditions de remboursement

Les conditions de remboursement regroupent les trois modalités d'amortissement et le service de l'emprunt obligataire.

1.3.1. Les modalités d'amortissement

Les modalités d'amortissement (ou loi d'amortissement) constituent les conditions de remboursement des obligations. Une obligation amortie (dite « morte ») entraîne l'extinction de la dette. Les obligations restantes constituent les obligations « vivantes ».

Le remboursement de l'emprunt obligataire peut s'effectuer :

- par la méthode de l'amortissement constant : chaque année un même nombre d'obligations est remboursé. Le montant des intérêts diminue à chaque échéance ; les annuités sont décroissantes ;
- par la méthode de l'annuité constante : chaque année une même somme est consacrée au service global de l'emprunt (coupons + remboursement) ; le nombre d'obligations remboursé s'accroît à chaque échéance ;
- par amortissement unique à l'échéance de l'emprunt (emprunt « in fine ») : chaque année, seul le paiement du coupon est assuré.

1.3.2. Le tableau d'amortissement

Il met en évidence le service de l'emprunt obligataire (montant de l'annuité nécessaire afin de payer les intérêts et de rembourser une fraction de l'emprunt).

1.4. Typologies des emprunts obligataires

Les catégories d'emprunts obligataires les plus courantes sont les suivantes :

- **l'emprunt obligataire sans prime** : l'obligation est émise et remboursée pour sa valeur nominale ;
- **l'emprunt obligataire avec prime** : l'obligation est remboursée à un prix supérieur au prix d'émission. La différence constitue une prime d'émission, une prime de remboursement ou une double prime.

- **l'emprun obligataire convertible en actions ou obligations** : l'obligation peut, au terme d'un délai ou à une date déterminée, être transformée en action ou en une autre obligation ;
- **l'emprunt obligataire échangeable** : l'obligation peut être échangée contre des actions à tout moment ;
- **l'emprunt obligataire à « coupon zéro »** : l'obligation n'a pas de coupon annuel. Elle bénéficie en contrepartie d'une très forte prime d'émission ;
- **Obligations à fenêtres :** l'obligation possède une faculté de remboursement anticipé avec des pénalités dégressives dans le temps.

1.5. La comptabilisation de l'émission d'un emprunt obligataire

1.5.1. L'émission de l'emprunt obligataire

L'émission d'un emprunt obligataire se déroule en trois phases :

- ouverture de la souscription ;
- souscription de l'emprunt ;
- versement des fonds.

1.5.1.1. Ouverture de la souscription

L'entité crée le compte d'attente **47131 Obligataires - obligations à placer** en le débitant pour le montant des obligations à placer par le crédit du compte **1611 Emprunts obligataires ordinaires** pour le prix d'émission de l'emprunt.

1.5.1.2. Souscription de l'emprunt

L'entité constate l'engagement des obligataires, au fur et à mesure, au débit du compte **47132 Obligataires, comptes de souscription** pour le prix d'émission de l'emprunt par le crédit du compte **47131 Obligataires - obligations à placer** pour le montant des obligations souscrites.

1.5.1.3. Le versement des fonds

L'entité débite le compte **521 Banques** lors de la libération des fonds et des frais éventuellement le compte **6316 Frais d'émission d'emprunts** du montant des frais d'émission par le crédit du compte **47132 Obligataires, comptes de souscription** du montant des apports effectués par les obligataires.

Cas d'une émission surcouverte

Lorsque les souscriptions sont recueillies simultanément aux guichets d'une ou plusieurs banques, elles peuvent dépasser le nombre d'obligations à émettre.

Les souscriptions sont réalisées à titre irréductible pour un nombre assez faible et à titre réductible pour le reste.

La société peut demander la totalité ou une partie du prix d'émission à la souscription. Le solde éventuel devra être versé à la clôture de la souscription.

1.5.2. Le traitement des charges liées à un emprunt obligataire

Lors de l'émission d'un emprunt obligataire, l'entité supporte en dehors des coupons d'intérêt deux autres catégories de charges :

- la prime de remboursement des obligations ;
- les frais d'émission des emprunts.

1.5.2.1. La prime de remboursement des obligations

Lors de l'émission de l'emprunt obligataire, la dette constatée représente le prix d'émission de l'obligation. La prime de remboursement des obligations représentant la différence entre le prix de remboursement et le prix d'émission et est étalée sur la durée de l'emprunt, au prorata des intérêts courus. Les primes de remboursement sont enregistrées à l'échéance au débit du compte **6714 Primes de remboursement des obligations** par le crédit du compte **1661 Intérêts courus sur emprunts obligataires.** Toutefois, les primes afférentes à la fraction d'emprunts remboursée ne peuvent en aucun cas être maintenues au bilan..

1.5.2.2. Le traitement des frais d'émission des emprunts

L'ensemble des frais liés à l'émission d'un emprunt (publicité, impression des titres, commissions bancaires…) constitue des « Frais d'émission des obligations ». Ils sont comptabilisés en charge de l'exercice dans lequel les frais sont engagés au débit du compte **6316 Frais d'émission d'emprunts** par le crédit du compte de trésorerie .

- **1.6. La comptabilisation du service de l'emprunt**

Le service de l'emprunt obligataire comprend le paiement des intérêts (« coupons ») et le remboursement des obligations échues.

Lors du paiement des intérêts et des obligations à rembourser, les comptes **1611 Emprunts obligataires ordinaires** et **6711 Intérêt des emprunts obligataires** sont débités par le crédit du compte de **trésorerie 521 Banques.**

A la clôture de l'exercice les intérêts courus sont débités dans le compte **6711 Intérêt des emprunts obligataires** par le crédit du compte **1661 Intérêts courus sur emprunts obligataires**. Cette écriture est contrepassée à l'ouverture de l'exercice suivant.

1.7. Amortissement par rachat en Bourse

La société émettrice d'un emprunt obligataire, dont les obligations sont cotées, peut racheter aux obligataires les obligations qu'ils souhaitent céder pour ensuite les annuler.

Cette opération est effectuée, le plus souvent, lorsque le cours en bourse des obligations est inférieur à la valeur de remboursement. La société dégage alors un gain comptabilisé au crédit du compte **841 Produits HAO**.

1.8. Rachat des obligations

Lors du rachat des obligations, le compte **5031 " Obligations émises par la société et rachetées par elle "** est débité par le crédit du compte de trésorerie.

1.9. Annulation des obligations

Lors de l'annulation des obligations le compte **161 Emprunts obligataires ordinaires** est débité par le crédit des comptes **5031 Obligations émises par la société et rachetées par elle** et **841 Produits HAO**.

SECTION 2 : Les valeurs mobilières composées

2.1. Cadre juridique

2.1.1. Définition

L'Acte Uniforme ne réglementait que les obligations : titre de créance et les actions : titre de capital.

Les valeurs mobilières composées n'avaient jusqu'alors fait l'objet d'aucune réglementation spécifique. C'est le cas des obligations convertibles ou échangeables en action, obligations à bons de souscription d'actions remboursables (OBSAR).

Désormais, les sociétés par actions peuvent émettre des valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance (Article 822 AUSCGIE).
Le contrat d'émission peut prévoir que les valeurs mobilières et les titres de capital ou de créances auxquels ces valeurs mobilières donnent droit ne peuvent être cédés et négociés qu'ensemble. Dans ce cas si le titre émis à l'origine est un titre de capital, celui-ci ne relève pas d'une catégorie qui obligerait la tenue d'une assemblée spéciale lorsque les décisions de l'assemblée générale extraordinaire modifient leurs droits (Article 822-2 AUSCGIE).
Les titres de capital ne peuvent être convertis ou transformés en valeurs mobilières représentatives de créances (Article 822-3 AUSCGIE).

2.1.2. Modalités d'attribution

La décision d'émission de valeurs mobilières donnant accès au capital emporte également renonciation des actionnaires à leur droit préférentiel de souscription aux titres de capital auxquels les valeurs mobilières émises donnent droit (Article 587-2 AUSCGIE).
Les émissions de valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance, sont autorisées par l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires, qui doit respecter les dispositions relatives à l'augmentation de capital de la société anonyme.

Dans le cas d'émission de valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créances, composées uniquement de titres de créance, le rapport du commissaire aux comptes porte sur la situation d'endettement de la société, à l'exclusion du choix des éléments de calcul du prix d'émission.

Lorsque l'augmentation de capital a lieu avec maintien du droit préférentiel de souscription, le commissaire aux comptes donne son avis sur l'émission proposée et sur le choix des éléments de calcul du prix d'émission et son montant.

Une société anonyme peut émettre des valeurs mobilières donnant accès au capital de la société qui possède directement ou indirectement plus de la moitié de son capital ou de la société dont elle possède directement ou indirectement plus de la moitié du capital.

2.1.3. Obligations de la société émettrice des valeurs mobilières composées

A compter de l'émission des valeurs mobilières donnant accès au capital, la société appelée à attribuer ces titres ne peut :

- modifier sa forme et son objet à moins d'y être autorisée par le contrat d'émission ou par l'assemblée générale des titulaires de ces valeurs mobilières (Article 822-7 AUSCGIE) ;
- modifier les règles de répartition de ses bénéfices ;
- amortir le capital ;
- créer des actions de préférences entrainant une modification des règles de répartition des bénéfices ou un amortissement du capital ;
- procéder à une augmentation de capital réservée à des personnes dénommées à moins d'y être autorisée :
  * par l'assemblée générale des titulaires de ces valeurs mobilières ;
  * par le contrat d'émission (Article 822-8 AUSCGIE).

2.1.4. Protection des intérêts des titulaires de valeurs mobilières composées

La société appelée à attribuer les titres de capital ou les valeurs mobilières y donnant accès doit prendre les mesures nécessaires à la protection des intérêts des titulaires des droits ainsi créés, si elle décide de :

- procéder à l'émission, sous quelque forme que ce soit, de nouveaux titres de capital, avec droit préférentiel de souscription réservé à ses actionnaires ;
- distribuer des réserves, en espèces ou en nature, et des primes d'apports, d'émission ou de fusion. Lorsqu'il existe des valeurs mobilières donnant accès au capital, la société qui procède à l'attribution d'actions gratuites vire à un compte de réserve indisponible la somme nécessaire pour attribuer les actions gratuites aux titulaires des droits attachés aux valeurs mobilières donnant accès au capital, qui exerceraient leur droit ultérieurement en nombre égal à celui qu'ils auraient reçu s'ils avaient été actionnaires au moment de l'attribution principale ;
- modifier la répartition de ses bénéfices par la création d'actions de préférence (Article 822-10 AUSCGIE).

2.2. Les valeurs mobilières complexes donnant accès au capital

2.2.1. Les obligations remboursables en actions

Les obligations remboursables en actions (ORA) sont des obligations dont le remboursement s'effectue par la remise d'actions de la société émettrice dans un rapport déterminé dès l'émission des obligations. Ce rapport ne peut pas être modifié pendant la durée de l'emprunt sauf en cas d'opérations spécifiques sur les capitaux propres (variation du capital, fusion, distribution de réserves, etc.).

Les titres sont inscrits lors de leur émission, pour le montant de l'emprunt, au crédit d'un sous-compte du compte **1613 Emprunts obligataires remboursables en actions**.

Les intérêts sont servis pendant la durée de l'emprunt de manière habituelle. Il n'existe pas de prime de remboursement.

Lors du remboursement, le compte **1613 Emprunts obligataires remboursables en actions** est débité par le crédit des comptes **1013 Capital, souscrit, appelé, versé, non amorti** pour la valeur nominale des actions et **1054 Prime de conversion**.

2.2.2. Les obligations convertibles en actions

Le contrat d'émission d'obligations peut prévoir que les obligataires pourront, à tout moment ou à une ou plusieurs dates déterminées, convertir leurs obligations en actions selon un rapport déterminé à l'avance. Les obligations émises portent alors le nom d'obligations convertibles en actions (OCA) ou d'obligations échangeables en actions. Les obligations dont les porteurs n'ont pas demandé la conversion sont remboursables en numéraire, comme des obligations ordinaires.

Le traitement comptable de ces obligations diffère selon qu'elles comportent ou non une prime de remboursement.

2.2.3. Le traitement des OCA sans prime de remboursement

Les principes de comptabilisation sont identiques à ceux utilisés dans le cas des obligations remboursables en actions, mis à part l'inscription des OCA au crédit du compte **1612 Emprunts obligataires convertibles.**

Les opérations d'augmentation de capital sont constatées à chaque demande de conversion des obligataires ou aux périodes prévues pour la conversion, **comme mentionné ci-dessous**.

2.2.4. Le traitement des OCA avec prime de remboursement

Lors de l'émission de l'emprunt, seul le prix d'émission est constaté dans le compte **1612 Emprunts obligataires convertibles** et la prime de remboursement n'est pas comptabilisée, ni étalée. Une provision pour risque de devoir payer la prime, en cas de remboursement en numéraire, est constatée à la clôture de l'exercice d'émission de l'emprunt par le débit de **69 Dotation aux provisions** par le crédit de **19 Provisions pour risques et charges**. Elle est reprise en cas de conversion des obligations en actions par le

débit du **compte 19** et le crédit du **compte 79**. Son montant correspond soit à la prime totale, soit est évalué en fonction de la probabilité de non-conversion, en fonction de l'état du marché. Le montant à provisionner devrait être calculé au prorata des intérêts courus à la date de clôture, la prime de remboursement s'acquérant au jour le jour, comme les intérêts de l'emprunt.

2.2.5. Les obligations à bons de souscription d'actions

Les obligations à bons de souscription d'actions sont des valeurs mobilières composées d'une obligation, accompagnée d'un ou de plusieurs bons de souscription d'actions, qui donnent le droit de souscrire à une augmentation de capital, dans des conditions, et à une ou plusieurs dates prévues à l'avance. Les bons de souscription sont, dans la plupart des cas, négociables séparément des obligations.

Lors de la souscription, l'emprunt obligataire est enregistré comme un emprunt ordinaire. La contrepartie des bons n'est pas constatée car, du point de vue juridique, elle ne génère pas de dettes.

Lors de l'exercice des bons, l'augmentation de capital est comptabilisée au crédit des comptes **101 Capital social et 1051 Prime d'émission.** En cas de péremption des bons aucune écriture n'est passée.

Bons de souscription d'actions autonomes

Ces bons peuvent aussi être émis de manière autonome. Le produit de l'émission des bons de souscription d'actions autonome est comptabilisé au crédit du compte **1051 Prime d'émission par le débit d'un compte de trésorerie.** Cette affectation est définitive, même en cas de péremption des bons.

2.3. Les valeurs mobilières complexes donnant droit à l'attribution de titres de créances

2.3.1. Obligations avec bons de souscription d'obligations

L'émission d'obligations avec bons de souscription d'obligations permet à la société émettrice de se procurer des ressources à un taux d'intérêt inférieur à celui du marché avec, comme contrepartie, l'engagement de procéder ultérieurement à une émission d'obligations à un taux plus élevé.

Le traitement comptable consiste à augmenter la charge du premier emprunt et à diminuer celle du second emprunt.

Le produit résultant de l'émission des bons s'inscrit au crédit du compte **4719 Bons de souscription d'obligations.**

- ✓ **Lors de l'exercice des bons :**
  - l'emprunt émis est enregistré conformément aux dispositions générales ;
  - le **compte 4719** est débité par le crédit du compte **7745 Revenus des obligations,** par étalement sur la durée de l'emprunt obligataire de façon linéaire.
- ✓ **Lors de la péremption**, le montant des bons non exercés est rapporté au résultat au crédit du **compte 7745**.

2.3.2. Bons de souscription d'obligations autonomes

- ✓ **Lors de l'émission,** le compte de **trésorerie** est débité par le crédit du compte **4719 Bons de souscription d'obligations**.
- ✓ **Lors de l'exercice des bons**, le **compte 4719** est débité par le crédit du compte **7745 Revenus des obligations par étalement** sur la durée de l'emprunt obligataire de façon linéaire.
- ✓ **Lors de la péremption**, les bons non exercés sont rapportés au résultat par le compte **7745**.

SECTION 3 : Autres emprunts obligataires

3.1. Obligations à coupon zéro

Ces obligations sont émises avec une forte prime, mais sont remboursables à l'échéance à leur valeur nominale, sans aucun paiement d'intérêt.

L'emprunt est enregistré dans le compte **1618 Autres emprunts obligataires,** pour le prix d'émission. La prime de remboursement est assimilée à des intérêts capitalisés au taux actuariel à l'émission. Ainsi, à la clôture de chaque exercice, la prime de remboursement est étalée au prorata « intérêts courus » au débit du compte **6714 Primes de remboursement des obligations** par le crédit du compte **1661 Intérêts courus sur emprunts obligataires.**

3.2. Obligations à fenêtres

Ce sont des obligations généralement à taux fixe de longue durée qui peuvent, pendant certaines périodes (fenêtres), être remboursées par anticipation sur demande, soit de l'émetteur, soit du souscripteur.

Ces remboursements anticipés s'accompagnent de pénalités fixées dans le contrat d'émission :

- réduction du dernier coupon si le remboursement est demandé par le souscripteur ;
- augmentation de la prime de remboursement si le remboursement est demandé par l'émetteur.

Si l'émetteur a l'intention de demander le remboursement, il convient de comptabiliser une provision pour le montant de la charge de pénalité.

3.3. Titres participatifs

3.3.1. Définition

Les "titres participatifs" sont des titres émis par certaines sociétés et qui constituent des ressources tenant à la fois de l'action et de l'obligation (remboursables seulement à très long terme ; rémunération avec partie fixe et partie variable ; dernier rang de remboursement immédiatement avant les actions ; droits des porteurs identiques à ceux d'obligataires...) ;

3.3.2. Comptabilisation

Ces titres sont comptabilisés dans le compte de valeurs mobilières concerné (compte **5035 Autres titres conférant un droit de créance** ou **2742 Titres participatifs** suivant leur durée de détention).

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus sont comptabilisés, soit dans le compte **506 intérêts courus**, soit dans le compte **2764 intérêts courus sur titres immobilisés** pour, au minimum, le montant de la partie fixe de la rémunération.

Le montant de la partie variable est certain dans son principe à la date de clôture mais l'estimation du montant comporte une incertitude, car cette rémunération dépend de l'activité ou des résultats de la société émettrice, tirés des comptes annuels approuvés.

Si l'activité ou le résultat de la société émettrice peut être estimé de manière satisfaisante, ce produit pourra être comptabilisé dans le compte d'intérêts courus.

Lors de la cession, les règles générales d'évaluation de cession de valeurs mobilières sont applicables.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 21

Engagements de retraite et autres avantages assimilés

SECTION 1 :	Définition et champ d'application des engagements de retraite
SECTION 2 :	Evaluation des engagements de retraite
SECTION 3 :	Comptabilisation des engagements de retraite
SECTION 4 :	Modifications ou réduction du régime
SECTION 5	Autres avantages à long terme et indemnités de cessation d'emploi
SECTION 6 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 19** « Avantages du personnel » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : Juin 2011).

L'objectif de cette disposition est de prescrire le traitement comptable des engagements en matière de retraite et les informations à fournir à leur sujet.

SECTION 1 : Définition et champ d'application des engagements de retraite

1.1. Définition

Il s'agit de l'engagement d'une entité sur un montant de prestations versé à ses salariés au moment du départ à la retraite, sous la forme d'un capital ou d'une rente. Ces obligations peuvent résulter de l'application de dispositions législatives, d'une convention collective, d'un accord d'entité ou d'une clause d'un contrat de travail.

- Les indemnités de fin de carrière que doit verser l'entité lorsque le salarié part à la retraite concernent toutes les entités.
- Au-delà de ces indemnités légales ou conventionnelles de départ à la retraite, certaines entités mettent en place, en général à l'intention de leurs cadres et cadres-dirigeants, des régimes de retraite complémentaires.

1.2. Champ d'application

Les présentes dispositions couvrent les seuls engagements de retraite en matière de pensions, de compléments de retraites, d'indemnités ou d'allocations en raison du départ à la retraite, ou avantages similaires des membres ou associés du personnel et des mandataires sociaux d'une entité. Au titre de ces dispositions, les entités doivent évaluer et comptabiliser sous forme de provisions à inscrire au passif externe du bilan, les engagements de retraite et porter une mention dans les Notes annexes.

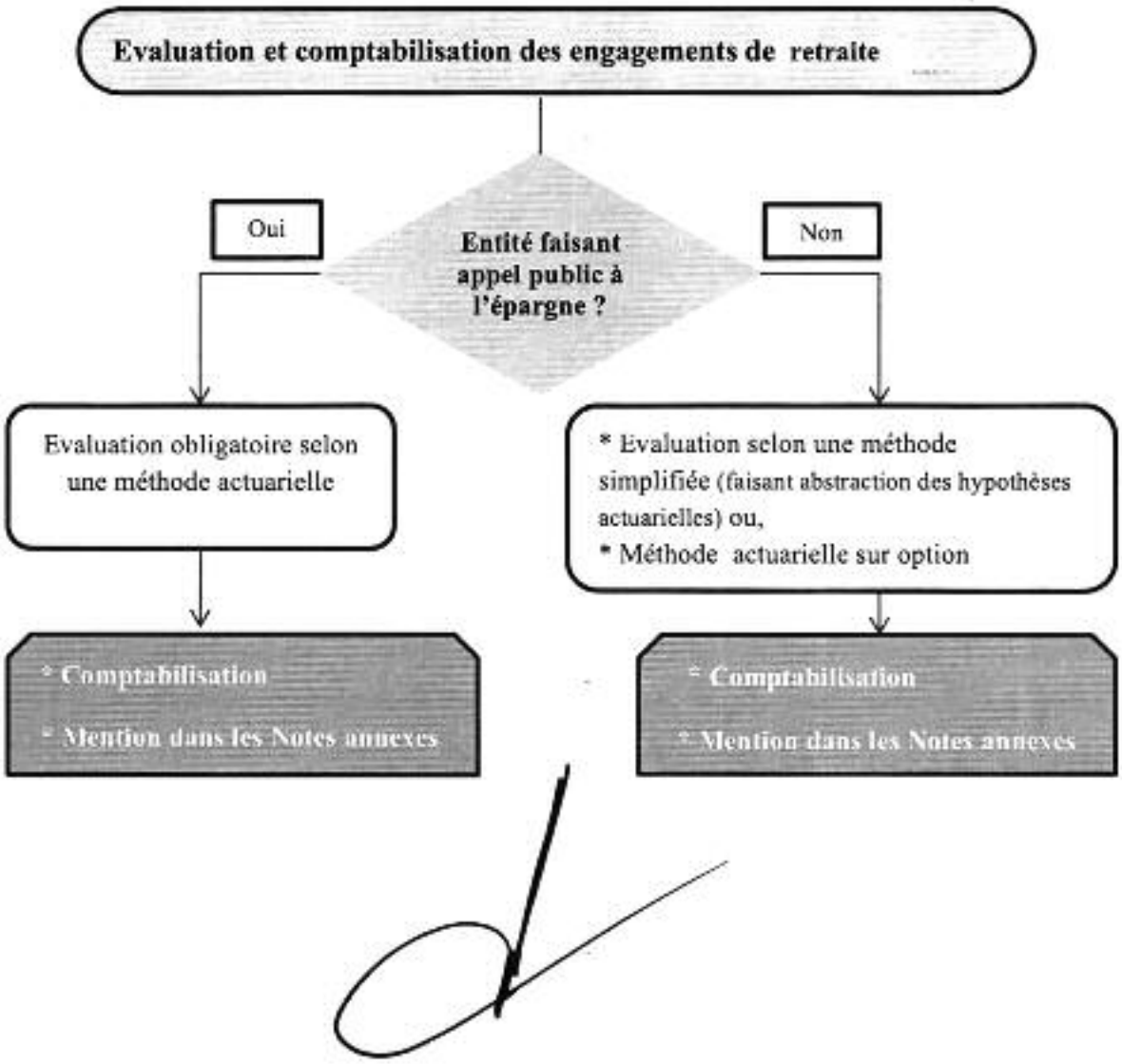
Toutefois, les **entités faisant appel public à l'épargne ont l'obligation d'évaluer les engagements de retraite selon la méthode actuarielle**.

Les autres entités peuvent opter pour l'application, soit de la méthode actuarielle, soit des méthodes simplifiées, qui font abstraction des hypothèses démographiques et/ou financières suivantes :

- ne pas tenir compte de la probabilité de départ à la retraite ou de décès avant l'âge de départ ;
- négliger les hypothèses tenant à la croissance des rémunérations, à condition d'en tenir compte dans le choix du taux d'actualisation.

Enfin, le Système comptable OHADA recommande aux entités appartenant à un groupe dont les comptes consolidés sont établis selon les normes IFRS, d'opter pour l'évaluation des engagements de retraite selon la méthode actuarielle dans leurs comptes individuels afin de minorer les retraitements de consolidation.

Le schéma ci-dessous résume le dispositif d'évaluation et de comptabilisation des engagements de retraite :



SECTION 2 : Evaluation des engagements de retraite

2.1. Principes généraux

La particularité des indemnités de départ à la retraite est que leur coût futur pour l'entité est incertain à la clôture de l'exercice. L'engagement de retraite est le montant des droits accumulés par le salarié en matière d'indemnités de départ à la retraite, qui est à actualiser et à pondérer de la probabilité de devoir verser ces droits. Cette évaluation se fait selon la méthode des unités de crédits projetées. Il s'agit d'une prestation définie.

L'évaluation des engagements d'indemnités de départ à la retraite nécessite de tenir compte de plusieurs hypothèses qui peuvent être classées en deux catégories :

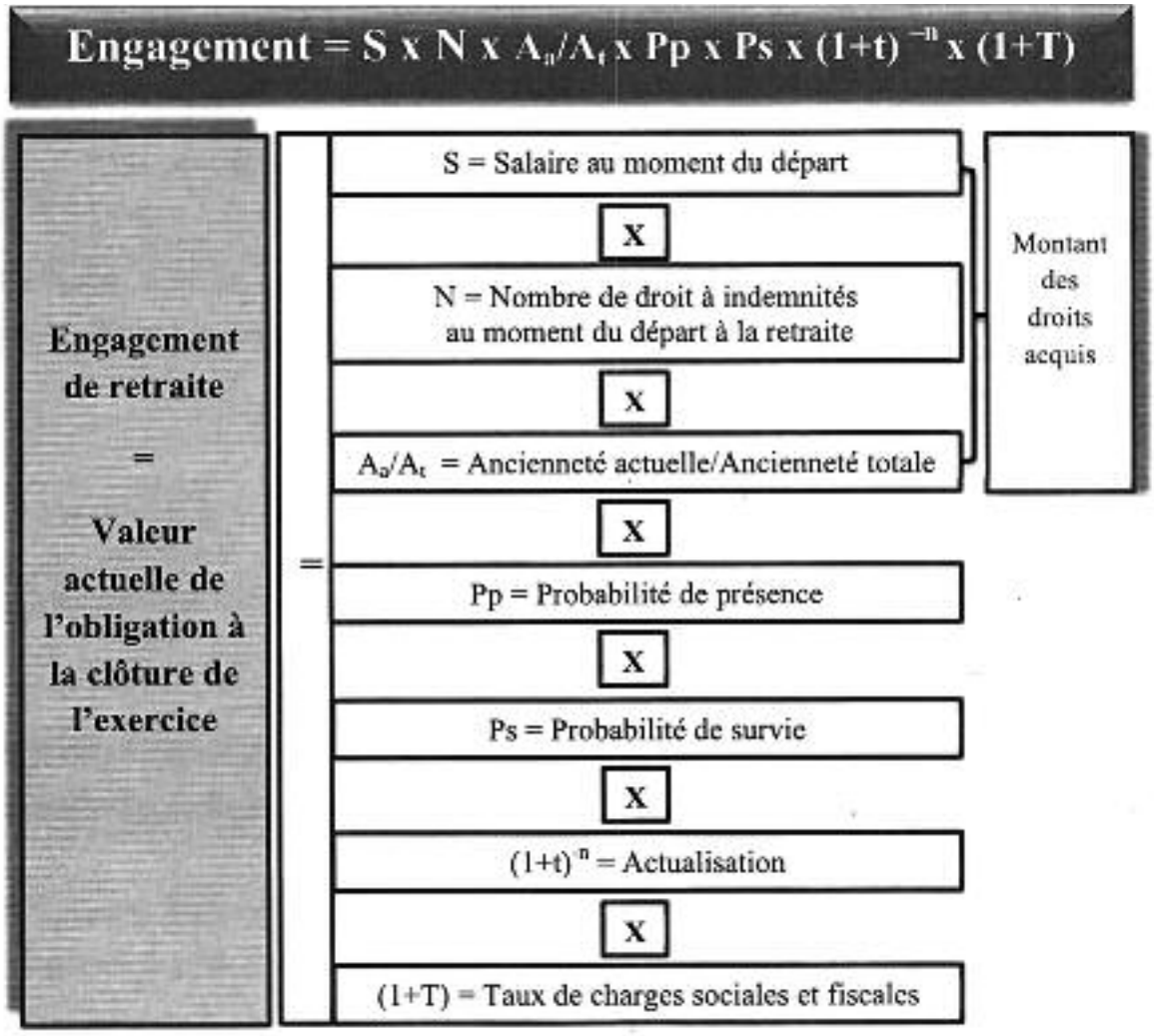
- les hypothèses démographiques ;
- les hypothèses financières.

Hypothèses démographiques : probabilité d'être en vie à l'âge de la retraite (selon table de mortalité) et probabilité d'être présent dans l'entité à l'âge de la retraite (taux de départ, turn-over).

Hypothèses financières : le taux d'actualisation (l'indemnité n'étant versée qu'au jour du départ à la retraite, l'engagement futur doit être actualisé à la date d'arrêté des comptes), l'indemnité de départ à la retraite en fonction du salaire perçu en fin de carrière (lié au taux d'évolution des salaires) ; le rendement des actifs finançant le régime, le cas échéant.

Le calcul doit être effectué salarié par salarié.

Le montant de l'engagement de retraite (indemnité de départ à la retraite) représentant la valeur actuelle de l'obligation à la clôture de l'exercice, est obtenu à partir de la formule suivante :



Avec :

S : Salaire au moment du départ à la retraite

S = Salaire à la clôture x (1 + taux annuel de progression de salaires) $^{\text{nombre d'années d'activité avant l'âge de départ à la retraite}}$

Taux de progression du salaire : Le taux de progression doit prendre en compte l'inflation, l'ancienneté, la promotion et divers autres facteurs, comme l'offre et la demande sur le marché de l'emploi.

Salaire en fin de carrière = Salaire actuel $(1+i)^n$

⇨ **$(1+i)^n$ = Salaire fin de carrière/ Salaire actuel**

⇨ $i = \left(\frac{Salaire\ fin\ de\ carrière}{Salaire\ actuel}\right)^{1/n}$

Avec n = nombre d'années d'activité avant l'âge de départ à la retraite

EXEMPLE : Salaire à la clôture de N =100 ; âge actuel du salarié 45 ans ;

âge de départ à la retraite 60 ans ;

salaire de fin de carrière (compte tenu des expériences du passé)

= 180.

Le taux de progression $i = (\frac{180}{100})^{1/15} = 4\%$

N : Nombre de droit à indemnités au moment du départ

Il existe deux formules pour calculer le nombre de droits à indemnités :

La variante générale : cette méthode consiste à procéder à une répartition selon la formule de constitution des droits (méthode rétrospective). Selon cette formule, le nombre de droits est exprimé en nombre de mois (ou en pourcentage) calculés d'après l'ancienneté actuelle.

Deuxième variante: L'entité peut considérer l'intégralité des droits qui seront acquis par le salarié, puis la répartir de façon linéaire sur l'ensemble de sa carrière (méthode prospective). Dans ce cas, le nombre de droits est exprimé en nombre de mois (ou en pourcentage) calculés d'après l'ancienneté future x Ancienneté actuelle/Ancienneté future **(A_a/A_t)**.

Le système comptable OHADA recommande d'utiliser la variante la plus favorable au salarié.

A_a/A_t : Ancienneté actuelle/Ancienneté totale

P_p : Probabilité de Présence

Probabilité d'être présent dans l'entité au moment du départ à la retraite, à savoir : **(1 - taux de départ annuel)** $^{\text{nombre d'années d'activité avant l'âge de départ à la retraite}}$

Les départs de l'année s'entendent comme les départs par démission ou licenciements individuels. Ne sont pas pris en compte, le départ à la retraite et le départ suite à un décès du salarié.

Un taux de départ différencié par tranche d'âge ou par catégorie socio-professionnelle (ouvriers, cadres et ingénieurs par exemple) peut être calculé, le cas échéant, en fonction de la structure des effectifs.

Lorsque les effectifs d'une catégorie sont faibles, il est souhaitable de réaliser une moyenne pluriannuelle (par exemple moyenne des cinq derniers taux de départ).

La probabilité de présence peut être donnée par la moyenne des 5 dernières années des personnes ayant quitté l'entité sans bénéficier de prestations :

$$P_p = \frac{1}{5}\left(\frac{NDT_{DA-4}}{NTT_{DA-4}} + \frac{NDT_{DA-3}}{NTT_{DA-3}} + \frac{NDT_{DA-2}}{NTT_{DA-2}} + \frac{NDT_{DA-1}}{NTT_{DA-1}} + \frac{NDT_{DA}}{NTT_{DA}}\right)$$

Avec NDT_{DA} le nombre de travailleurs partis de l'entité sans bénéficier des prestations des engagements en matière de retraite à la date d'aujourd'hui (DA) et NTT_{DA} le nombre de totaux à la date d'aujourd'hui (DA).

P_s : Probabilité de survie

La mortalité en période d'activité est approchée par la table de mortalité F vie du code CIMA.

La probabilité de survie d'une personne d'âge x d'être en vie à l'âge x+1 : $p_x = \frac{l_{x+1}}{l_x}$

On obtient la probabilité de survie d'une personne d'âge x d'être en vie à l'âge x+n :

$$_n P_x = \frac{l_x + 1}{l_x} = \frac{\textit{nombre de vivants à l'âge de la retraite}}{\textit{nombre de vivants à l'âge actuel}}$$

$(1+t)^{-n}$: (1 + Taux d'actualisation)$^{-\text{nombre d'années d'activité avant l'âge de départ à la retraite}}$

1+T : (1 + Taux de charges fiscales et sociales).

EXEMPLE

L'âge actuel d'un salarié est de 55 ans et il partira à la retraite à l'âge de 60 ans

Probabilité de survie = nombre de vivants à 60 ans / nombre de vivants à 55 ans

Nombre de vivants à 60 ans = 877752 (voir l'extrait de la table de mortalité TV ci-dessous)

Nombre de vivants à 55 ans = 909 956 (voir l'extrait de la table de mortalité TV ci-dessous)

Probabilité de survie = 877 752 / 909 956= 96,46 %.

Extrait de la table de mortalité TV (Annexe à l'article 338 du code CIMA)

X = âge

lx = nombre de vivants à l'âge x

dx = nombre de décès entre l'âge x et l'âge x+1

X	lx	dx
52	923 472	4 120
53	919 352	4 493
54	914 859	4 903
55	909 956	5 353
56	904 603	5.847
57	898 756	6.389
58	892 367	6.983
59	885 384	7.632
60	877 752	8.340
61	869 412	9.110
62	860 302	9.949

2.2. Collecte d'informations

L'évaluation est réalisée «salarié par salarié », et non sur des moyennes, à partir des listes d'employés présents dans l'entité. Pour chacun des employés de l'entité, il est en pratique nécessaire de disposer d'une information sur :

- l'identité du salarié ;
- la catégorie professionnelle (pour déterminer la croissance des salaires) ;
- la date de naissance, la date d'embauche et donc l'âge et l'ancienneté à la clôture de l'exercice ;
- l'âge légal de départ à la retraite dans le pays ou dans le secteur d'activité concerné ;
- le statut de contrat à durée indéterminée (CDI) ou de contrat à durée déterminée (CDD), seul le premier et donc l'âge et l'ancienneté à la clôture de l'exercice entrant dans le calcul de l'indemnité probable ;
- taux des charges fiscales et sociales patronales applicables aux indemnités de départ à la Retraite.

2.3. Méthode des unités de crédit projetées

Pour déterminer le montant des droits accumulés, l'entité doit utiliser la méthode des unités de crédits projetées selon laquelle chaque période d'activité engendre un droit complémentaire aux avantages prévus par le régime.

Ce droit complémentaire s'exprime la plupart du temps sous la forme d'une quotité due (par exemple, 3 mois de salaire) multipliée par un salaire en fin de carrière ou une somme forfaitaire.

Dans le cadre de l'indemnité légale de fin de carrière calculée à partir d'un barème, il convient de tenir compte des droits accumulés de façon conditionnelle, le montant des droits accumulés sera pondéré de la probabilité que le salarié quitte l'entité avant le terme d'activité nécessaire à l'acquisition définitive des droits.

2.4. Evaluation du salaire en fin de carrière

Pour les indemnités de départ à la retraite, le montant versé par l'entité dépend du salaire au moment du départ à la retraite. Pour le déterminer, l'entité doit tenir compte des augmentations de salaires futures estimées qui sont fonction de l'inflation, de l'ancienneté, de la promotion et de divers autres facteurs comme l'offre et la demande sur le marché de l'emploi.

2.5. Hypothèses démographiques et financières

2.5.1. Hypothèses démographiques

La probabilité de devoir verser effectivement l'engagement aux salariés est évaluée par référence à des hypothèses démographiques et dépend de l'âge de départ à la retraite. Ces hypothèses portent, s'agissant des indemnités de départ à la retraite, sur la probabilité de décès pour en déduire l'espérance de vie et le taux de départ de l'entité.

Pour l'évaluation des engagements de retraite, le taux de départ est le rapport entre le nombre de départs de l'année et le nombre de salariés. Lorsque les effectifs ne varient pas, le taux de départ est équivalent au taux de rotation (turnover), ce qui ne sera pas le cas si l'entité connaît des augmentations ou des diminutions de son effectif.

2.5.2. Choix du taux d'actualisation

Le taux à utiliser pour actualiser l'engagement doit être déterminé par référence au rendement procuré par les obligations émises par les entités de première catégorie, avec une monnaie et une durée cohérentes avec les engagements évalués.

En l'absence de marché liquide sur ce type d'obligations, le taux d'actualisation est déterminé par référence au rendement des obligations émises par l'État.

2.6. Prise en compte du taux de charges patronales sur l'indemnité de départ à la retraite

Les taux applicables au titre des prélèvements fiscaux et sociaux à la charge de l'employeur concernant l'indemnité de départ à la retraite doivent être pris en compte dans l'évaluation.

exemple

- Age à la date d'embauche du salarié Alpha = 25 ans
- Date de départ à la retraite = 60 ans
- Date d'embauche : 01/01/N
- Salaire moyen actuel calculé sur les 12 derniers mois de service au 31/12/N : 2 000 000F
- Taux de progression des salaires : 5%
- Taux d'intérêt de l'emprunt obligataire émis par l'Etat (taux d'actualisation) : 5,85%
- Probabilité de présence : 98,31%
- Probabilité de survie selon la table de mortalité : 79%,
- Taux de charges fiscales et sociales : 10%

La convention collective stipule qu'à la date de départ à la retraite, le salarié bénéficiera de 40 % du salaire moyen calculé sur les 12 derniers mois de service :

- **Calcul de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N**
  - Indemnité future = 2 000 000 $(1,05)^{34}$ x 40% x (1/35) = 120 077 F
  - Ancienneté actuelle / ancienneté totale = 1 / 35
  - Probabilité d'atteinte d'âge de la retraite = (0,9831) x (0,79) = 0,77
  - Facteur d'actualisation = $(1,0585)^{-34}$
  - Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N :
    = [(2 000 000) $(1,05)^{34}$ x 40% x1/35] x 0,77 x $(1,0585)^{-34}$ x (1,1) = 14 718 F

2.7. Fréquence des révisions des hypothèses actuarielles

Les évaluations actuarielles doivent être effectuées avec suffisamment de régularité pour que les montants comptabilisés ne diffèrent pas de façon importante de ceux qui auraient été calculés à la clôture de l'exercice.

2.8. Mode de gestion des indemnités de départ à la retraite

Il existe deux modes de gestion des engagements de retraite :

- gestion interne,
- gestion externe.

✓ **Gestion interne** : l'entité gère elle-même des fonds qui lui permettront de payer ses engagements futurs.

✓ **Gestion externe** : l'entité verse des fonds à un tiers (compagnie d'assurance ou fonds de pension) qui les gère et qui paiera les engagements futurs.

D'une manière générale, la gestion des indemnités de départ à la retraite fait courir à l'entité deux types de risques :

- **le risque actuariel** : risque que les prestations coûtent plus cher que prévu ;
- **le risque de placement** : risque que les actifs investis ne soient pas suffisants pour faire face aux prestations prévues .

Remarque : Les présentes dispositions encouragent les entités (sans toutefois le leur imposer) à faire appel à un actuaire qualifié pour évaluer toute obligation significative au titre des engagements de retraite.

SECTION 3 : Comptabilisation des engagements de retraite

3.1. Règles générales de comptabilisation

✓ **Au bilan** :

Le montant comptabilisé au passif à la clôture de l'exercice s'établit comme suit :

- la valeur actuelle de l'obligation à la date de clôture;
- diminuée de la valeur à la date de clôture des actifs du régime (s'ils existent) utilisés directement pour éteindre les obligations.

Le passif d'indemnités de fin de carrière constitue une **provision pour risques et charges**, à porter au compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires**.

✓ **Au compte de résultat** :

L'accroissement d'un engagement de retraite d'une année sur l'autre peut s'expliquer notamment par le coût des services rendus et le coût financier.

Le coût des services rendus au cours de l'exercice est l'accroissement du nombre de droits d'un salarié.

Le coût financier est lié à la réduction du nombre d'années avant le paiement de l'indemnité, il s'agit d'un effet temps. Il est obtenu en multipliant l'engagement de l'exercice au début de l'exercice, par le taux d'actualisation déterminé au début de l'exercice (ou à l'inventaire de l'exercice précédent).

Le montant net à constater en charges (ou en produits), est égal à la somme des éléments suivants :

+	**coût des services rendus au cours de l'exercice**
+/-	**coût des services passés (profits ou pertes relatifs à une modification ou une réduction de régime)**
+/-	**profit (ou perte) résultant d'une liquidation de régime**
+/-	**intérêts nets sur le passif (l'actif) net**
=	**Charge nette (ou produit net) au compte de résultat**

Le coût des services rendus peut être enregistré au débit du compte **6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges,** et le coût financier au débit du compte **6971 Dotations aux provisions financières pour risques et charges** par le crédit du compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires,** pour le montant global des engagements.

exemple

- **Comptabilisation de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N d'une valeur de 14 718 F**

A la clôture de l'exercice N, l'écriture suivante sera passée :

Le compte **6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges** sera débité par le crédit du compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires** pour un montant de 14 718 F.

- **Calcul de la valeur actuelle de l'obligation au 31 /12/ N+1**
  - Rappel du mode de calcul de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N :

$= [(2\ 000\ 000)\ (1,05)^{34} \times 40\% \times 1/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-34} \times (1,1) = 14\ 718$ F

  - Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N+1

$= [(2\ 000\ 000 \times 1,05)\ (1,05)^{33} \times 40\% \times 2/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-33} \times (1,1) =$ **31 157,5**

≈ 31 158 F

- **Calcul de la variation de l'obligation et de ses composantes au 31/12/N+1 (en l'absence de changement d'hypothèse actuarielle)**
  - Variation de l'obligation = 31 158 – 14 718 = **16 440 F**
  - Composante de la variation de l'obligation :
    - ✓ Le coût des services rendus au cours de l'exercice

$= [(2\ 000\ 000 \times 1,05)\ (1,05)^{33} \times 40\% \times 1/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-33} \times (1,1) =$ **15 578,497**

≈ 15 579 F.

- ✓ Le coût financier = 14718 x 5,85% = **861,003 ≈ 861 F**

Vérification de la variation de l'obligation = 31 158 - 14 718 = **16 440 F**

= 15 579 + 861 = **16 440 F**

- **Comptabilisation de la variation de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N+1 d'une valeur de 16 440 F**

A la clôture de l'exercice N+1, l'écriture suivante sera passée :

Les comptes **6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges** et **6971 Dotations aux provisions financières pour risques et charges** seront débités respectivement pour un montant de 15 579 F et 861 F par le crédit du compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires** pour un montant de 16 440.

3.2. Comptabilisation des régimes couverts par des actifs

Lorsqu'une entité fait le choix de couvrir son engagement de retraite par une police d'assurance ou des actifs. L'obligation juridique ou implicite de l'entité de combler ou pas le paiement des indemnités de fin de carrière au personnel détermine le mode de comptabilisation.

- Lorsqu'un contrat d'assurance est souscrit au nom d'un participant ou d'un groupe de participants au régime et que l'entité n'a pas d'obligation juridique ou implicite de combler les pertes sur le contrat, elle n'a pas l'obligation de payer les prestations aux membres du personnel, le paiement de celles-ci relevant de la seule responsabilité de l'assureur. Le paiement de primes fixes en application d'un tel contrat correspond en substance au règlement de l'obligation au titre des avantages du personnel et non à un placement pour satisfaire à cette obligation. En conséquence, l'entité n'a plus ni actif, ni passif. Il convient d'enregistrer les cotisations au débit du compte **6686 Assurances retraite et fonds de pension** par le crédit du compte **4332 Assurances retraite et fonds de pension.**

- Lorsque l'entité finance ses obligations d'indemnités de fin de carrière par la souscription d'un contrat d'assurance ou d'un fonds de pension selon lequel elle conserve une obligation juridique ou implicite (directement, ou encore indirectement du fait du régime, à cause du mécanisme d'établissement des primes futures ou du fait que l'assureur est une partie liée). L'une des deux méthodes de comptabilisation peut être retenue :

  a) L'entité peut comptabiliser les cotisations et les primes versées au fonds de retraite **au débit du compte 6686 Assurances de retraite et fonds de pension** . En contrepartie, la provision pour retraite (compte principal **196 Provisions pour pensions et obligations similaires)** est reprise pour ne faire apparaître au bilan que le montant de l'engagement non couvert.

  Lors des versements des retraites aux salariés, il est également possible :

  - de débiter le compte 6618 ou 6628 « Autres rémunérations directes » par le crédit d'un compte de dette envers les salariés ou d'un compte de trésorerie,

- en contrepartie d'une reprise de la provision pour retraite.

b) le paiement des primes est assimilé à un actif, dans ce cas il convient

- d'enregistrer son droit à remboursement en tant qu'actif distinct : les versements au débit du compte **1962 Actif régime de retraite** par le crédit du compte de **Trésorerie.**
- à la clôture de l'exercice, il faut procéder à une dotation aux provisions au débit des **comptes 6911 et 6971** par le crédit du compte **1961 Provisions pour pensions et obligations similaires- engagement de retraite,** pour le montant global des engagements.
- lors du paiement des prestations aux bénéficiaires directement par le fonds ou l'assurance, le compte **1961 Provisions pour pensions et obligations similaires- engagement de retraite** est débité par le crédit du compte **1962 Actif régime de retraite** du montant des versements effectués. Mais lorsque les prestations aux bénéficiaires sont effectuées par l'entité puis remboursées par le fonds ou l'assurance, le compte **1961 Provisions pour pensions et obligations similaires- engagement de retraite** est débité par le crédit du compte de trésorerie et ensuite le compte de **Trésorerie est débité par le crédit du compte 1962 Actif régime de retraite** (pour le montant remboursé).

3.3. Intérêts nets sur le passif

Les intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies correspondent à la variation pour la période du passif net (de l'actif net) au titre des prestations définies attribuable au passage du temps. Les intérêts nets sur le passif net (l'actif net) au titre des prestations définies sont composés :

- du produit d'intérêts généré par les actifs du régime ;
- du coût financier relatif à l'obligation au titre des prestations définies (charge de désactualisation) ; et
- des intérêts relatifs à l'effet du plafonnement de l'actif.

Le produit d'intérêts généré par les actifs du régime est une composante du rendement de ces actifs. Il est déterminé en multipliant la juste valeur des actifs du régime par le taux d'actualisation défini. Ces deux éléments sont définis au début de l'exercice et tiennent compte de la variation des actifs du régime attribuable au paiement de cotisations et de prestations au cours de la période.

La différence entre le produit d'intérêts généré par les actifs du régime ainsi calculé et le rendement réel des actifs du régime (déterminé à la fin de l'exercice) est comptabilisée en

capitaux propres (report à nouveau), comprise dans les réévaluations du passif net (de l'actif net) au titre des prestations définies.

Les intérêts relatifs à l'effet du mécanisme de plafonnement de l'actif sont une composante de la variation totale liée à ce mécanisme. Ils sont déterminés en multipliant le montant de l'effet du plafonnement de l'actif par le taux d'actualisation, ces deux éléments étant déterminés au début de l'exercice.

La différence entre le montant ainsi obtenu et la variation totale de l'effet du plafonnement de l'actif est comptabilisée en capitaux propres (report à nouveau), comprise dans les réévaluations du passif net (de l'actif net) au titre des prestations définies.

La valeur des actifs du régime de retraite à la clôture de l'exercice est déterminée à l'aide de la formule suivante :

Valeur actuelle des actifs du régime (début de l'exercice)
+ Rendement sur les actifs du régime
+ Contribution aux actifs au cours de l'exercice
– Prestations payées aux retraités durant l'exercice
= Valeur actuelle des actifs du régime (fin de l'exercice)

3.4. Règle de comptabilisation des écarts actuariels

Au-delà des variations de l'engagement de retraite liées au coût des services et au coût financier, l'engagement de retraite peut augmenter (ou diminuer) du fait de la modification des hypothèses retenues au moment de l'évaluation.

3.4.1. Origine des écarts actuariels

Les écarts actuariels ont deux origines. Il s'agit :

- soit des différences constatées entre les données réelles et les estimations effectuées antérieurement ;
- soit des effets, sur la dette actuarielle ou sur les actifs dédiés à sa couverture, des changements d'hypothèses actuarielles.

Dans la première catégorie, on peut citer :

- les différences entre le nombre de personnes ayant quitté l'entité au cours de l'exercice et le nombre de départs qui avaient été anticipés ;

- pour un régime de retraite, le nombre de décès constatés et ceux résultant de la table de mortalité utilisée ;
- la valeur des avantages effectivement versés et la valeur qui avait été estimée ;
- la différence constatée entre les produits engendrés pendant l'exercice par les actifs dédiés à la couverture du régime et les estimations effectuées.

Dans la seconde catégorie figurent les changements de taux d'actualisation, d'estimation des produits futurs des actifs dédiés à la couverture du régime, de table de mortalité ou du taux de rotation du personnel.

L'écart actuariel lié à la variation de l'obligation du fait du changement des hypothèses actuarielles peut être déterminé de la façon suivante :

	Valeur actuelle de l'obligation à la clôture de l'exercice N	(1)
+	Coût des services rendus au cours de l'exercice	(2)
+	Coût financier	(3)
=	***Valeur actuelle de l'obligation attendue la clôture de l'exercice N+1 (4=1+2+3)***	
	Valeur actuelle de l'obligation la clôture de l'exercice N+1	**(5)**
=	***Ecarts actuariels de l'exercice (6 = 4 - 5)***	

Il est également possible de caluler l'écart actuariel de la façon suivante :

Valeur actuelle de l'obligation à la clôture de l'exercice N+1

- *Valeur actuelle de l'obligation la clôture de l'exercice N*
- Coût des services rendus au cours de l'exercice
- Coût financier

= ***Ecart actuariel de l'exercice***

3.4.2. Comptabilisation des écarts actuariels

Les écarts actuariels constituent des changements d'estimation comptable. En conséquence, ils doivent être comptabilisés dans le résultat d'exploitation ou financier de l'exercice. En effet, les écarts actuariels résultant d'une variation du taux d'actualisation doivent être comptabilisés en résultat financier, par analogie avec le traitement comptable de la charge de désactualisation d'une provision.

Lorsque l'écart correspond à une perte actuarielle, il est enregistré au débit du compte **6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges et/ou du compte 6971 Dotations aux provisions financières pour risques et charges** par le crédit du compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires.**

Par contre lorsque l'écart traduit un gain actuariel, le compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires** est débité par le crédit du compte **7911 Reprise de provisions d'exploitation pour risques et charges et /ou du compte 7971 Reprise de provisions financières pour risques et charges.**

3.5. Cas particulier des régimes excédentaires (ou surfinancés)

L'entité doit comptabiliser à l'actif du bilan l'excédent éventuel du régime. Mais la comptabilisation de cet excédent doit être limitée. Le montant maximal à comptabiliser à l'actif doit être évalué en retenant le plus faible entre :

- **l'excédent du régime** : égal à la différence entre la valeur actualisée de l'obligation au titre des engagements de retraite, et la valeur actuelle des actifs du régime ;
- **le plafond de l'actif** : la valeur actualisée des avantages économiques disponibles sous la forme de remboursements par le régime ou sous la forme d'une diminution des cotisations futures à ce fonds.

L'excédent éventuel de cotisations versées par rapport à la charge annuelle déterminée selon la méthode actuarielle retenue devait être inscrit en charges constatées d'avance (excédent de versement).

Les effets de ce plafonnement de l'actif (c'est-à-dire tout excédent du régime qui dépasse ces limites) sont comptabilisés immédiatement dans le résultat de la période.

SECTION 4 : Modification ou réduction du régime

Dans certains cas, la mise en place d'un nouveau régime d'avantages postérieurs à l'emploi à prestations définies ou bien la modification d'un régime existant reconnaît des droits aux bénéficiaires au titre de leur activité passée, sans se contenter d'instaurer des droits au titre de leur activité future.

L'augmentation de la dette actuarielle qui résulte de l'attribution rétroactive de droits additionnels est appelée « coût des services passés ».

Le coût des services passés représente la variation de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies pour les services rendus par les membres du personnel au cours de périodes antérieures, qui résulte :

- des modifications d'un régime (instauration ou cessation d'un régime à prestations définies ou encore amendement du régime) ; ou
- de la réduction d'un régime (diminution importante, décidée par l'entité, du nombre de membres du personnel couverts par le régime).

Le coût des services passés est immédiatement inclus en résultat (en charges s'il s'agit d'une augmentation de la dette, en produit, s'il s'agit d'une réduction).

Le coût des services passés doit être comptabilisé immédiatement et en totalité au compte de résultat à la première des deux dates suivantes :

- la date de la modification ou de la réduction du régime ;
- la date à laquelle l'entité comptabilise les coûts de restructuration ou les indemnités de cessation d'emploi correspondants.

SECTION 5 : Autres avantages à long terme et indemnités de cessation d'emploi

5.1. Autres avantages à long terme

Les autres avantages à long terme sont les avantages dont le règlement intégral est attendu au-delà de douze mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel les salariés ont rendu les services correspondants.

EXEMPLE

- les absences rémunérées de longue durée (congés liés à l'ancienneté ou congés sabbatiques) ;
- les primes d'ancienneté, médailles du travail ou autres avantages liés à l'ancienneté ;
- les indemnités d'invalidité de longue durée.

Les autres avantages à long terme sont évalués et comptabilisés selon les mêmes principes que les engagements en matière de retraite, à l'exception des réévaluations du passif net (de l'actif net) dont font partie les écarts actuariels qui doivent être immédiatement et intégralement comptabilisés au compte de résultat.

5.2. Indemnités de cessation d'emploi

Les indemnités de cessation d'emploi sont les avantages du personnel fournis en contrepartie de la cessation d'emploi d'un membre du personnel résultant :

- soit de la décision de l'entité de mettre fin à l'emploi du membre du personnel avant l'âge normal de départ en retraite ;
- soit de la décision du membre du personnel d'accepter une offre d'indemnités en échange de la cessation de son emploi.

EXEMPLE : indemnités versées dans le cadre d'un licenciement, d'une rupture conventionnelle ou encore d'un plan de départ volontaire.

L'indemnité de cessation d'emploi est comptabilisée au débit d'un compte de charge de personnel par le crédit du compte **42 Personnel**.

SECTION 6 : Informations à fournir dans les Notes annexes

Les informations à fournir en matière d'engagement de retraite sont les suivantes :

- indication que les engagements sont évalués et comptabilisés ;
- description générale des types de régime ; ce descriptif distingue, par exemple, les régimes de retraite, les indemnités de départ à la retraite, les régimes de couverture médicale post emploi ;
- le cas échéant, descriptif de la composition des actifs du régime et/ou droits à remboursement ;
- indication de la valeur retenue pour les principales hypothèses actuarielles à la date de clôture et de leur base de détermination (taux d'actualisation, taux d'augmentation des salaires, le cas échéant taux de rendement des actifs du régime et/ou des droits à remboursement...) ;
- le cas échéant, lorsque les engagements sont comptabilisés, rapprochement à l'ouverture et à la clôture de l'exercice entre les montants comptabilisés à l'actif et au passif et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 22

Opérations en devises et contrats de couverture sur les marchés financiers

SECTION 1 :	Biens dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères
SECTION 2 :	Dettes et créances libellées devises
SECTION 3 :	Opérations à terme ferme ou conditionnelles sur les marchés financiers
SECTION 4 :	Disponibilités en devises

SECTION 1 : Biens dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères

1.1. Immobilisations incorporelles et corporelles

Pour ces biens, l'article 51 de l'Acte uniforme dispose que leur montant, exprimé en devises, est comptabilisé par conversion en unités monétaires légales du pays, sur la base du cours de change du jour de l'acquisition.

Les amortissements et, s'il y a lieu, les provisions pour dépréciation sont calculés sur cette valeur.

Dans tous les cas, c'est seulement au moment où les immobilisations sortent de l'actif que le gain (ou la perte) résultant des fluctuations des monnaies étrangères est définitivement dégagé et porté aux comptes de charges ou de produits financiers concernés.

Lorsque le prix payé, converti en unités monétaires légales du pays, est différent du coût initial comptabilisé, par suite de modalités spéciales de règlement (cas de paiement à terme libellé en devises), la différence constitue une charge ou un produit financier (perte ou gain de change).

1.2. Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations libellés en devises

En cas de non-livraison avant la clôture, l'acompte n'est pas converti au cours du change de clôture. Aucun écart de conversion n'est constaté sur les avances et acomptes versés. Toutefois, dans le cas où l'avance ou l'acompte, risque d'être remboursé par le fournisseur (qui ne remplirait pas son obligation), et où le cours de clôture est inférieur au cours du jour de son versement, il y a lieu de comptabiliser une provision pour risques et charges.

1.3. Titres

Ils sont enregistrés pour le prix d'acquisition, converti en unités monétaires légales du pays au cours du jour de l'opération. Il en est ainsi que le titre soit ou non entièrement libéré. La part non libérée, inscrite en contrepartie au passif, constitue une dette libellée en devises. Le traitement à opérer dans ce cas figure dans la partie "dettes et créances libellées en monnaies étrangères".

Les remarques faites ci-dessus pour les immobilisations concernant la différence entre le prix payé et le coût initial enregistré, demeurent valables pour les titres. Cette différence constitue une perte ou un gain.

1.4. Stocks

Les stocks sont valorisés en fonction :

- de leur détention à l'étranger ;
- de leur acquisition à l'étranger (avec détention dans l'espace OHADA).

Dans les deux cas, il faut entendre par "étranger" un pays dont la monnaie n'est pas une unité monétaire légale de l'un des Etats-parties. L'étranger est donc l'espace hors OHADA. En outre, la parité fixe avec l'Euro conduit à l'absence d'écarts à l'inventaire dans toute la zone Franc-Euro (sauf modification de la parité fixe).

- **Détention à l'étranger**

La valeur en devises étrangères, de stocks détenus à l'étranger est convertie en unités monétaires légales du pays, en fin d'exercice, à un cours égal, pour chaque nature de marchandises, d'approvisionnements et de produits en stocks, à la moyenne pondérée des cours pratiqués à la date d'achat ou d'entrée en magasin des éléments considérés. En cas de difficulté d'application de cette méthode de calcul, l'entité peut utiliser une autre méthode dans la mesure où elle n'est pas susceptible d'affecter sensiblement les résultats.
Des dépréciations sont constatées si la valeur au jour de l'inventaire, compte-tenu du cours de change de ce jour, est inférieure à la valeur d'entrée en compte.

Acquisition à l'étranger, avec détention dans l'espace OHADA. Il existe plusieurs possibilités d'évaluation :

- valorisation des achats et des stocks au cours d'achat (ou cours moyen d'achat calculé sur la durée de rotation des stocks) ;
- valorisation des achats au cours du jour d'achat et valorisation des stocks : soit au cours de clôture pour la totalité ;
- soit au cours du jour de clôture pour la partie non encore payée de ces stocks et au cours d'achat pour la partie déjà payée (ou cours moyen d'achat) ou, pour cette dernière partie, au cours à la date du paiement (ou cours moyen de paiement) ;
- valorisation selon un cours interne de période fixée par l'entité ;

- achats et stocks payés valorisés au cours du jour du paiement (ou cours moyen), achats et stocks non encore payés valorisés au cours du jour de clôture.

Le choix entre les différentes méthodes exposées ci-dessus dépend de l'importance des opérations faites à l'étranger par l'entité et des procédures de comptabilisation mises en œuvre. En tout état de cause, il faut veiller à ce que la notion d'achats consommés (achats ± variations de stocks) reste suffisamment homogène et que le calcul de la rotation des stocks ait un caractère significatif. Enfin, l'application de la permanence des méthodes est de règle et tout changement de procédé d'évaluation d'un exercice à l'autre doit être signalé dans les Notes annexes.

SECTION 2 : Dettes et créances libellées en devises

Les modalités de conversion en unités monétaires légales du pays, des créances et des dettes résultant d'opérations faites en monnaies étrangères se situent à trois moments dans la vie de l'entité :

- à l'entrée dans le patrimoine (article 52) ;
- à l'inventaire (articles 54, 56, 57) ;
- à la date d'encaissement ou de règlement (articles 53 à 55).

Elles se traduisent respectivement par :

- l'inscription de valeurs d'origine ;
- un ajustement de ces valeurs en fonction du cours de change à l'inventaire (écarts de conversion positifs ou négatifs) ;
- la mesure d'une différence de change (gain ou perte) à la date d'encaissement ou de règlement, sauf si, antérieurement, une opération spécifique de couverture de change en a fixé définitivement le montant, à la date de cette opération de couverture.

2.1. Inscription des valeurs d'entrée

La conversion à l'entrée dans le patrimoine est réalisée au cours de change en vigueur à la date de l'opération, qu'il s'agisse de transactions financières ou de transactions commerciales.

Dans le cas d'une transaction financière (prêts, emprunts), il s'agira d'un cours au comptant à la date de mise à disposition des devises.

Dans le cas d'une transaction commerciale avec l'étranger, une analyse correcte de l'opération doit permettre de distinguer, d'une part, la partie liée à cette transaction (achat, vente...) dans les mêmes conditions que celles d'une transaction faite dans l'espace OHADA et, d'autre part, la partie liée à la politique financière appliquée en matière de change (recours ou non à une opération de couverture de change...).

En général, cette distinction est fonction des facteurs suivants :

- une décision d'acheter ou de vendre à un certain prix, exprimé en devises à partir de la valeur que l'on veut obtenir en unités monétaires légales du pays, après une conversion assurant l'équivalence entre les deux monnaies ;
- le cours à utiliser selon le délai séparant la date de conclusion du contrat (accord entre les parties) et la date prévue pour le règlement financier. Si ce délai est court, le cours au comptant peut être retenu. Sinon, il sera choisi un cours à terme (cours fourni par les banques) ou un cours économique interne que l'entité devra pouvoir justifier. Ce cours ne doit pas être arbitraire, mais fixé en fonction des échéances financières de l'opération, basées sur le délai moyen du règlement financier des commandes courantes;
- la date de formalisation de l'accord des parties. Cette date est normalement celle de la commande lorsqu'elle devient ferme et définitive. Si le délai entre cette date et celle de la facturation est court, la date de la facturation peut être retenue.

Toutes les transactions faites dans des conditions analogues doivent être traitées en comptabilité selon les mêmes méthodes.

2.2. Ajustement des créances et des dettes à l'inventaire

Lorsqu'elles subsistent à l'inventaire, les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères sont converties sur la base du dernier cours de change à la date de clôture des comptes.

Les différences de conversion constatées par rapport aux valeurs d'origine, sont inscrites dans des subdivisions, des créances et des dettes concernées, qui figurent ainsi au bilan pour leur valeur du moment.

En contrepartie de cet ajustement de créances et de dettes, sont ouverts deux comptes d'écarts de conversion :

- **478 — Ecarts de conversion-Actif**
- **479 — Ecarts de conversion-Passif.**

Le **compte 478** regroupe des pertes probables (augmentation de dettes et diminution de créances).

Le **compte 479** regroupe des gains probables (diminution de dettes et augmentation de créances).

2.2.1. Les opérations assorties d'une couverture de change

2.2.1.1. Couverture fixant définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance

Lorsque les couvertures fixent définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance (par exemple les achats ou ventes à terme de devises), l'incertitude disparaît totalement. La valeur des créances ou des dettes en monnaies étrangères à l'échéance est connue. La couverture transforme les créances et les dettes en monnaies étrangères, en créances et dettes en monnaie nationale.

La date de mise en place de la couverture a toutefois une incidence sur le traitement comptable à effectuer :

- si la couverture est mise en place avant l'opération, les créances et dettes sont enregistrées au cours fixé par l'instrument de couverture. Il n'y a donc pas d'écart de conversion, ni de provision à constater. Le résultat financier n'est pas affecté ; Néanmoins, il est recommandé de garder trace de ces couvertures jusqu'au dénouement des opérations :
    - soit par inscription à un sous-compte distinct des écarts de conversion ;
    - soit par inscription dans une catégorie particulière des engagements.
- En revanche lorsque la couverture est prise après l'opération, tant que celle-ci n'est pas mise en place, les écarts de conversion et les provisions nécessaires sont comptabilisés. Lors de la réalisation de la couverture, les créances et dettes sont converties au cours de couverture. Les écarts, constatés entre la valeur d'origine des créances et des dettes et leur évaluation au cours de couverture, sont comptabilisés en résultat financier. Les éventuelles provisions sont reprises.

2.2.1.1. Couverture ne fixant pas définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance

Lorsque les couvertures ne fixent pas définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance, le taux de conversion des créances et dettes en monnaies étrangères applicable à l'échéance n'est pas connu. Seul le risque de perte est réduit par l'instrument de couverture utilisé. Les écarts de conversion relatifs aux créances et dettes en monnaies étrangères sont entièrement constatés. En revanche, la provision pour perte de change n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert.

2.2.2. Créances douteuses en devises

En cas de créance douteuse ou litigieuse en tout ou partie :

- la dépréciation de la créance porte sur le montant initialement comptabilisé ou couvert ;
- l'écart de conversion est limité à la partie jugée recouvrable de la créance.

2.2.3. Ecarts de conversion et résultat

En application de la règle de prudence, l'article 54 de l'Acte uniforme précise que :

- les gains latents inscrits au **compte 479** n'interviennent pas dans la formation du résultat de l'exercice ;
- les pertes probables inscrites au **compte 478** entraînent, en revanche, la constitution d'une provision pour pertes de change d'un montant équivalent.

L'Acte uniforme prévoit cependant deux exceptions, aux articles 56 et 57 :

- Selon l'article 56, lorsque des pertes probables ou des gains latents sont attachés à des opérations d'emprunts ou de prêts affectant deux ou plusieurs exercices, l'entité doit procéder à l'étalement de ces pertes, ou gains, sur la durée restant à courir jusqu'au terme des remboursements ou encaissements en proportion de ces remboursements ou encaissements à venir, prévus au contrat (durée moyenne pondérée restant à courir).

  Le montant potentiel de la perte totale, ou du gain total futur, est recalculé à la fin de chaque exercice et mentionné dans les Notes annexes.

- Selon l'article 57-4, lorsque l'entité décide d'intégrer dans une position globale de change toutes ses opérations traitées avec l'étranger, non encore dénouées à l'inventaire, une compensation est admise entre les pertes probables et les gains latents, devise par devise. La dotation à une provision pour pertes de change est limitée à l'excédent des pertes probables sur les gains latents.

Il en est ainsi, par exemple, lorsque la position globale de change d'une devise établit, pour un montant équivalent, la couverture l'une par l'autre, d'une dette et d'une créance (auto couverture).

Le calcul de la provision pour risque de change, consécutive au recours à une position globale de change, implique la prise en compte :

- la position doit être déterminée devise par devise et non toutes devises confondues. Toutefois, des devises fortement corrélées peuvent être incluses dans la même position.
- les opérations de couverture et les éléments couverts (pour la partie couverte) sont exclus de cette position ;
- l'échéance des éléments inclus dans la position doit être comprise dans le même exercice comptable ;
- ne doivent être inclus dans la position que des éléments réalisables .Sont notamment concernés les créances, les dettes et les instruments dérivés en position ouverte isolée. En revanche, sont exclus de la position globale de change les éléments suivants :
    - les disponibilités (les écarts de change étant comptabilisés immédiatement en résultat,
    - les éléments budgétaires,
    - les engagements hors bilan.
- la position est utilisée uniquement pour la détermination de la provision .Aucune compensation ne peut être opérée entre les écarts de conversion actifs et passifs comptabilisés au bilan ou entre les gains et pertes réalisées ;
- une justification formalisée appropriée doit être établie.

2.3. Règlement des dettes et créances en devises

Les gains ou les pertes de change interviennent à la date d'encaissement ou de règlement des créances et des dettes libellées en monnaies étrangères. Ils sont constatés par différence entre la valeur d'encaissement ou de règlement et la valeur d'origine.

Les gains ou les pertes de change sont enregistrés en résultat d'exploitation ou en résultat financier en fonction de la nature des opérations l'ayant généré.

Les résultats de change **sur créances et dettes commerciales** sont enregistrés en résultat d'exploitation :

- les pertes de change sont comptabilisées au débit du compte **656 Pertes de change sur créances et dettes commerciales** ;
- les gains de change sont comptabilisés au crédit du compte **756 Gains de change sur créances et dettes commerciales**.

S'agissant d'une créance de nature commerciale, la provision relative à la perte probable de change s'analyse comme une charge d'exploitation qu'il faut inscrire au débit du compte **6591 Charges pour provisions sur risques à court terme** par le crédit **du compte 4991 Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation.**

Les résultats de change sur **opérations ayant un caractère financier** (emprunt bancaire en devise, liquidités en devises ...) sont enregistrés en résultat financier :

- Les pertes de change sont comptabilisées au débit du compte **676 Pertes de change financières** ;
- les gains de change sont comptabilisés au crédit du compte **776 Gains de change financiers**.

Concernant les opérations ayant un caractère financier, la provision relative à la perte probable de change s'analyse comme une charge à caractère financier qu'il faut inscrire :
au débit du compte **6971 Dotations aux provisions pour risques et charges** par le crédit **du compte 194 Provisions pour pertes de change (pour les risques à long terme),**
au débit du compte **6791 Charges pour provisions sur risques financiers** par le crédit du compte **4997 Provisions pour risque à court terme sur opérations financières (pour les risques à court terme).**

Toute opération de couverture entraîne, s'il y a lieu, la constatation immédiate d'un gain ou d'une perte de change pour la partie couverte de la créance ou de la dette.

La provision pour pertes de change de fin d'exercice est ajustée pour tenir compte des opérations dénouées au cours de l'exercice.

2.4. Particularités liées aux créances et dettes indexées

La valeur d'entrée des créances et dettes dont les modalités de règlements sont assorties d'une clause d'indexation, ne tient pas compte des variations de l'index retenu.

Lorsqu'elles subsistent à l'inventaire, les créances et dettes indexées sont converties sur la base de la valeur de l'index à la date de clôture des comptes.

Les différences d'indexation constatées sont comptabilisées dans les mêmes comptes et selon les mêmes conditions que les créances dettes libellées en devises (comptes 478 ou 479).

SECTION 3 : Opérations à terme fermes ou conditionnelles sur les marchés financiers

3.1. Enregistrement des contrats

Les montants nominaux des contrats, qu'ils aient ou non vocation à être réglés à terme, ne sont pas comptabilisés au bilan. Ils font l'objet d'engagements, s'ils sont susceptibles d'être payés.

Une information doit être donnée en annexe pour tous les contrats significatifs.

Les variations de valeur des contrats sont enregistrées de façons différentes selon qu'elles s'inscrivent dans le cadre d'opérations de couverture ou d'autres opérations.

3.2. Opérations de couverture

3.2.1. Caractéristiques d'une opération de couverture

Selon l'article 57-2 de l'Acte uniforme, une opération n'est qualifiée de couverture, que si elle présente toutes les caractéristiques suivantes :

- les contrats ou options de taux d'intérêt achetés ou vendus ont pour effet de réduire le risque de variation de valeur affectant l'élément couvert ou un ensemble d'éléments homogènes ;

- l'élément couvert peut être un actif, un passif, un engagement existant ou une transaction future non encore matérialisée par un engagement, si cette transaction est définie avec précision et possède une probabilité suffisante de réalisation ;
- l'identification du risque à couvrir est effectuée après la prise en compte des autres actifs, passifs et engagements ;
- une corrélation est établie entre les variations de valeur de l'élément couvert et celles du contrat de couverture, ou celles de l'instrument financier sous-jacent, s'il s'agit d'options de taux d'intérêt, puisque la réduction du risque résulte d'une neutralisation totale ou partielle, recherchée, a priori, entre les pertes éventuelles sur l'élément couvert et les gains sur les contrats négociés, ou l'option achetée, en couverture.

Une option vendue ne remplit pas les conditions requises pour être un instrument de couverture car elle ne permet pas de réduire efficacement le risque sur le résultat d'un élément couvert.

Toutefois, lorsqu'elle est désignée comme compensant une option achetée, y compris une option incorporée à un autre instrument financier, elle est considérée comme un instrument de couverture.

3.2.2. Comptabilisation des contrats qualifiés de couverture

Selon l'article 57–3 de l'Acte uniforme, les contrats qualifiés de couverture sont identifiés et traités comptablement en tant que tels dès leur origine et conservent cette qualification jusqu'à leur échéance ou dénouement.

Les variations de valeur de ces contrats ou options, constatées sur les marchés organisés, sont enregistrées dans un compte d'attente libellé **54 Instruments de trésorerie,** puis rapportées au compte de résultat sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.

Lors de la sortie de l'élément couvert, le montant des variations de valeur enregistrées en compte d'attente jusqu'à cette date, est intégralement rapporté au compte de résultat et, si l'opération de couverture n'est pas dénouée, les variations ultérieures concernant cette opération sont traitées conformément à l'article 57-4. Pour les éléments couverts dont les règles d'évaluation imposent de retenir à l'inventaire le coût d'achat ou le prix de marché, si celui-ci est inférieur, le montant cumulé des variations de valeur du contrat, enregistrées en compte d'attente, vient en déduction dans le calcul des éventuelles dépréciations.

Les comptes **4786 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – ACTIF** et **4797 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – PASSIF** enregistrent les

différences d'évaluation en contrepartie du compte **54 Instruments de trésorerie**. Ces comptes enregistrent également les gains ou pertes sur instruments de couverture en attente d'imputation en résultat de manière symétrique avec l'élément couvert.

3.2.3. Comptabisation des frais de couverture

3.2.3.1.Primes d'options soultes et équivalents

A leur versement, les primes d'options sont comptabilisées dans un compte **54 instruments de trésorerie**. Elles peuvent ensuite, au choix de l'entité :

- soit être étalées dans le compte de résultat sur la période de couverture au débit du compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie**.
- soit être différées et constatées en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert, c'est-à-dire au même rythme que l'effet de couverture.

3.2.3.2. Report/déport des dérivés à terme de change

Le report/déport représente l'écart entre le cours comptant et le cours à terme.

Lorsqu'il s'agit de couvertures quasi-parfaites de transactions futures (par exemple, stock, acquisition d'immobilisation …), le report/déport est :

- soit étalé dans le compte de résultat sur la période de couverture, dans un compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie**
- soit constaté en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert.
- Par contre, pour les autres types de couvertures (créances et dettes, couvertures non parfaites), il est obligatoirement étalé sur la période de couverture, dans un compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie**

3.2.4. Cas particuliers des couvertures liées aux matières premières

Dans le cas des matières premières, l'écart entre le cours comptant et le cours à terme n'est pas composé exclusivement d'un écart de taux d'intérêt (composante financement), mais intègre différentes composantes particulières liées notamment aux coûts de stockage, de transport et d'assurance, à la saisonnalité ainsi qu'à l'effet de l'offre et de la demande.

En conséquence, cet écart ne peut pas être étalé, mais plutôt intégré dans le coût des matières couvertes.

3.2.5. Autres opérations de couverture

Selon l'article 57–4 de l'Acte uniforme, les variations de valeur des contrats négociés sur les marchés organisés, constatées par la liquidation quotidienne des marges débitrices et créditrices, sont portées au compte de résultat en charges ou produits financiers.

Les variations de valeur des options constatées lors de transactions de gré à gré, sont inscrites à des comptes transitoires **54 Instruments de trésorerie**, en attente de régularisation ultérieure:

- à l'actif du bilan pour les variations qui correspondent à une perte latente,
- au passif du bilan pour les variations qui correspondent à un gain latent.

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat.

Lorsque l'ensemble des transactions de gré à gré engendre une perte latente, celle-ci entraîne la constitution d'une provision financière.

SECTION 4 : Disponibilités en devises

Selon l'article 58 de l'Acte uniforme, les disponibilités en devises de l'entité sont converties en unités monétaires légales du pays sur la base des cours de change à la clôture de l'exercice, le gain ou la perte de change étant inscrit directement dans les produits et charges financiers de l'exercice clos.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 23

Contrats pluri-exercices

SECTION 1 :	Définition et champ d'application
SECTION 2 :	Règles générales de comptabilisation des contrats pluri-exercices
SECTION 3 :	Méthode à l'avancement
SECTION 4 :	Méthode à l'achèvement
SECTION 5 :	Contrats déficitaires
SECTION 6 :	Informations à fournir

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par les normes comptables internationales, notamment :

- de la norme comptable internationale **IAS 11** « Contrats de construction » (date de publication : Décembre 1993);
- de la norme comptable internationale **IFRS 15** « Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients » (date de publication : Mai 2014).

SECTION 1 : Définition et champ d'application

1.1. Définition

Un contrat pluri-exercices est un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, de finalité ou d'utilisation.

Compte tenu de la nature de l'activité de l'entité dans le cadre des contrats de construction, la date de démarrage et la date d'achèvement des contrats se situent généralement sur des périodes comptables différentes, c'est-à-dire sur plusieurs exercices.

Il existe deux types de contrats de construction :

- le contrat à forfait, dans lequel l'entrepreneur accepte un prix fixe ou une rémunération fixée, par référence à une estimation du nombre d'unités d'œuvre à un prix unitaire fixé, soumis dans certains cas à des clauses de révision de prix.
- le contrat en régie, dans lequel l'entrepreneur est remboursé des coûts autorisés (ou autrement définis), plus un pourcentage de ces coûts ou d'une rémunération fixe.

Certains contrats peuvent comporter des caractéristiques à la fois d'un contrat à forfait et d'un contrat en régie (par exemple, un contrat en régie assorti d'un prix maximum).

1.2. Champ d'application

La présente disposition traite :

- de la comptabilisation des produits et coûts relatifs aux contrats de construction dans les états financiers des entrepreneurs ;

- les contrats de prestations de services directement liés à la construction d'un actif, par exemple les contrats d'architecture ou d'ingénierie ;
- les contrats de destruction ou de remise en état d'actifs ainsi que les contrats de remise en état de l'environnement, suite à la démolition d'actifs.

N'entrent pas dans cette catégorie les contrats pour lesquels les services rendus à l'arrêté des comptes peuvent être facturés.

Il en est ainsi :

- pour les prestations continues, telles que les loyers ou les intérêts, sur la période du bail ou la durée du prêt consenti ;
- pour les prestations discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, telles que les contrats d'entretien, de maintenance ou d'abonnement de services.

1.3. Regroupement ou division des contrats de construction

Lorsqu'un contrat porte sur plusieurs actifs, la construction de chaque actif doit être traitée séparément si :

- des propositions et des négociations séparées ont été faites pour chaque actif,
- l'acceptation ou le rejet ont été possibles pour chaque actif, et
- les coûts et revenus de chaque actif sont identifiables.

Un ensemble de contrats, qu'ils soient passés avec un même client ou avec des clients différents, doit être traité comme un contrat de construction unique lorsque :

- cet ensemble de contrats est négocié comme un marché global ;
- les contrats sont si étroitement liés qu'ils font, de fait, partie d'un projet unique avec une marge globale ; et
- les contrats sont exécutés simultanément ou à la suite l'un de l'autre, sans interruption.

SECTION 2 : Règles générales de comptabilisation des contrats pluri-exercices

Conformément à l'article 49 de l'Acte uniforme, "Il doit être procédé dans l'exercice à tous les amortissements et provisions nécessaires pour couvrir les dépréciations, les risques et les charges probables, même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices".

En application de cette règle générale, toute perte probable sur un contrat pluri-exercices doit être provisionnée pour sa totalité. Le montant de cette provision n'est pas lié à celui des travaux ou services effectivement réalisés à la date de l'arrêté des comptes, mais à la connaissance de la perte probable qui peut résulter de l'exécution totale du contrat pluri-exercices.

Comme l'exécution d'un contrat pluri-exercices s'étale au moins sur deux exercices successifs, les règles définies à l'article 59 de l'Acte uniforme s'appliquent. "Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, il convient de lui rattacher et imputer les événements et opérations qui lui sont propres et ceux-là seulement."

De la conjugaison de ces règles générales, l'entité doit en principe, utiliser la méthode à l'avancement dès lors qu'elle est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable. En revanche, lorsque l'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable, elle doit utiliser la méthode à l'achèvement.Par conséquent, l'application de la méthode à l'achèvement ne résulte pas d'un choix opéré par l'entité mais plutôt d'une obligation dès lors que celle-ci n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison du contart de manière fiable.

SECTION 3 : Méthode à l'avancement

3.1. Définition et principe

La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats. Le résultat est déterminé en appliquant le pourcentage d'avancement au résultat à terminaison.

Cette méthode n'est appliquée que lorsque l'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable.

La méthode à l'avancement permet une meilleure application du postulat de spécialisation de l'exercice (art 59 de l'Acte uniforme) et est considérée comme la principale méthode de comptabilisation des contrats pluri-exercices retenue par le Système comptable OHADA.

3.2. Critères d'estimation de la fiabilité du résultat à terminaison

L'entité considère qu'elle a la capacité d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison lorsque les trois critères suivants sont réunis :

- la possibilité d'identifier clairement le montant total des produits du contrat ;
- la possibilité d'identifier clairement le montant total des coûts imputables au contrat ;
- l'existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultat liés.

3.3. Détermination du pourcentage d'avancement

Les méthodes possibles pour évaluer l'avancement peuvent être classées en deux catégories :

- celles basées sur la valeur des éléments dont le contrôle a été transféré au client,
- et celles basées sur les moyens mis en œuvre.

Le choix de la méthode dépend de la nature des biens ou services à transférer au client.

3.3.1. Méthodes basées sur les éléments transférés

Les méthodes de la première catégorie impliquent par exemple l'examen des prestations déjà accomplies, l'appréciation des réalisations, le franchissement d'étapes clés, le temps écoulé et les unités produites ou livrées.

Il convient de choisir la méthode qui décrit le mieux le degré d'avancement de l'obligation de prestation. Par exemple, l'entité peut comptabiliser le chiffre d'affaires sur la base de son droit à facturer. Tel est le cas d'un contrat en régie, prévoyant la facturation périodique des heures de prestation accomplies.

Lorsque l'évaluation des éléments dont le contrôle a déjà été transféré est peu pratique, notamment en raison de l'absence de données observables, il peut être nécessaire de recourir à des méthodes basées sur les moyens mis en œuvre.

3.3.2. Méthodes basées sur les moyens mis en œuvre

Ces méthodes évaluent l'avancement en faisant le rapport entre les moyens déjà mis en œuvre pour exécuter l'obligation de prestation et ceux restant à mettre en œuvre jusqu'à son exécution complète.

Les moyens mis en œuvre comprennent, par exemple, les ressources consommées, les heures de travail, les coûts encourus, le temps écoulé, les heures de machines, etc.

Si les moyens mis en œuvre sont basés sur les coûts encourus, le pourcentage d'avancement sera mesuré par le rapport suivant :

$$\frac{\textit{Coût des travaux ou des services réalisés à la clôture et accepté par le cocontractant}}{\textit{Coût de production total estimé des travaux ou des services}}$$

Si les moyens sont mis en œuvre de manière uniforme pendant toute la durée de la prestation, il peut être jugé approprié de comptabiliser le chiffre d'affaires de manière linéaire.

Les méthodes basées sur les moyens peuvent ne pas créer une relation directe entre les moyens mis en œuvre et le transfert du contrôle des biens et services au client. Dès lors, les moyens qui ne permettent pas de refléter le degré selon lequel le contrôle est transféré au client ne doivent pas être pris en considération.

Les coûts liés à des pertes non prévues sur des matières, sur des frais de personnel ou sur d'autres ressources sont exclus de la mesure de l'avancement s'ils n'ont pas été pris en considération pour déterminer le prix. Il en va de même, d'une manière générale, pour toutes les inefficacités non reflétées dans le prix de l'obligation de prestation.

3.4. Inventaire des produits et charges relatifs à un contrat pluri-exercices

Le résultat à terminaison, est déterminé en prenant en considération les produits et charges suivants :

3.4.1. Produits

- les produits initialement fixés par le contrat, y compris les révisions de prix ;
- les produits issus des changements dans les conditions d'exécution des biens ou services ; dès lors que le client a approuvé la modification ou qu'il est raisonnablement certain qu'il l'approuvera, et qu'il est possible d'évaluer de façon fiable le montant des produits correspondants ;

- les réclamations qui ont été acceptées par le client ou pour lesquelles l'état d'avancement des négociations ou des procédures en cours (contractuelles, arbitrales ou contentieuses) rend raisonnablement certaine leur règlement par le client, et dont le montant accepté ou susceptible d'être accepté, peut être évalué de façon fiable ;
- les primes incitatives (liées par exemple à l'achèvement anticipé du contrat) dès lors que les niveaux de performance ont été atteints ou qu'il est raisonnablement certain qu'ils le seront et qu'il est possible d'évaluer de façon fiable le montant de ces primes ;
- les produits financiers, directs ou indirects, résultant de conditions financières contractuelles se traduisant par des excédents significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat (le résultat dégagé à l'avancement en étant exclu) ainsi que les différences de change et résultats d'opérations de couverture liés.

3.4.2. Charges

3.4.2.1. Définition des charges

Les charges relatives à un contrat pluri-exercices comprennent :

- les coûts directement imputables à ce contrat (main-d'œuvre, sous-traitance, matériaux, amortissement du matériel, coûts d'approche, de repliement et de remise en état, location des équipements, conception et assistance technique, impôts et taxes, frais de commercialisation, honoraires, garantie, etc.) ;
- les coûts indirects, rattachables aux contrats en général, pour la quote-part susceptible d'être affectée à ce contrat (assurance, conception et assistance technique générale, frais généraux d'exécution des contrats, etc.) ;
- les provisions pour risques correspondant aux dépassements des charges directement prévisibles que l'expérience de l'entité, notamment statistiques, rend probables.

Sont exclus tous les coûts qui ne peuvent être imputés aux contrats en général ou à un contrat donné (par exemple : frais administratifs d'ordre général, frais de recherche et développement, et frais de commercialisation non imputables à un contrat donné, etc.).

3.4.2.2. Charges encourues antérieurement à la signature du contrat

Les charges relatives à un contrat pluri-exercices comprennent les coûts engagés antérieurement à sa signature, en vue de son obtention, dès lors qu'ils sont identifiables séparément, mesurables de façon fiable et qu'il est probable que ce contrat sera conclu.

Si ces coûts ont été inscrits en charges au cours d'un exercice antérieur clos, ils ne peuvent être imputés rétroactivement au contrat.

3.4.2.3. Charges financières

Les charges relatives à un contrat pluri-exercices peuvent comprendre les charges financières résultant de conditions financières contractuelles, se traduisant par des besoins ou insuffisances significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat, les différences de change, ainsi que les résultats d'opérations de couverture. Le montant des charges financières, sous déduction des produits financiers, imputées à l'ensemble des contrats pendant une période donnée, ne saurait excéder le montant des charges financières directement ou indirectement encourues par l'entité.

3.5. Comptabilisation

Les opérations relatives au contrat pluri-exercices sont comptabilisées au cours de l'exercice puis donnent lieu, le cas échéant, à des régularisations à la clôture de l'exercice comptable.

Au cours de l'exercice :

- Les avances et acomptes versés par le client au cours de la période d'exécution du contrat sont, le cas échéant, enregistrés au crédit du compte **4191 Clients, avances et acomptes reçus** par le débit du compte de trésorerie ;
- Les retenues de garanties prélevées par le client seront enregistrées au compte **4117 Clients retenues de garantie ;**
- les charges concourant à l'exécution du contrat sont enregistrées dans les comptes appropriés : achats de matières premières, frais de personnel, etc. ;
- les chiffres d'affaires contractuels sont comptabilisés le cas échéant, au crédit du compte **70 Ventes**, par le débit des **comptes de créances clients**. Les acomptes versés et les **retenues de garanties** viennent en diminution des créances correspondantes.

A la clôture de l'exercice, il convient de :

- porter en stocks, travaux en cours ou comptes de régularisation, les charges qui ne correspondent pas à l'avancement et qui sont donc rattachables à une activité future (notamment achats livrés qui ne sont ni consommés, ni mis en œuvre, facturations de sous-traitants qui correspondent à des travaux restant à réaliser) ;

- régulariser, le cas échéant, à la hausse comme à la baisse les chiffres d'affaires contractuels constatés au cours de l'exercice de telle sorte que, après déduction des charges ayant concouru à l'exécution du contrat, la quote-part du résultat à terminaison correspondant au pourcentage d'avancement soit bien prise en compte dans le résultat de l'exercice.

Le bénéfice global correspond à la marge prévisionnelle positive sur coût de revient du contrat.

Le chiffre d'affaires partiel comptabilisé à l'avancement est égal :

Prix de vente prévu x pourcentage d'avancement

Ce chiffre d'affaires partiel est comptabilisé au débit du compte **4181 Clients, factures à établir** par le crédit des comptes **70 Ventes** et éventuellement **4435 TVA sur factures à établir**. Cette écriture fait l'objet d'une contrepassation au début de l'exercice suivant.

Lorsque les charges de commercialisation sont engagées en fin de contrat, il convient de constituer une provision pour charges égale à la quote-part de frais correspondants car le chiffre d'affaires partiel est destiné à couvrir à la fois les charges de production et de distribution.

Lorsqu'aucun chiffre d'affaires contractuel n'a été constaté au cours de l'exercice, l'entité doit comptabiliser la totalité du chiffre d'affaires partiel de l'exercice.

Lors de la livraison au client, le chiffre d'affaires est normalement constaté au débit du compte **411 Clients** par le crédit des comptes **70 Ventes** et éventuellement **443 TVA facturée**.

SECTION 4 : Méthode à l'achèvement

4.1. Définition et principe

La méthode à l'achèvement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au terme de l'opération.

En effet, lorsque l'entité ne peut pas estimer de manière fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'est constaté en application de la convention de prudence. Les charges ayant concouru à l'exécution du contrat au cours de l'exercice sont alors compensées par l'enregistrement d'un chiffre d'affaires limité au montant de celles-ci.

Cette pratique doit s'analyser comme une modalité particulière de la méthode à l'avancement

qui peut trouver son application dans les tout premiers stades d'exécution d'un contrat, lorsque la visibilité sur le résultat du contrat se révèle très faible. Elle doit être abandonnée, au profit de la méthode à l'avancement proprement dite, lors de la disparition des incertitudes qui empêchaient auparavant d'estimer de façon fiable le résultat sur le contrat.

4.2. Comptabilisation

Au cours de l'exercice :

- Les avances et acomptes versés par le client au cours de la période d'exécution du contrat sont, le cas échéant, enregistrés au crédit du compte **4191 Clients, avances et acomptes reçus** par le débit du **compte de trésorerie**.
- Les retenues de garanties prélevées par le client seront enregistrées au compte **4117 Clients retenues de garantie ;**
- les charges concourant à l'exécution du contrat sont enregistrées dans les comptes appropriés : achats de matières premières, frais de personnel, etc. ;
- les chiffres d'affaires contractuels sont comptabilisés le cas échéant au crédit du compte **70 Ventes,** par le débit des comptes de créances clients. Les acomptes versés viennent en diminution des créances correspondantes.

A la clôture de l'exercice, il convient de :

- porter en stocks, travaux en cours ou comptes de régularisation les charges qui ne correspondent pas à l'avancement et qui sont donc rattachables à une activité future (notamment achats livrés qui ne sont ni consommés, ni mis en œuvre, facturations de sous-traitants qui correspondent à des travaux restant à réaliser) ;
- régulariser, le cas échéant, à la hausse comme à la baisse les chiffres d'affaires contractuels constatés au cours de l'exercice de telle sorte que, après déduction des charges ayant concouru à l'exécution du contrat, la quote-part du résultat à terminaison correspondant au pourcentage d'avancement soit nulle. En effet, le chiffre d'affaires partiel a comptabiliser doit correspondre au total des charges de l'exercice ayant concouru à l'exécution du contrat.

4. 3. Changement de méthode comptable et changement d'estimation

4.3.1. Changement de méthode comptable

Au cours de la réalisation d'un contrat donné, l'entité peut se trouver :

- soit dans la situation de ne pas avoir, puis d'avoir la capacité à estimer le résultat à terminaison ;
- soit, à l'inverse, dans la situation d'avoir, puis de ne plus avoir la capacité à estimer le résultat à terminaison.

Dans ces deux cas, elle adapte la méthode de constatation du résultat du contrat à la nouvelle situation et comptabilise l'effet cumulé. Cet effet est calculé de façon rétrospective sur la base du pourcentage d'avancement et du résultat à terminaison, estimés à l'ouverture de l'exercice du changement des méthodes.

4.3.2. Changement d'estimation

Lorsque l'entité se trouve dans la situation d'avoir à modifier en cours de contrat l'estimation du résultat à terminaison, cette modification est enregistrée dans la période comptable au cours de laquelle elle intervient.

SECTION 5 : Contrats déficitaires

En application de la convention de prudence, la perte totale prévisionnelle doit être provisionnée indépendamment du degré d'avancement sous déduction des pertes déjà constatées quelle que soit la méthode de comptabilisation retenue.

Toutefois, les modalités de comptabilisation de cette perte globale varient en fonction de la méthode retenue.

5.1. Modalités spécifiques à la méthode à l'avancement

Dans le cadre de la mise en œuvre de la méthode à l'avancement, la perte réalisée en raison des travaux ou services déjà effectués et acceptés est prise en compte lors de la constatation du chiffre d'affaires relatif à ces travaux ou services. En effet, ce chiffre d'affaires est déterminé de telle sorte que le résultat comptabilisé soit égal au résultat à terminaison (perte dans ce cas), multiplié par le pourcentage d'avancement.

Le complément de perte, qui correspond aux travaux non encore réalisés, obtenu par la différence entre la perte totale et la perte déjà constatée, fait l'objet d'une provision.

Ainsi donc, à la clôture de l'exercice, le compte **6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges** est débité par le crédit du compte **193 Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur**.

5.2. Modalités spécifiques à la méthode à l'achèvement

En application de la convention de prudence, la perte totale prévisionnelle doit être provisionnée indépendamment du degré d'avancement. Cette perte probable doit être décomposée en deux parties :

- une provision pour risques à court terme à inscrire au débit du compte **6591 Charges pour provisions pour risques à court terme** par le crédit du compte **4991 Provision pour risques sur opérations d'exploitation;**
- et une provision pour perte à terminaison, pour le complément à inscrire au débit du compte **6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges** par le crédit du compte **193 Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur.**

Les deux provisions sont estimées de la façon suivante :

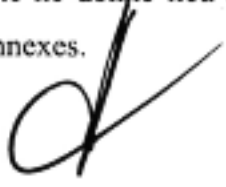
Provisions pour risques à court terme = perte totale x pourcentage d'avancement

Provision pour perte à terminaison = perte totale - Provisions pour risques à court terme

5.3. Perte à terminaison non déterminable de façon fiable

Lorsque l'entité éprouve des difficultés à valoriser le risque de perte relatif à un contrat pluri-exercices, elle doit envisager plusieurs hypothèses de calcul et la perte provisionnée est la plus probable d'entre elles, ou à défaut, la plus faible. Dans ce cas, l'entité doit fournir dans les Notes annexes une description appropriée du risque additionnel, mesurée par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible.

Par contre, lorsque l'entité se trouve dans l'incapacité de valoriser le risque de perte relatif à un contrat pluri-exercices, la perte ne donne lieu à aucune provision mais une information doit être fournie dans les Notes annexes.



SECTION 6 : Informations à fournir

6.1. Informations à fournir dans le bilan et compte de résultat

Les contrats traités selon la méthode de l'achèvement ou la méthode de l'avancement ne posent pas de problèmes particuliers en matière de présentation du bilan et compte de résultat.

6.2. Informations à fournir dans les Notes annexes

L'entité décrit les modalités d'application des principes comptables relatifs aux contrats pluri-exercices, le cas échéant par catégorie de contrats, en précisant notamment :

- l'inclusion éventuelle, dans les charges imputables, de charges financières ;
- le montant des provisions pour pertes à terminaison ainsi que leur variation au cours de l'exercice ;
- dans le cas où l'entité n'est pas en mesure de déterminer la provision correspondant à l'hypothèse de perte la plus probable, la description du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible ;
- dans le cas où l'entité n'est pas en mesure d'estimer de façon raisonnable le montant d'une quelconque provision pour perte à terminaison, l'existence et la nature de l'incertitude ;
- la méthode de calcul du pourcentage d'avancement lorsque l'entité applique la méthode à l'avancement ;
- la prise en compte éventuelle, pour la détermination de l'effet du changement de méthode, de l'estimation du résultat à terminaison à la clôture de l'exercice du changement.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 24

Abonnement des charges et produits

SECTION 1 :	Définition de la technique d'abonnement
SECTION 2 :	Règles de comptabilisation

Certaines entités établissent des comptes de résultat périodiques (mensuels ou trimestriels) ; alors qu'elles supportent des charges ou produits présentant un caractère annuel (loyers et primes d'assurances...). Ces entités mettent en œuvre des règles identiques à celles retenues pour les comptes annuels à la clôture de l'exercice, et doivent en particulier respecter le principe de spécialisation d'exercices.

Dans le souci d'encadrer les modalités d'enregistrement de ces types d'opérations, le Système Comptable OHADA préconise la possibilité d'enregistrer périodiquement ces charges et produits en utilisant la technique d'abonnement.

SECTION 1 : Définition de la technique d'abonnement

1.1. Définition

La technique d'abonnement consiste à enregistrer les charges et les produits, dont le montant peut être connu ou fixé d'avance avec une précision suffisante (loyers, impôts, primes d'assurance, amortissements...), et qu'on décide de répartir par fractions égales entre les périodes comptables de l'exercice (système d'abonnement) afin d'obtenir des situations intermédiaires (mensuelles, trimestrielles...).

1.2. Comptes d'abonnement

Le Système comptable OHADA prévoit l'utilisation du compte **474 Comptes de répartition périodique des charges et des produits.**

Les deux sous-comptes retenus dans le cadre de cette technique sont les suivants :

- pour l'abonnement des charges : **4746 Compte de répartition périodique des charges** ;
- pour l'abonnement des produits : **4747 Compte de répartition périodique des produits**.

Chaque compte peut faire l'objet de subdivisions selon les besoins de l'entité.

SECTION 2 : Règles de comptabilisation

2.1. Comptabilisation des opérations en cours d'exercice

A la fin de chaque période retenue par l'entité (mois, trimestre...), le compte **4746 Compte de répartition périodique des charges** est crédité de la fraction des charges abonnées par le débit du compte de charges correspondant.

Lors de la réception par l'entité de la facture correspondant à la charge réelle de la période, le compte **4746** est débité par le crédit du **compte de tiers ou de trésorerie concerné**.

Le compte **4747 Compte de répartition périodique des produits,** utilisé pour les produits fonctionne de manière symétrique.

La TVA éventuelle sur la facture est enregistrée selon les règles habituelles.

Pour les dotations aux amortissements le compte **68 Dotations aux amortissements,** est débité par le **crédit du compte 4746**.

2.2. Comptabilisation des opérations à la clôture de l'exercice

A la clôture de l'exercice :

- le **compte 4746** doit être soldé par la contrepartie **du compte de charge concernée**. Lorsque la période d'étalement court sur plusieurs exercices, le solde du **compte 4746** est effectué par le biais des comptes de régularisation (charges constatées d'avance ou charges à payer).

Pour les dotations aux amortissements le **compte 4746** sera débité par le crédit du compte **28 amortissements**.

- le **compte 4747** doit être soldé par la contrepartie du **compte de produit concerné**. Lorsque la période d'étalement court sur plusieurs exercices, le solde **du compte 4747** est effectué par le biais des comptes de régularisation (produits constatés d'avance ou produits à recevoir).

Dans l'hypothèse d'une différence entre la charge réelle et celle retenue pour les écritures d'abonnement (par exemple en cas de révision de contrat), une régularisation s'impose. Elle consiste en un ajustement du **compte 4746 ou 4747** avec pour contrepartie le **compte de charge ou de produit concerné**.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 25

Contrat de concessions de service public

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Comptabilisation et évaluation
SECTION 3 :	Contrat de partenariat public privé (PPP)
SECTION 4 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent du consensus adopté par l'interprétation **IFRIC 12** « Accords de concession de services » (date de publication : 25 Mars 2009).

SECTION 1 : Principes généraux

1.1. Définition

La concession est le contrat par lequel une personne publique, le concédant, confie à un concessionnaire, entité privée, le plus souvent (personne morale ou physique), l'exécution d'un service public, à ses risques et périls, pour une durée déterminée généralement longue, et moyennant le droit de percevoir des redevances des usagers du service public.

La concession de service public se retrouve généralement dans le secteur des transports, de l'énergie, des mines, l'exploitation d'une source d'eau minérale, etc.

1.2. Champ d'application

Les présentes dispositions énoncent les principes de comptabilisation, par un opérateur privé, des contrats de concessions de services conclus entre un organisme public et un opérateur privé, lorsque l'infrastructure objet du contrat est contrôlée par le concédant.

Mais elles ne traitent pas de la comptabilisation de ces contrats par le concédant.

Les contrats qui entrent dans le champ d'application des présentes dispositions du Système comptable OHADA, sont ceux dans lesquels l'autorité publique contrôle l'infrastructure.

Les critères d'appréciation de ce contrôle sont les suivants :

- l'autorité publique fixe la nature du service à la charge de l'opérateur privé ;
- l'autorité publique définit la tarification ainsi que les bénéficiaires des prestations ;
- au surplus, il convient, que si l'équipement utilisé par l'opérateur privé a une valeur non nulle en fin de contrat, l'autorité publique conserve le contrôle de l'équipement, soit qu'il lui soit transféré gratuitement ou avec indemnité, soit qu'elle dispose d'une option d'achat.

Il découle de ces conditions que les contrats de concession ou d'affermage conclus avec une collectivité publique, les contrats de type partenariats public/privé, devraient normalement être comptabilisés selon les présentes dispositions après examen des clauses des contrats.

Par contre sont exclus du champ d'application des présentes dispositions :

- les contrats portant sur des prestations spécifiques conclus pour des durées généralement courtes avec les collectivités publiques (entretien, nettoyage, prestations informatiques, recouvrement des créances, etc.) ;
- les contrats dans lesquels l'équipement construit ou utilisé par l'opérateur privé n'est pas destiné à être transféré à la collectivité publique au terme du contrat, tel est le cas lorsque l'équipement ne serait plus utile à la fin de sa vie. Dans cette hypothèse, l'équipement serait une immobilisation corporelle pour l'opérateur privé ;
- les contrats de location dans lesquels une entité privée est le preneur d'un équipement dont une collectivité publique est propriétaire, et utilise le bien pour ses besoins propres et non pour assurer un service public.

1.3. Caractéristiques d'un contrat de concession de service public

Un contrat de concession de service public est généralement caractérisé par :

- l'existence d'un service public rendu grâce à une infrastructure objet du contrat ;
- l'opérateur construit une nouvelle infrastructure ou améliore une infrastructure existante, puis l'exploite et en effectue la maintenance pendant la durée du contrat ;
- l'opérateur est responsable d'au moins une partie de la gestion de l'infrastructure et des services liés ;
- le contrat fixe les tarifs initiaux que le concessionnaire doit pratiquer et réglemente les révisions de prix sur la durée du contrat de concession ;
- à la fin de la durée de la concession et en contrepartie d'une rémunération supplémentaire faible voire nulle, le concessionnaire a l'obligation de restituer l'infrastructure au concédant dans les conditions prévues au contrat, quelle que soit l'entité l'ayant initialement financée.

1.4. Notion de service public

Les services publics sont des services devant être rendus au public grâce à l'infrastructure considérée, indépendamment de l'identité de la partie rendant le service.

Comme par exemple les routes, ponts, tunnels, prisons, hôpitaux, aéroports, réseaux de distribution d'eau, fourniture d'énergie et réseaux de télécommunication.

1.5. Absence de personnalité juridique de la concession

La mise en commun des biens, par le concédant et par le concessionnaire, aboutit à la création d'une entité de gestion qui n'a pas de personnalité juridique propre. Dès lors, la description des opérations doit être faite dans le cadre du patrimoine du concédant et dans celui du concessionnaire

SECTION 2 : Comptabilisation et évaluation

2.1. Principe

L'autorité publique a défini dans le contrat, le service devant être rendu grâce à l'équipement et les modalités de la rémunération de l'opérateur, que celle-ci soit payée par la collectivité ou par les usagers.

L'opérateur privé n'exerce pas le contrôle de l'équipement public, mais dispose seulement d'un droit d'accès.

L'opérateur doit comptabiliser au compte **706 Services vendus,** la rémunération reçue ou à recevoir, au titre de sa prestation de construction ou d'amélioration de l'infrastructure à sa valeur, et conformément aux dispositions relatives aux contrats pluri-exercices :

- d'une créance, **411 Clients,** lorsqu'il a un droit contractuel inconditionnel de recevoir de la trésorerie ou un autre actif financier de la part ou sur instruction du concédant ;
- d'une immobilisation incorporelle, compte **2123 Concessions de service public,** lorsqu'il reçoit, en échange de sa prestation de construction, une « licence » lui donnant le droit de facturer les usagers du service public fourni.

Lorsque sa prestation de construction est rémunérée en partie par une créance et en partie par une immobilisation incorporelle, l'opérateur devra comptabiliser séparément les composantes de sa rémunération.

2.2. Comptabilisation de la prestation de construction accomplie par l'opérateur privé

Pendant la phase de construction, l'opérateur privé réalise un chiffre d'affaires au titre de la construction et les coûts de construction encourus, sont portés en charge. Les dispositions relatives au contrat pluri-exercices s'appliquent notamment en ce qui concerne la mise en évidence de la marge. La contrepartie du chiffre d'affaires est un actif, (compte **2734**

Créances sur le concédant ou compte **2123 Concessions de service public)** dont la nature dépend du mode de rémunération.

En ce qui concerne l'évaluation du chiffre d'affaires et de la marge, il y a lieu de se référer à la valeur des prestations de construction, à défaut de pouvoir évaluer de manière fiable la valeur de la rémunération reçue, c'est-à-dire de l'actif comptabilisé en contrepartie de la prestation de construction.

2.3. Comptabilisation de l'actif en contrepartie des prestations de construction

La nature de l'actif comptabilisé par l'opérateur privé en contrepartie de ses prestations de construction, dépend de l'affectation du risque de demande par le contrat.

Le risque de demande se définit comme celui résultant de la sous-utilisation de l'équipement public. Deux cas peuvent se présenter :

- si le risque de demande est à la charge de l'opérateur privé, celui-ci comptabilise une immobilisation incorporelle **compte 2123 Concessions de service public,** en contrepartie ces prestations de construction ;
- si le risque est à la charge de l'autorité publique, l'opérateur privé constate une créance **compte 2734 Créances sur le concédant** en tant que rémunération des prestations de construction.

En effet, la distinction entre les deux types d'actif ne repose pas sur la qualité du débiteur de la rémunération : les usagers du service ou l'autorité publique. L'opérateur privé qui facture les usagers, mais qui dispose d'une garantie de recettes, enregistre le montant garanti en tant que créance. A contrario, si le montant facturé à l'autorité publique dépend étroitement de la fréquentation, sans plancher de recettes, l'opérateur privé comptabilise une immobilisation incorporelle.

Lorsque le risque de demande est partagé, par exemple, si l'autorité publique garantit un minimum de recettes et que l'opérateur privé conserve les recettes perçues auprès des usagers au-delà du minimum garanti, celui-ci comptabilise une créance à hauteur du minimum garanti, qu'il soit payé par l'autorité publique ou les usagers, et une immobilisation incorporelle, pour la différence entre la valeur des prestations de construction et le montant de l'actif financier.

Lorsqu'un contrat de concession prévoit une subvention d'investissement et que celle-ci s'analyse en une rémunération partielle des prestations de construction, cette subvention sera comptabilisée en tant que créance pour sa valeur actualisée, avant qu'elle ne soit effectivement encaissée.

exemple

Dans le cadre d'un accord de concession de services, un opérateur privé doit financer, construire, assurer la maintenance et exploiter un pont à péage pendant 20 ans. Les coûts des travaux de construction s'élèvent à 750 millions F. La marge réalisée par l'opérateur représente 20% du coût des travaux de construction. L'accord de concession de services prévoit que l'opérateur facture un péage aux usagers du pont. Le concédant garantit un revenu minimum de 20 millions F par an à l'opérateur.

La rémunération de l'opérateur s'élève à 900 millions (750 +20% x 750) et représente la valeur actuelle des services de construction. Il comprend deux éléments devant être comptabilisés initialement à leur valeur actuelle de telle sorte que leur total soit égal à la valeur actuelle des services de construction :

- une créance à long terme correspondant au montant garanti de 400 millions (20 millions x 20); à inscrire dans le compte **2734 Créances sur le concédant**

- une immobilisation incorporelle à inscrire dans le compte **2123 Concessions de service public** pour la partie non garantie, fonction de la fréquentation des usagers, initialement évaluée à 500 millions (900 millions - 400 millions).

2.3.1. Règles de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle

Lorsque l'opérateur privé, en contrepartie de ses prestations de construction doit comptabiliser une immobilisation incorporelle en respectant les règles suivantes :

- en phase de construction, la contrepartie des prestations de constructions en cours est comptabilisée au poste immobilisation incorporelle dans le compte **2123 Concessions de service public**, sans attendre la mise en service de l'équipement et non dans un compte transitoire ;
- pendant cette période, l'immobilisation incorporelle peut donner lieu à l'incorporation dans son coût des frais financiers supportés jusqu'à son achèvement ;

- pour les contrats ayant une durée limitée dans le temps, la durée d'amortissement est constituée par celle du contrat. La méthode d'amortissement doit refléter la manière dont les avantages économiques qui seront procurés par l'actif devraient être consommés par l'opérateur privé. Une méthode d'amortissement basée sur le revenu généré par l'actif n'est pas appropriée.

2.3.2. Règles de comptabilisation d'une créance

La méthode d'évaluation applicable aux créances dans le cadre des présentes dispositions est celle dite du coût amorti au taux d'intérêt effectif. Selon cette méthode, il y a lieu de rechercher le taux d'intérêt effectif de la créance, à sa date de mise en place. Ce taux, figé pour toute la durée de la créance, permet de déterminer les produits financiers, qui sont égaux au capital de la créance multiplié par le taux d'intérêt effectif.

Le taux d'intérêt effectif est le taux d'actualisation qui permet de rendre nulle la somme algébrique des prestations débitées au compte de l'autorité publique et des règlements reçus.

Les coûts d'emprunt doivent être comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus ;

Le schéma de comptabilisation est le suivant :

- au débit du compte de créances **2734 Créances sur le concédant**, sont portées les prestations de construction et de service accomplies pour son compte par l'opérateur privé, ainsi que les produits financiers déterminés comme indiqués ci-dessus ;
- au crédit du compte créances sont enregistrés les règlements reçus.

2.3.3. Comptabilisation des obligations contractuelles de maintenance et de remise en état d'une infrastructure

Les obligations contractuelles de maintenance et de remise en état d'une infrastructure pendant la durée du contrat ou avant transfert ou restitution de l'infrastructure au concédant, à un niveau de service spécifié, et à l'exception des prestations d'amélioration, doivent faire l'objet d'une provision à inscrire au crédit du compte **1984 Provisions pour remise en état** par le débit du compte **6911 Dotations aux provisions pour risques et charges.**

Le montant de la provision correspond à la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la date de clôture.

En présence de contrats prévoyant de manière précise les travaux à réaliser, qu'il s'agisse de remplacements ou d'investissements d'extension ou d'amélioration, les prestations correspondantes seraient comptabilisées en chiffre d'affaires lors de leur réalisation, la contrepartie étant une créance complémentaire sur l'autorité publique ou un complément à l'immobilisation incorporelle.

2.3.4. Comptabilisation des apports effectués par l'autorité publique

Ces apports sont constitués en général par des éléments existants de l'infrastructure à construire, voire de l'infrastructure dans son ensemble si elle a déjà été construite.

Dans la mesure où ces apports font partie de l'infrastructure à restituer en fin de contrat, ils restent contrôlés par l'autorité publique pendant la durée du contrat. Par conséquent, ils ne peuvent pas figurer à l'actif de l'opérateur privé.

Lorsque les apports sont constitués par des actifs libres de toute contrainte (par exemple, l'opérateur privé n'est pas obligé de les restituer en fin de contrat et peut en disposer), ils doivent être comptabilisés en tant qu'actifs corporeles de l'opérateur privé et sont évalués initialement à la valeur actuelle.

Si les éléments distincts de l'infrastructure mis à la disposition de l'opérateur privé par le concédant rémunèrent pour tout ou partie des services que l'opérateur n'a pas encore fournis, la contrpartie de cet actif est un passif externe représentatif de la valeur de ses obligations non satisfaites.

SECTION 3 : Contrat de partenariat public privé (PPP)

3.1. Définition

Dans un contrat de partenariat public privé, la collectivité publique confie à un tiers, pour une période déterminée, une mission globale ayant pour objet la conception, la construction, la transformation, l'entretien, la maintenance, l'exploitation ou la gestion d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels nécessaires au service public, ainsi que tout ou partie de leur financement, à l'exception de toute participation au capital.

Il peut s'agir, par exemple :

- de bâtiments publics (centres administratifs, palais des congrès, préfectures) ;

- d'installations de production et de distribution d'énergie ;
- d'infrastructures scolaires (écoles, collèges, lycées) ;
- de bâtiments et services sanitaires et sociaux, d'hôpitaux ;
- de l'éclairage public ;
- de la voirie, du stationnement, des infrastructures et équipements de transports ;
- d'équipements culturels et sportifs.

La rémunération du partenaire privé fait l'objet d'un paiement par la personne publique pendant toute la durée du contrat. Elle est liée aux objectifs de performance assignés à la personne privée.

3.2. La comptabilisation du contrat de partenariat public privé

La démarche de comptabilisation des opérations relatives à l'exécution des contrats de partenariat public privé peut se résumer en deux grandes phases :

- phase de construction ;
- phase post construction.

3.2.1. Comptabilisation en phase de construction

Les prestations de constructions accomplies par le partenaire privé sont comptabilisées comme s'il était une entité de bâtiment. Ainsi donc :

- les coûts de construction supportés par le partenaire privé sont comptabilisés conformément aux dispositions relatives aux contrats pluri-exercices ;
- le chiffre d'affaires du partenaire privé, pendant cette phase, correspond à la fraction des redevances relatives à la prestation de construction, à l'exclusion des coûts de financement inclus dans la redevance. Il est enregistré au débit du compte **2734 Créances sur le concédant factures** à l'issue de la phase de construction en attendant l'émission des factures de redevances.

3.2.2. Comptabilisation en phase post construction

A la fin de la construction, les factures de redevances sont émises jusqu'au terme du contrat. Elles sont enregistrées au **débit du compte client 411** par les contreparties suivantes :

- au crédit du compte **2734 Créances sur le concédant factures**, pour la fraction des redevances correspondant à la seule prestation de construction, afin de solder ce compte ;
- au crédit du compte de résultat en résultat financier **compte 77** pour la fraction des redevances correspondant au coût du financement supporté par le partenaire privé refacturé à la collectivité publique ;
- au compte de résultat en chiffre d'affaires **compte 706** pour les redevances représentatives des prestations post construction rendues par le partenaire privé.

SECTION 4 : Informations à fournir dans les Notes annexes

Les informations à fournir dans les Notes annexes sont les suivantes :

- une description du contrat de concession ;
- les dispositions importantes de l'accord qui peuvent affecter le montant, l'échéance et l'existence des flux de trésorerie (par exemple, la durée de la concession de services, les dates de modification du prix et la base de détermination de la modification ou de la renégociation du prix) ;
- la nature et l'étendue (par exemple, quantité, durée ou montant selon le cas) des éléments suivants :
  - droits d'utiliser des actifs spécifiés ;
  - obligations de fournir ou droits d'attendre la fourniture de services ;
  - obligations d'acquérir ou de construire des immobilisations corporelles ;
  - obligations de remettre - ou droits de recevoir - des actifs spécifiés en fin de concession de services ;
  - options de renouvellement et de résiliation ; et
  - autres droits et obligations (révisions majeures, par exemple) ;
- les changements apportés à l'accord durant la période ;
- la manière dont l'accord de concession de services a été classé (actif financier ou actif incorporel) ;

- et le montant des produits et résultats (profits et pertes) comptabilisés au cours de la période dans le cadre de l'échange de services de construction contre un actif financier ou une immobilisation incorporelle.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 26

Groupement d'intérêt économique

SECTION 1 :	Caractéristiques générales du G.I.E
SECTION 2 :	Conséquences comptables

SECTION 1 : Caractéristiques générales du G.I.E

Les groupements d'intérêt économique sont communément désignés par les initiales G.I.E. Leurs modalités de constitution et leurs règles de fonctionnement sont fixées par l'Acte uniforme OHADA relatif aux sociétés commerciales.

Le G.I.E. est établi par contrat écrit entre deux ou plusieurs personnes physiques ou morales qui constituent entre elles, pour une durée déterminée, un cadre juridique en vue de mettre en œuvre tous les moyens propres à faciliter ou à développer l'activité économique des membres, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité.

Le G.I.E. a la personnalité juridique et ses règles de fonctionnement sont celles qui régissent les sociétés de personnes. L'organe souverain est l'assemblée de ses membres qui est habilitée à prendre toute décision à l'unanimité, sauf dispositions contractuelles contraires.

Les membres du groupement sont tenus des dettes de celui-ci sur leur patrimoine propre, car le G.I.E. peut être constitué sans capital minimal légal, son financement étant assuré par les cotisations des membres.

Le G.I.E. ne donne pas lieu par lui-même à réalisation et partage des bénéfices. De ce point de vue, trois situations peuvent se présenter :

- l'absence de réalisation de bénéfice (tel peut être le cas de la gestion en commun d'un bureau d'études ou de recherches pour le compte des membres du G.I.E.) ;
- la réalisation et le partage de bénéfices à titre occasionnel (tel peut être le cas de la gestion en temps partagé d'un ordinateur dont l'accès est ouvert à des tiers moyennant rémunération) ;
- la réalisation de bénéfices à titre unique ou principal. En principe, le G.I.E. ne peut avoir pour but exclusif la recherche de bénéfices pour lui-même, mais seulement pour ses membres. Les bénéfices devront donc être répartis entre eux et non conservés dans le G.I.E.

Du point de vue fiscal, chaque membre est personnellement passible de l'impôt pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement.

SECTION 2 : Conséquences comptables

La création et l'activité d'un G.I.E. entraînent des conséquences comptables vis-à-vis : du G.I.E. lui-même ; de ses membres.

2.1. Comptabilité du G.I.E.

Doté de la personnalité morale, le G.I.E. est tenu aux obligations de forme et de fond fixées par le présent Acte uniforme qui le régit.

Les comptes annuels sont arrêtés par l'organe de gestion et soumis à l'approbation de l'assemblée, après le contrôle éventuel du commissaire aux comptes.

Le compte de résultat est établi en fonction des activités qui lui sont confiées par l'acte constitutif, étant entendu que le but du G.I.E. n'est pas de réaliser des bénéfices par lui-même.

S'il s'agit d'un G.I.E. de services, les cotisations dues par les membres, conformément aux dispositions du contrat, sont inscrites dans les produits (compte **706 Services vendus**), avec régularisation en fin d'exercice lorsque les cotisations sont versées sous forme d'abonnements.

S'il s'agit d'un G.I.E. d'achats ou d'un G.I.E. de ventes, les différentes situations suivantes peuvent exister ; le G.I.E. peut :

- acheter à des tiers pour revendre à ses membres ou acheter à ses membres pour revendre à des tiers, en son propre nom ;
- procéder aux mêmes opérations aux termes d'un mandat qui lui est confié par ses membres ; dans ce cas, la comptabilité à tenir est celle qui s'attache aux opérations faites pour le compte de tiers ;
- agir à titre de commissionnaire, ainsi qu'à titre de mandataire.

2.2. Comptabilité des membres du G.I.E.

Les membres du G.I.E. interviennent dans la gestion du groupement sous deux formes :

- des participations financières ;
- une participation aux résultats.

Participations financières au G.I.E.

Selon leur destination, les participations financières au G.I.E. sont comptabilisées dans les conditions suivantes :

- la souscription et l'acquisition des parts de G.I.E. sont enregistrées au débit du compte **266 Parts dans des G.I.E.**, éventuellement pour mémoire si le G.I.E. n'a pas de capital ;
- les avances au G.I.E., qui ne sont pas réalisables à court terme sont inscrites au débit de la subdivision du compte **277 Avances à des G.I.E** ;
- les autres opérations financières faites avec le G.I.E. sont enregistrées dans une subdivision du compte **46 Associés et groupe** ;
- les apports à un G.I.E. non évalués, doivent être mentionnés dans les engagements donnés ;
- chaque membre constate la dépréciation de la participation dans le G.I.E. lorsque la valeur comptable de cette participation est supérieure à sa quote-part dans les capitaux propres du G.I.E. Les provisions à constituer affectent, dans l'ordre et dans la limite de leur montant, d'abord les parts du G.I.E. (**compte 266**), puis les créances à long terme (**compte 277**) et, enfin, le compte courant lui-même (subdivision du **compte 46**) ; si la dépréciation est supérieure à ces valeurs d'actifs, le surplus entraîne la constitution d'une provision pour risques.

Participation aux résultats d'un G.I.E.

Les cotisations versées à un G.I.E. en fonction des services rendus à l'entité constituent des charges d'exploitation à débiter au compte de sous-traitance générale (**621**), par le crédit d'une subdivision du **compte 46**. Si elles sont versées sous la forme d'abonnements, une régularisation est effectuée en fin d'exercice par l'intermédiaire du compte **476 Charges constatées d'avance**.

Les résultats d'un G.I.E. ne sont appréhendés, par les membres participants, que pour autant qu'une décision de distribution de résultat est intervenue :

- lorsque les résultats du G.I.E. sont bénéficiaires, ses membres comptabilisent, au cours de l'exercice de distribution, la créance acquise de ce fait, au crédit d'une subdivision du compte **772 Revenus de participations** ;
- Lorsque les résultats du G.I.E. sont déficitaires, selon la décision prise par ses membres, la perte peut être apurée :
  - si elle est considérée comme définitive, par le versement d'un complément de cotisation dans les proportions de la contribution fixée au contrat pour chacun des membres ou selon toute autre formule de leur choix ;
  - si elle n'est pas considérée comme définitive, par des apports ou avances complémentaires.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 27

Personnel intérimaire

SECTION 1 :	Définition
SECTION 2 :	Règles de comptabilisation

SECTION 1 : Définition

Le personnel "intérimaire" utilisé par l'entité est le personnel salarié d'une autre entité, mis à sa disposition pour une durée déterminée. La prestation est facturée comme "service extérieur" par cette autre entité. Cette dernière peut être :

- un entrepreneur de travail temporaire ;
- une entité industrielle ou commerciale, appartenant généralement au même groupe.

Un entrepreneur de travail temporaire est une personne physique ou morale dont l'activité exclusive est de mettre à la disposition provisoire d'utilisateurs, des salariés, qu'elle embauche et rémunère en fonction d'une qualification convenue.
Par exemple, une société de gardiennage n'est pas un entrepreneur de travail temporaire.

L'application partielle du principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence conduit directement le Système Comptable OHADA à inclure ces prestations de services reçus non dans les services extérieurs, mais dans les charges de personnel, malgré l'absence de contrat de travail entre l'entité et les travailleurs utilisés. Ainsi l'analyse économique de l'activité de l'entité est améliorée dans la mesure où les prestations reçues ne représentent pas, économiquement, une consommation de services, mais bien le coût du travail fourni par les travailleurs concernés. En effet, l'apparence juridique des prestations de services masque la réalité économique d'un apport de travail.

SECTION 2 : Règles de comptabilisation

En conséquence :

- **en cours d'exercice**, l'entité utilisatrice enregistre les factures reçues de la société de travail temporaire (ou des autres entités) au débit du compte :

637 — Rémunérations de personnel extérieur à l'entité

Subdivision	**6371**	**Personnel**
	6372	**Personnel déclaré ou prêté à l'entité**

- **à la clôture de l'exercice**, les comptes **6371 et 6372** sont virés, pour solde, au débit du compte **667 — Rémunération transférée de personnel extérieur**.

Afin de ne pas fausser l'assiette des taxes, impôts ou cotisations calculés à partir de la masse salariale, des indications doivent être fournies, dans les notes annexes, sur l'origine des charges ainsi transférées.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 28

Réévaluation des bilans

SECTION 1 :	Concept et champ d'application
SECTION 2 :	Typologie
SECTION 3 :	Règles d'évaluation
SECTION 4 :	Règles de comptabilisation
SECTION 5 :	Nature et sort de l'écart de réévaluation
SECTION 6 :	Décomptabilisation des immobilisations réévaluées
SECTION 7 :	Cas particulier de la réévaluation du bilan dans les économies hyperinflationnistes
SECTION 8 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par les normes comptables internationales, notamment :

- de la norme comptable internationale **IAS 16** « Immobilisations corporelles » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 18 décembre 2003) ;
- de la norme comptable internationale **IAS 29** « Information financière dans les économies hyperinflationnistes » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 1994).

SECTION 1 : Concept et champ d'application

1.1. Concept

Selon les dispositions de l'article 35, la méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur la convention du coût historique, le principe de prudence et l'hypothèse de base de continuité de l'exploitation.

Le coût historique est fixé en francs courants au jour de l'acquisition. Or, du fait de l'inflation, ces francs perdent régulièrement de leur valeur. Pour cette raison, la valeur comptable des éléments d'actif s'éloigne, d'exercice en exercice, de leur valeur réelle ; ceci est particulièrement sensible pour les éléments à faible taux de rotation, tels que les immobilisations. Afin de respecter la notion d'image fidèle, il conviendrait de procéder à leur réévaluation dans le respect des dispositions des articles 62 à 65.

1.2. Champ d'application

La réévaluation doit porter sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières. Toute réévaluation partielle est interdite.

Toute réévaluation d'un bien ou d'un élément non monétaire, a pour conséquence la substitution d'une valeur, dite réévaluée, à la valeur nette précédemment comptabilisée.

La décision de réévaluation doit être prise par les organes de gestion qui doivent indiquer : la méthode utilisée, la liste des postes des états financiers concernés et les montants correspondants, le traitement fiscal de l'écart de réévaluation.

SECTION 2 : Typologie

On distingue généralement deux types de réévaluation :

- réévaluation légale ;
- réévaluation libre.

2.1. Réévaluation légale

Le qualificatif "**légale**" signifie que la réévaluation est effectuée :

- à une date déterminée (clôture de l'exercice donné, en principe) ;
- selon des modalités techniques précisées, avec, le plus souvent, recours à un ou des indices de réévaluation indiqués par les autorités compétentes ;
- sous le bénéfice d'avantages fiscaux plus ou moins étendus, pouvant aller jusqu'à la non-imposition totale de l'écart de réévaluation, conjuguée avec la déductibilité totale des nouveaux amortissements réévalués et la non-imposition, en cas de cession de l'élément, de l'écart de réévaluation correspondant.

Selon les cas, la réévaluation légale peut être obligatoire pour toutes les entités, ou pour certaines catégories seulement, et optionnelle pour les autres, voire pour toutes dans des cas rares.

En général, la promulgation d'une loi portant réévaluation légale, s'accompagne d'une interdiction de réévaluation libre durant une certaine période.

2.2. Réévaluation libre

Le qualificatif "**libre**" ne signifie pas que l'entité puisse procéder à la réévaluation en utilisant toute méthode de son choix, mais qu'elle a la possibilité de réévaluer son bilan dans le respect des dispositions générales des articles 62 à 65 de l'Acte uniforme.

La réévaluation libre signifie donc pour l'entité :

- qu'elle a la liberté de réévaluer ou de conserver les valeurs historiques ;
- qu'elle utilise un référentiel de valeurs actuelles à déterminer sous sa responsabilité ;
- qu'elle se conforme aux conditions définies par les articles 62 à 65 ;
- qu'elle peut, en général, effectuer la réévaluation à la clôture de l'exercice de son choix.

SECTION 3 : Règles d'évaluation

Toute réévaluation d'un bien ou d'un élément non monétaire, a pour conséquence la substitution d'une valeur, dite réévaluée, à la valeur nette précédemment comptabilisée.

3.1. Valeur réévaluée

La valeur réévaluée de chaque élément est obtenue par application d'une méthode indiciaire fondée sur le pouvoir d'achat général de la monnaie (cas de réévaluation légale) ou par utilisation de la valeur actuelle (cas de réévaluation libre, en l'absence d'indices officiels).

3.1.1. Méthode indiciaire

Le ou les indices définis par les autorités compétentes sont censés traduire l'évolution du pouvoir d'achat général de la monnaie. Si l'indice de l'année P est de 1,80 à la date de la réévaluation (31.12.N), cela signifie que 100 unités monétaires de l'année P ont le même pouvoir d'achat général (donc la même "valeur") que 180 unités monétaires à fin N.

Lors d'une réévaluation légale, les autorités publient :

- soit une seule série d'indices annuels, qui représentent donc l'évolution générale des prix résultant de l'inflation. Elles peuvent aussi publier un seul indice en cas de réévaluation liée aux conséquences d'une inflation "ponctuelle", comme celle résultant de la dévaluation du franc CFA du 12.1.1994 ;
- soit plusieurs indices annuels, pour tenir compte des différences de variations de prix de grandes catégories de biens. Par exemple, elles peuvent publier :
  - une série d'indices annuels pour les terrains, bâtiments (B.T.P.) ;
  - une série d'indices annuels pour les titres ;
  - une série d'indices annuels pour les autres biens.

Toutefois, la valeur réévaluée ne peut pas dépasser une certaine limite. L'application de l'indice à la valeur comptable nette ne doit en aucun cas conduire à une valeur réévaluée supérieure à la valeur actuelle du bien. La valeur réévaluée est donc la plus faible des deux valeurs :

- valeur indiciaire ;
- valeur actuelle.

3.1.2. Méthode des coûts actuels

Selon le Système comptable OHADA, les entités ont la possibilité de procéder à une réévaluation libre de l'ensemble de leurs immobilisations corporelles et financières. Ces entités ne peuvent déterminer la valeur réévaluée que par le calcul de la valeur actuelle.

Cette valeur actuelle représente le coût actuel du bien faisant l'objet d'une réévaluation.
Le coût actuel d'un actif est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent était acquis actuellement **(voir chapitre 12 et Titre 8 : opérations et problèmes spécifiques).** Le coût actuel doit être déterminé avec toutes les précautions prévues dans les méthodes d'évaluation du Système comptable OHADA. En particulier, il convient de distinguer les éléments indissociables de l'exploitation des éléments dissociables de celle-ci et susceptibles d'être cédés. Si pour les premiers, l'évaluation doit tenir compte de la globalité de l'entité et de sa continuité d'exploitation, pour les seconds, l'évaluation se fonde sur le prix potentiel net de cession après tous frais et impôts.

Il convient de noter que la méthode indiciaire, apparemment plus simple à pratiquer, n'échappe pas à la détermination des valeurs actuelles puisque ces dernières sont à retenir dans le cas où elles sont inférieures aux valeurs indiciaires.

En définitive, la principale différence entre les deux méthodes réside dans le fait que, dans la méthode indiciaire, la valeur réévaluée est la plus faible des deux valeurs (indiciaire et actuelle) et que dans la méthode des coûts actuels la valeur réévaluée est toujours la valeur actuelle.

3.2. Date de réévaluation et date d'effet de la réévaluation

La date de réévaluation est la date à laquelle la réévaluation est opérée ; cette date doit coïncider selon l'article 63 de l'Acte uniforme, avec la date de clôture de l'exercice, qui est la date à laquelle sont calculées les valeurs réévaluées et à partir de laquelle courent les amortissements sur les montants réévalués.

SECTION 4 : Règles de comptabilisation

4.1. Principes généraux

L'augmentation de la valeur des actifs résultant de la réévaluation constitue l'écart de réévaluation. Cette "ressource", à porter au crédit d'un compte ad hoc, ne représente pas un enrichissement (profit) de l'entité, car c'est une augmentation purement nominale de l'expression monétaire des capitaux propres. Il s'agit d'un ajustement des capitaux propres, à inscrire au passif du bilan dans un compte spécifique des capitaux propres (cf. article 62 de l'Acte uniforme).

4.2. Réévaluation légale

4.2.1. Calcul de la valeur indiciaire

4.2.1.1. Principes généraux

La valeur comptable (nette des amortissements) est à multiplier par le coefficient ou l'indice de l'année (correspondant à la catégorie de biens, en cas de pluralité d'indices).

Ce produit représente la valeur indiciaire. Pour la détermination de la valeur réévaluée, cette valeur est à comparer à la "valeur actuelle". A moins que le dispositif légal de réévaluation n'ait prévu un calcul de réévaluation, année par année, des amortissements successifs, la valeur indiciaire est égale à la valeur comptable nette multipliée par k, coefficient ou indice de réévaluation fixé par la loi.
Dans les comptes, la valeur d'entrée sera elle-même multipliée par le coefficient k. Il en sera de même du cumul des amortissements.

4.2.1.2. Cas où la valeur actuelle du bien est supérieure à la valeur indiciaire

exemple :

Immobilisation brute 1 000, entrée année N.

Cumul des amortissements à la date d'effet de la réévaluation : 400.

Coefficient (indice) de réévaluation: k = 1,5.

Valeur comptable nette avant réévaluation:	1000 - 400	=	600
Valeur indiciaire réévaluée	600 x 1,5	=	900

La valeur indiciaire est comparée à la valeur actuelle.

Si cette valeur de 900 est retenue comme valeur réévaluée et si la valeur actuelle > 900, il est noté en comptabilité :

Valeur d'entrée réévaluée :	1000 x 1,5	=	1 500
Amortissements réévalués :	400 x 1,5	=	600
Valeur Comptable (nette) réévaluée	600 x 1,5	=	900

4.2.1.3. Cas où la valeur actuelle du bien est inférieure à la valeur indiciaire

Dans le cas où la valeur actuelle du bien est inférieure à la valeur indiciaire, la valeur actuelle est alors retenue. Dans ce cas, la valeur d'entrée et le cumul des amortissements sont à multiplier par le coefficient k réduit en fonction du rapport :

$$\frac{\text{Valeur actuelle}}{\text{Valeur comptable}} \quad \text{d'où coefficient } k' < k$$

EXEMPLE 2 : (cf. cas précédent)

La valeur actuelle du bien est de 840.

Elle est inférieure à la valeur indiciaire (900). La valeur actuelle doit être retenue.

Rapport	$\frac{\text{Valeur Actuelle}}{\text{Valeur comptable}}$	=	$\frac{840}{600}$	=	1,4

On utilisera donc le coefficient 1,4 (k') et non le coefficient k (1,5).

D'où : Valeur d'entrée réévaluée :	1000 x 1,4	=	1400
Amortissements réévalués :	400 x 1,4	=	560
Valeur comptable réévaluée :		=	840
Ecart de réévaluation :	840 – 600	=	240

4.2.2. Calcul des amortissements après réévaluation

A compter de la date d'effet de la réévaluation, les amortissements sont à calculer sur les montants réévalués, en appliquant le plan d'amortissement initialement retenu.

Les amortissements nouveaux sont donc égaux à ceux qui étaient initialement prévus, multipliés par le coefficient k (ou k').

Ce calcul équivaut à celui des amortissements à partir des montants réévalués. Exemple : (cf. exemple 2 supra)

L'amortissement est linéaire, calculé sur 10 ans, donc au taux de 10 %.

Anciens Amortissements :	10% de 1000	=	100
Nouveaux Amortissements annuels :	10% de 1500	=	150

(150 = 100 x k)

Exception : modification du plan d'amortissement. Une telle modification est toujours possible, à toute date, si elle est économiquement justifiée. Cette hypothèse recouvre deux types de situations possibles :

- l'allongement ou le raccourcissement de la durée d'utilité restant à courir, avec établissement d'un nouveau plan d'amortissement sur cette durée restante ;
- la réévaluation d'un bien totalement amorti et qui, toujours utilisé, a une valeur actuelle positive : un plan d'amortissement doit être défini, comme dans le cas précédent. Dans le cas où le législateur a mis en place une réévaluation légale avec indices annuels portant sur les valeurs d'entrée et sur les amortissements, les biens totalement amortis retrouvent systématiquement une valeur nette positive.

4.2.3 Cas des biens faisant l'objet de dépréciations

La dépréciation a pour objet de ramener la valeur comptable nette de l'élément à la "valeur actuelle" à la date du bilan. En conséquence l'élément ne saurait être réévalué à cette date.

4.2.4. Comptabilisation

4.2.4.1. Comptabilisation initiale de la réévaluation

L'écart de réévaluation entre les valeurs comptables nettes avant et après réévaluation est porté au crédit du compte **1061. Ecarts de réévaluation légale.**

En effet, lors de la réévaluation :

- ✓ **Pour les immobilisations non amortissables**

Le compte d'immobilisation (**classe 2**) sera débité du montant de l'écart de réévaluation par le crédit du compte **1061. Ecarts de réévaluation légale** d'un montant équivalent.

- ✓ **Pour les immobilisations amortissables**

- le compte d'immobilisation (**classe 2**) sera débité du montant de l'écart de réévaluation relatif à la différence entre la valeur d'entrée après et avant réévaluation ;
- par le crédit, des comptes d'amortissement (**compte 28**) du montant de l'écart de réévaluation relatif à la différence entre le cumul des amortissements après et avant réévaluation et du compte **1061 Ecarts de réévaluation légale** du montant de l'écart de réévaluation relatif à la valeur nette comptable après et avant réévaluation.

Toutefois, lorsque la législation fiscale impose dans un Etat partie de l'OHADA, la neutralité fiscale de l'opération, le compte **154 Provision spéciale de réévaluation** doit être crédité au lieu du compte **1061. Ecarts de réévaluation légale** du même montant.

4.2.4.2. Comptabilisation à la clôture des exercices ultérieurs

Lors de la clôture des exercices ultérieurs, les annuités d'amortissement et les éventuelles dépréciations sont comptabilisées selon les règles habituelles.

Dans le cas où l'écart de réévaluation a été comptabilisé au crédit du compte **154 Provision spéciale de réévaluation**, l'entité doit procéder, à la clôture de chaque exercice, à la reprise de provision spéciale de réévaluation à concurrence du supplément de la dotation aux amortissements dégagé annuellement, sur les éléments d'actif réévalués par le bais du compte **861 Reprises de provisions réglementées.**

4.3. Réévaluation libre

Le montant réévalué est égal à la valeur actuelle qui correspond au coût actuel du bien à la date de réévaluation.

4.3.1. Comptabilisation initiale de la réévaluation

L'écart de réévaluation est enregistré au crédit du compte **1062. Ecarts de réévaluation libre.** L'incidence de la réévaluation sur les immobilisations amortissables peut être comptabilisée selon deux méthodes :

- soit par retraitement des amortissements et de la valeur brute comptable de l'actif, de telle manière que cela corresponde avec la réévaluation de la valeur comptable de l'actif;
- soit par déduction du cumul des amortissements de la valeur comptable brute de l'actif et inscription à l'actif du montant net réévalué, constituant la nouvelle valeur brute (cette méthode est souvent utilisée pour des constructions).

exemple :

Un bâtiment acquis le 2 janvier N-5 pour un montant de 150 000 000 F est amorti linéairement sur 30 ans.

A la date de clôture au 31/12/N, le montant des amortissements cumulés s'élève à 30 000 000F (150 000 000 x 6/30 = 30 000 000). La valeur nette comptable du bâtiment est donc de 120 000 000 F (150 000 000 – 30 000 000).

Supposons que la valeur actuelle à cette date soit **par exemple de 135 000 000 F,** soit une hausse de valeur nette de 15 000 000 F (135 000 000 – 120 000 000) représentant l'écart de réévaluation.

Cette hausse correspond à une valeur brute réévaluée de 168 750 000 F [135 000 000 x (30/24)] diminuée des amortissements réévalués pour 33 750 000 F [168 750 000 x (6/30)].

✓ **Comptabilisation selon la méthode 1** : Réévaluation par ajustement des amortissements proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable

Lorsque l'entité opte pour la **méthode 1**, le compte **23 Bâtiments** sera débité d'un montant de 18 750 000 F (168 750 000 – 150 000 000) par le crédit des comptes **283 Amortissement des bâtiments** d'une valeur de 3 750 000 F (33 750 000 – 30 000 000) et **1062 Ecarts de réévaluation libre** 15 000 000 F (135 000 000 – 120 000 000).

✓ **Comptabilisation selon la méthode 2** : Réévaluation par élimination du cumul des amortissements et enregistrement de la valeur réévaluée

Lorsque l'entité opte pour la **méthode 2**, les écritures à constater sont scindées en deux étapes :

- Annulation des amortissements comptabilisés antérieurement ;
- Comptabilisation de l'écart de réévaluation.

Etape 1 : Annulation des amortissements comptabilisés antérieurement

Le compte **283 Amortissement des Bâtiments** sera débité d'un montant de 30 000 000 F par le crédit du compte **23 Bâtiments** d'un montant équivalent. Cette première écriture a pour conséquence d'annuler le cumul des amortissements antérieurs.

Etape 2 : Comptabilisation de l'écart de réévaluation

Le compte **23 Bâtiments** sera débité d'un montant de 15 000 000 F par le crédit du compte **1062 Ecarts de réévaluation libre** d'un montant équivalent. Cette deuxième écriture a pour conséquence de ramener la valeur d'origine du bâtiment à hauteur de la valeur réévaluée car elle a été précédemment minorée à l'étape 1 de 30 000 000 (représentant le cumul des amortissements antérieurs).

Vérification :

Solde du compte **23. Bâtiments** (150 000 000 – 30 000 000 + 15 000 000) = 135 000 000 F.

Solde du compte **283. Amortissement des bâtiments** (30 000 000 – 30 000 000) = 0.

4.3.2. Comptabilisation à la clôture des exercices ultérieurs

Les annuités d'amortissement calculées en appliquant à la nouvelle valeur comptable le plan d'amortissement initialement prévu et les éventuelles dépréciations pour perte de valeur sont comptabilisées selon les règles habituelles.

EXEMPLE :

Après réévaluation, la nouvelle valeur nette comptable de l'immobilisation s'élève à 135 000 000 F. Il reste 24 annuités (30-6) à pratiquer selon le plan d'amortissement initialement prévu.

Les annuités d'amortissement à enregistrer seront de : 135 000 000 /24 = 5 625 000 F.

SECTION 5 : Nature et sort de l'écart de réévaluation

5.1. Nature de l'écart de réévaluation

Les concepts de "capital" et de "maintien du capital", développés dans le cadre conceptuel conduisent à considérer que l'écart de réévaluation est un ajustement nominal des capitaux propres et non un résultat.

Cet écart n'est comptabilisé ni dans le Résultat, ni dans les Réserves, dont l'origine est constituée par des bénéfices, mais dans une subdivision du compte **10 Capital : 106 Ecarts de réévaluation.**

Toutefois, la doctrine, voire la loi fiscale de certains Etats partie, considèrent que cet écart est un produit, un résultat imposable dans tous les cas où un texte spécifique ne prévoit pas son exonération. De tels textes existent pratiquement toujours en cas de réévaluation légale, et parfois en cas de réévaluation libre.

Ainsi, en l'absence d'exonération spécifique, l'écart de réévaluation est généralement imposable comme dans le cas de la réévaluation libre.

Par ailleurs, même dans le cas de la réévaluation légale, l'exonération est rarement totale et l'écart est le plus souvent soumis à un impôt (ou taxe) d'un taux très sensiblement inférieur à celui de l'impôt sur les bénéfices.

5.2. Sort ultérieur de l'écart de réévaluation

L'écart de réévaluation s'inscrit dans les capitaux propres, avec toutes les conséquences que cela implique, notamment en cas de perte de la moitié du capital des sociétés.

Le **compte 106**, qui lui est affecté dans le Système comptable OHADA, montre clairement qu'il est plus proche du Capital que des Réserves, avec lesquelles il ne doit pas être confondu. Par conséquent, il figure explicitement dans le bilan dans un poste ad hoc **Ecarts de réévaluation**, après les **Primes** et avant les **Réserves**.

Il peut être incorporé, en tout ou partie, au capital social (article 68 de l'Acte uniforme). Dans cette logique d'élément de capitaux propres et non de résultat :

Il ne peut être utilisé pour compenser des pertes de l'exercice de réévaluation puisque sa nature n'est pas un profit.

En effet, il convient de noter que :

- cette compensation s'effectue pratiquement dans la lecture financière du passif du bilan, lorsque la surface nette de l'entité est déterminée ;
- cette compensation pourrait s'opérer formellement à l'issue d'une double opération de réduction du capital pour apurement des pertes, suivie d'une augmentation de capital par incorporation de l'écart.

Cependant, à la différence d'une compensation directe des pertes, cette double opération dite "coup d'accordéon" n'est pas à la discrétion de l'Assemblée ordinaire des associés, mais à celle de l'Assemblée extraordinaire (ou de la majorité qualifiée).

Il ne peut être distribué.

Sa distribution entraînerait le délit de "distribution de dividendes fictifs".

SECTION 6 : Décomptabilisation des immobilisations réévaluées

La comptabilisation de la cession d'un bien réévalué s'effectue en appliquant aux valeurs réévaluées, les principes généraux de comptabilisation des cessions d'immobilisations.

Le solde de l'écart de réévaluation d'un bien cédé ou mis hors service, doit faire, l'objet d'un transfert à un poste de réserve non distribuable.

SECTION 7 : Cas particulier de la réévaluation du bilan dans les économies hyperinflationnistes

7.1. Champ d'application

Les présentes dispositions s'appliquent aux états financiers de toute entité d'un Etat partie de l'espace OHADA dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste.

L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays qui comprennent, sans s'y limiter, les points suivants :

- la population en général, préfère conserver sa richesse en actifs non monétaires ou en une monnaie étrangère relativement stable. Les montants détenus en monnaie locale sont immédiatement investis pour maintenir le pouvoir d'achat ;
- la population en général apprécie les montants monétaires, non pas dans la monnaie locale, mais dans une monnaie étrangère relativement stable. Les prix peuvent être exprimés dans cette monnaie ;
- les ventes et les achats à crédit sont conclus à des prix qui tiennent compte de la perte de pouvoir d'achat attendue durant la durée du crédit, même si cette période est courte ;
- les taux d'intérêt, les salaires et les prix sont liés à un indice de prix ; et
- le taux cumulé de l'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100 %.

7.2. Conversion des états financiers

7.2.1. Principes

Les états financiers d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, doivent être libellés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture ainsi que toute information relative à des périodes antérieures.

Le profit ou la perte sur la situation monétaire nette doit faire partie du résultat net et doit être indiqué séparément.

7.2.2. Règles de conversion

Les modalités de retraitement des comptes des états financiers afin de prendre en compte les effets de l'hyperinflation varient selon qu'il s'agit d'un compte de bilan ou d'un compte de résultat.

7.2.2.1. Comptes de Bilan

Il convient de distinguer le traitement :

- des éléments monétaires ;
- des actifs et passifs liés par des accords prévoyant des changements de prix ;
- des actifs et passifs non monétaires.

A. Traitement des éléments monétaires

Les éléments monétaires sont les unités monétaires détenues et les éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés dans un nombre d'unités monétaires déterminé ou déterminable.

Les éléments monétaires ne sont pas retraités, car ils sont déjà exprimés dans l'unité monétaire en vigueur à la fin de l'exercice.

EXEMPLES : créances, dettes, banque, caisse.

B. Traitement des actifs et passifs liés par des accords prévoyant des changements de prix

Ces éléments sont retraités selon ces accords afin d'établir le solde à la clôture, et sont comptabilisés dans le bilan retraité pour les montants ajustés.

EXEMPLES : prêts indexés, obligations indexées.

C. Traitement des actifs et passifs non monétaires

Les éléments non monétaires qui ne sont pas exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture sont retraités à l'aide d'un indice général des prix :

Coût retraité =	(Coût historique – amortissements cumulés – pertes de valeur cumulées)
	X
	(1 + variation de l'indice général des prix entre la date d'acquisition et la date de clôture)

EXEMPLES : sont considérés comme des éléments non monétaires ; les immobilisations corporelles, les titres, les stocks, l'écart d'acquisition, les brevets, les marques et autres actifs similaires etc...

Les immobilisations, les stocks d'éléments acquis sont retraités à compter de leur date d'acquisition.

Les stocks d'éléments fabriqués sont retraités à compter des dates où les coûts d'achats ou de transformation ont été encourus.

Lorsqu'un élément non monétaire a été réévalué antérieurement, la valeur comptable est retraitée à compter de la date de réévaluation.

L'indice général des prix traduit l'évolution du pouvoir d'achat général. Si cet indice n'est pas disponible, une estimation peut être fondée sur les mouvements de change entre la monnaie de fonctionnement et une monnaie étrangère relativement stable.

D. Cas particulier des capitaux propres

- A l'ouverture du premier exercice d'application de la présente disposition, les éléments composant les capitaux propres, à l'exception des résultats non distribués et des écarts de réévaluation, sont retraités à compter des dates où ces éléments ont été apportés ou ont pris naissance. Les écarts de réévaluation ayant pris naissance au cours des exercices précédents sont éliminés. Les résultats non distribués retraités sont la résultante de tous les autres montants du bilan retraité.
- A la fin du premier exercice et dans les exercices ultérieurs, tous les éléments composant les capitaux propres sont retraités, par application d'un indice général des prix, à compter du début de l'exercice ou de la date d'apport, si elle est ultérieure.

7.2.2.2. Compte de résultat

A. Retraitement du résultat

Tous les éléments du résultat doivent être exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture.

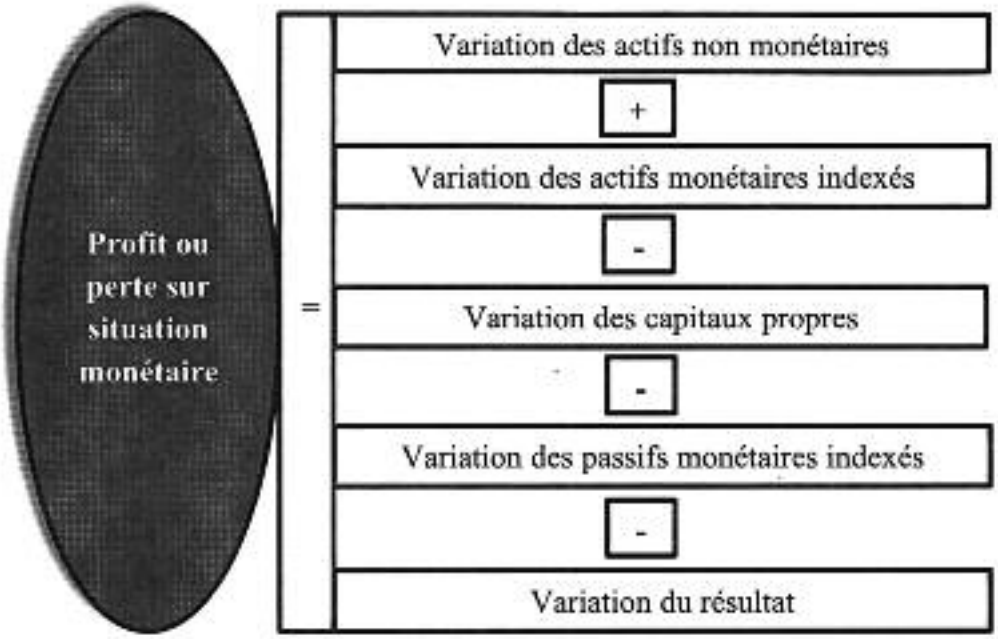
Tous les montants doivent être retraités, en appliquant la variation de l'indice général des prix à compter de la date de l'enregistrement initial des charges et des produits.

B. Détermination et traitement du profit ou de la perte sur la position monétaire nette

Si le montant des actifs monétaires détenus par une entreprise est différent de celui des passifs monétaires, celle-ci réalise un profit ou une perte sur sa situation monétaire nette :

Actifs monétaires > Passifs monétaires	⇨	**Perte sur situation monétaire nette**
Actifs monétaires < Passifs monétaires	⇨	**Profit sur situation monétaire nette**

Le profit ou la perte sur la situation monétaire nette peut être obtenu par la différence résultant du retraitement des actifs non monétaires, des capitaux propres, des éléments de produits et de charges et de l'ajustement des actifs et passifs indexés :



Cette première méthode permet d'équilibrer le bilan après retraitement.

Le Système comptable OHADA admet une seconde méthode de détermination du profit ou de la perte, sur la situation monétaire nette. Selon cette méthode, le profit ou la perte peut être déterminé en appliquant la variation de l'indice général des prix à la moyenne pondérée, pour l'exercice de la différence entre actifs monétaires et passifs monétaires.

Le montant obtenu par cette méthode ne permet généralement pas d'équilibrer le bilan : l'écart entre le montant obtenu par la première méthode et celui obtenu par la seconde méthode est inscrit en capitaux propres, en écart d'indexation.

Le profit ou la perte sur la situation monétaire nette est inclus dans le résultat.

7.3. Economies cessant d'être hyperinflationnistes

Lorsqu'une économie cesse d'être hyperinflationniste, l'entité cesse de préparer et de présenter ses états financiers selon les présentes dispositions. L'entité doit retenir comme base de la valeur comptable de ses états financiers ultérieurs, les montants exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de chaque l'exercice.

SECTION 8 : Informations à fournir dans les Notes annexes

D'une manière générale, les informations à fournir dans les Notes annexes doivent indiquer :

- la nature et la date de la ou (des) réévaluation(s) ;
- les montants en coûts historiques des éléments réévalués, par postes du bilan ; les amortissements supplémentaires résultant de la réévaluation ;
- le traitement fiscal de l'écart de réévaluation et des amortissements supplémentaires ;
- l'année de l'opération de réévaluation, la méthode de réévaluation utilisée, simple référence à la méthode légalement définie, ou présentation de la méthode en cas de réévaluation libre.

Lorsque la réévaluation est pratiquée par une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, les informations spécifiques suivantes doivent notamment être fournies :

- le fait que les états financiers et les chiffres correspondants des périodes précédentes, ont été retraités pour refléter l'évolution du pouvoir d'achat général de la monnaie fonctionnelle, et qu'en conséquence, ils sont exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture ;
- la convention de base - coût historique ou coût actuel - utilisée pour établir les états financiers ; et
- la désignation et le niveau de l'indice des prix à la date de clôture et l'évolution de cet indice entre la clôture de l'exercice actuel et celle de l'exercice précédent.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 29

Inventaire permanent en comptabilité financière

SECTION 1 :	Organisation et contraintes
SECTION 2 :	Tenue des comptes

Le Système comptable OHADA, à l'instar du "modèle continental" de comptabilité, sépare la comptabilité générale et la comptabilité analytique de gestion. C'est dans cette dernière que sont normalement suivis les stocks de l'entité dans le cadre d'une utilisation systématique des "inventaires permanents".

Toutefois, il est possible de tenir les comptes d'inventaire permanent en comptabilité générale, dans le cadre des comptes ouverts dans le plan de comptes. Le chapitre relatif au "Contenu et fonctionnement des comptes" indique le jeu des comptes de stocks (classe 3) en distinguant les deux cas de tenue de ces comptes :

- en inventaire permanent ;
- en inventaire intermittent.

SECTION 1 : Organisation et contraintes

1.1. En cours d'exercice

La tenue et le suivi permanent de comptes de stocks reposent :

- sur un suivi exhaustif en quantités et en valeurs des entrées et des sorties des différents stocks de biens achetés (marchandises, matières premières, fournitures et approvisionnements divers) et de biens produits (produits fabriqués, produits intermédiaires, produits résiduels, produits en cours). Il faut aussi suivre les services en cours en cas de production de services (exemple : études...) ;
- sur des procédures strictes de calcul et de valorisation des coûts, telles qu'elles sont définies en comptabilité analytique de gestion.

Les entités peuvent choisir, à leur convenance, les types de coûts et les méthodes de valorisation les mieux adaptés à leur politique, à leur organisation et à leur structure.

Elles peuvent en particulier tenir les inventaires permanents :

- en coûts variables, en coûts directs, en coût marginal ;
- en recourant à tout système de prix internes de leur choix (coût de remplacement, incorporation de charges supplétives ou de substitution, etc.).

1.2. En fin d'exercice

Les stocks devront être ramenés à des montants respectant les normes de méthode de calcul et d'évaluation définies dans le Système comptable OHADA pour la présentation au bilan :

- expression des coûts dans la méthode du coût complet réel, incluant en conséquence des charges externes mais aussi des charges internes, des charges directes mais aussi des charges non directes raisonnablement rattachées ;
- valorisation conforme aux méthodes autorisées :
  - exclusion de toute charge non réelle. Exemple : rémunération théorique des capitaux propres ;
  - exclusion des pertes et gaspillages, hormis ceux qui sont statistiquement et techniquement normaux ;
  - exclusion des surcoûts de sous-activité ;
  - exclusion des frais de recherche et de développement.

Si, durant l'exercice, l'entité utilise d'autres méthodes, comme c'est souvent le cas, elle procédera en fin d'exercice aux corrections nécessaires.

SECTION 2 : Tenue des comptes

2.1. Principe

Le respect des dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière rend incontournable l'enregistrement chronologique des opérations pour leurs montants effectifs :

- au débit et au crédit des différents comptes de tiers et de trésorerie (contrainte juridique), et des autres comptes de situation ;
- au débit et au crédit des différents comptes de gestion (contrainte économique... devenue juridique par le biais de l'Acte uniforme ; article 17).

La comptabilité financière, doit donc enregistrer les opérations dans les divers comptes des classes 1 à 8, qu'elle soit organisée en inventaire intermittent ou en inventaire permanent.

En plus de ces enregistrements, la comptabilité financière notera dans les comptes de la classe 3 (qui ne fonctionnent pas durant l'exercice, en inventaire intermittent), toutes les entrées et les sorties de stocks.

Le montant de ces mouvements sera déterminé soit à l'aide d'une comptabilité analytique de gestion, soit à l'aide de calculs de coûts sur des bases arithmétiques et statistiques fiables ; cette seconde technique devant être l'exception, car elle ne présente pas les garanties apportées par la comptabilité analytique.

La contrepartie comptable des entrées et des sorties de stocks sera faite par l'intermédiaire des comptes de variation de stocks qui fonctionnent comme des correcteurs de charges et de produits :

- en inventaire intermittent, ces comptes de variations (603, 73) n'interviennent qu'en fin d'exercice pour enregistrer l'annulation du stock initial et constater le montant du stock final ;
- en inventaire permanent, c'est de façon continue qu'ils enregistrent les entrées et les sorties (par contrepartie des mouvements des stocks).

2.1.1. Entrée Achetées

- **Biens achetés**

Débits : **31 – Marchandises**

32 – Matières premières et fournitures liées

33 – Autres approvisionnements

Crédit : **603– Variations des stocks de biens achetés**

Ce crédit du **compte 603**, s'inscrivant dans les charges en négatif, vient corriger en moins les charges d'achats. Toutes choses égales par ailleurs, il augmente donc le résultat.

L'écriture constate ainsi que des charges consommées se sont transformées en stocks détenus (entrées en stocks).

- **Biens et services produits**

Débits : **34 – Produits en cours**

32 – Prestations de services en cours

36 – Produits finis

37 – Produits intermédiaires et résiduels

Crédit : **73 – Variations des stocks de biens et de services produits**

Ce crédit du **compte 73**, s'inscrivant dans les produits en addition, vient corriger en augmentation les produits (la production). Toutes choses égales par ailleurs, il augmente le résultat. L'écriture constate ainsi qu'une production a été créée par l'entité (entrées en stocks).

2.1.2. Sorties de stocks

- **Biens achetés**

Ecriture précédente inversée.

Le débit du **compte 603**, charge positive, vient corriger en augmentation les charges d'achats. Toutes choses égales par ailleurs, il diminue donc le résultat. L'écriture constate ainsi une consommation de charges sous forme de sorties de stocks.

- **Biens produits**

Ecriture précédente inversée.

Le débit du **compte 73**, produit négatif, corrige en diminution les produits (la production). Toutes choses égales par ailleurs, il diminue donc le résultat. L'écriture constate ainsi que cette production précédemment "entrée", est ressortie pour alimenter une production "aval" (encours) ou les ventes (produits fabriqués, produits intermédiaires et produits résiduels).

37 – PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS

Crédit : **73 – Variations des stocks de biens et de services produits**

Ce crédit du **compte 73**, s'inscrivant dans les produits en addition, vient corriger en augmentation les produits (la production). Toutes choses égales par ailleurs, il augmente le résultat. L'écriture constate ainsi qu'une production a été créée par l'entité (entrées en stocks).

2.2. Jeu des comptes

2.2.1. En cours d'exercice

Les comptes **31, 32, 33, 36 et 37** fonctionnent comme des comptes de magasin :

- débités des entrées par le crédit des **comptes 603 et 73** ;
- crédités des sorties par le débit des **comptes 603 et 73**.

Ces mouvements incluent également les "différences d'inventaire" constatées en fin d'exercice.

Ainsi :

- tout au long de l'exercice, les comptes de stocks 31, 32, 33, 36 et 37 sont-ils tenus à jour (inventaire permanent), les écritures de leurs mouvements s'ajoutant à celles de l'enregistrement des charges et des produits dans la comptabilité générale ;
- en fin d'exercice, la somme algébrique des mouvements des comptes 603 et 73 (donc le solde de ces comptes correcteurs) exprime la variation nette de l'exercice, contrepartie d'une augmentation globale de chaque stock (diminution de charge 603 ou augmentation de produits 73) ou d'une diminution globale de chaque stock (augmentation de charge 603 ou diminution de produits 73). Dans le premier cas d'augmentation du stock l'entité a, globalement, "mis en stock" ; dans le second elle a "pris sur son stock".

2.2.2. En fin d'exercice

Les comptes 603 et 73 sont virés dans le compte 13 de détermination du résultat, donc soldés comme tous les comptes de charges et de produits.

Pour les stocks dont l'entité est déjà propriétaire, mais qui ne sont pas encore réceptionnés, car en voie d'acheminement vers l'entité ou vers un dépositaire ou un consignataire, l'entité utilise le compte :

38 – STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT

Ce compte fonctionne comme les autres comptes de stocks soit en inventaire intermittent (ajustement en fin d'exercice), soit en inventaire permanent (tout au long de l'exercice), afin de suivre les stocks selon leur lieu de détention (en cours d'acheminement, en consignation, en dépôt...) par le débit et par le crédit des **comptes 603 et 73**.

Les comptes d'en-cours **34 Produits en cours et 35 services en cours** sont valorisés et mis à jour. Ils sont mouvementés par débit et crédit du **compte 73** (annulation stock initial ; constatation stock final). Ces corrections peuvent être faites chaque mois si l'entité établit des états financiers mensuels.

Toutes les corrections de valorisation apportées aux montants figurant dans les comptes de stocks pour assurer la conformité aux normes de la comptabilité générale, sont effectuées par débit et crédit des **comptes 603 et 73** à la clôture de l'exercice.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 30

Engagements financiers et passifs éventuels

SECTION 1 :	Les engagements financiers
SECTION 2 :	Les passifs éventuels

SECTION 1 : Les engagements financiers

1.1. Définition et typologie des engagements

1.1.1. Définition d'un engagement

Les comptes d'engagements enregistrent des droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine de l'entité. Les effets des droits et obligations sur le montant ou la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures.

1.1.2. Typologie des engagements

Les engagements comprennent :

- les engagements de garantie accordés ou obtenus ;
- les engagements de financement accordés et obtenus ;
- les engagements réciproques ;
- les engagements de retraite et autres avantages assimilées (**voir chapitre 21**).

1.1.2.1. Engagements de garantie

Il existe d'une manière générale deux catégories d'engagement de garantie. Ce sont :

- des engagements accordés par l'entité, non associés à des éléments figurant au bilan, pour garantir un créancier contre la défaillance éventuelle de son débiteur (Avals accordés, cautions, garanties accordées).
- des engagements obtenus par l'entité pour la garantir en cas d'insolvabilité d'un tiers ou de mise en cause de la responsabilité de ce dernier (Avals obtenus, cautions, garanties obtenues).

1.1.2.2. Engagements réciproques

Les engagements réciproques découlent de certains contrats et se décomposent en un double engagement :

- l'engagement donné par l'entité à son cocontractant ;
- l'engagement reçu par l'entité de son cocontractant.

Il s'agit par exemples des engagements de crédit-bail, des découverts consentis ou obtenus.

1.2. Règles de comptabilisation des engagements

Le Système comptable OHADA n'impose pas la tenue d'une comptabilité des engagements. Toutefois, il prévoit un cadre qui règlemente la comptabilisation des engagements à travers l'utilisation spécifique d'un certain compte de la classe 9. La présente disposition propose les règles de comptabilisation des engagements de garantie.

1.2.1. Engagements de garantie accordés

Les engagements de garantie accordés sont des engagements qui peuvent être considérés comme des dettes conditionnelles. Ils sont enregistrés au crédit du " compte **906. Engagements de garantie accordés "**, dans les sous-comptes suivants :

- **9061 Avals accordés ;**
- **9062 Cautions, garanties accordées ;**
- **9063 Hypothèques accordées ;**
- **9064 Effets endossés par l'entité ;**
- **9068 Autres garanties accordées.**

La contrepartie est enregistrée au débit du **compte 916. Contrepartie 906.**

1.2.2. Engagements de garantie obtenus

Les engagements de garantie obtenus sont des engagements qui peuvent être considérés comme des créances conditionnelles. Ils sont enregistrés au débit du **compte 902 Engagements de garantie obtenus**, dans les sous-comptes suivants :

- **9021 Avals obtenus ;**
- **9022 Cautions, garanties obtenus ;**
- **9023 Hypothèques obtenues ;**
- **9024 Effets endossés par des tiers ;**
- **9028 Autres garanties obtenues.**

La contrepartie est enregistrée au débit **du compte 912 Contrepartie 902.**

1.3. Règles générales d'évaluation

La naissance de l'engagement est liée à celle de l'obligation contractuelle comme, par exemple, l'inscription d'une hypothèque ou la signature d'un engagement de caution.

Les modalités d'évaluation des engagements peuvent être regroupées en trois catégories :

- l'évaluation de l'engagement résulte directement de la convention ;
- l'évaluation de l'engagement n'est pas immédiate, mais peut être effectuée ;
- l'évaluation de l'engagement ne peut être effectuée.

1.3.1. Evaluation de l'engagement résultant directement d'une convention

L'engagement est notifié dans les Notes annexes pour le montant figurant dans la convention (montant d'une caution par exemple).

1.3.2. Evaluation de l'engagement non immédiat mais pouvant être effectué

L'évaluation de l'engagement est faite à la date du bilan, en fonction du montant résiduel de l'engagement (redevances de crédit-bail restant à payer, par exemple).

1.3.3. Evaluation de l'engagement ne pouvant être effectuée

Une information littéraire est fournie en annexe quant à la nature de l'engagement. (Engagement de non concurrence).

1.4. Information à fournir dans les Notes annexes

1.4.1. Principe de l'importance significative

Les informations en matière d'engagements sont mentionnées dans les Notes annexes. Elles ne sont à fournir que si elles ont un caractère significatif, en application du principe d'importance significative.

1.4.2. Informations relatives aux transactions entre parties liées

Une partie liée est soit une personne physique, soit une entité (ayant ou non la personnalité morale) qui est liée à l'entité préparant ses états financiers.

L'information à fournir recouvre :

- la désignation de la partie liée ;
- la nature du bien ;
- le montant de la transaction ;
- toute autre information nécessaire à l'appréciation de la situation financière de la société.

1.4.3. Informations sociales, environnementales et sociétales à fournir

Toute société ayant un effectif de plus de 500 salariés a l'obligation de fournir des informations sur la manière dont elle prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité, ainsi que ses engagements sociaux en faveur du développement durable.

Ces informations sont synthétisées dans le tableau suivant :

Liste des informations sociales, environnementales et sociétales à fournir
INFORMATIONS SOCIALES
Emploi : • l'effectif total et la répartition des salariés par sexe, âge et zone géographique ; • les embauches et les licenciements ; • les rémunérations et leur évolution.
Relations sociales : • l'organisation du dialogue social ; • le bilan des accords collectifs.
Santé et sécurité : • les conditions de santé et de sécurité au travail ; • le bilan des accords signés avec les organisations syndicales ou les représentants du personnel en matière de santé et de sécurité au travail.
Formation : • les politiques mises en œuvre en matière de formation ; • le nombre total d'heures de formation.
Égalité de traitement : • les mesures prises en faveur de l'égalité entre les femmes et les hommes ; • les mesures prises en faveur de l'emploi et de l'insertion des personnes handicapées ;

INFORMATIONS ENVIRONNEMENTALES

Politique générale en matière environnementale :

- l'organisation de la société pour prendre en compte les questions environnementales et, le cas échéant, les démarches d'évaluation ou de certification en matière d'environnement ;
- les actions de formation et d'information des salariés menées en matière de protection de l'environnement ;
- les moyens consacrés à la prévention des risques environnementaux et des pollutions.

Pollution et gestion des déchets :

- les mesures de prévention, de réduction ou de réparation de rejets dans l'air, l'eau et le sol affectant gravement l'environnement ;
- les mesures de prévention, de recyclage et d'élimination des déchets ;
- la prise en compte des nuisances sonores et de toute autre forme de pollution spécifique à une activité.

Utilisation durable des ressources :

- la consommation d'eau et l'approvisionnement en eau en fonction des contraintes locales ;
- la consommation de matières premières et les mesures prises pour améliorer l'efficacité dans leur utilisation ;
- la consommation d'énergie, les mesures prises pour améliorer l'efficacité énergétique et le recours aux énergies renouvelables.

Changement climatique :

- les rejets de gaz à effet de serre.

Protection de la biodiversité :

- les mesures prises pour préserver ou développer la biodiversité.

INFORMATIONS RELATIVES AUX ENGAGEMENTS SOCIÉTAUX EN FAVEUR DU DÉVELOPPEMENT DURABLE

Impact territorial, économique et social de l'activité de la société :

- en matière d'emploi et de développement régional ;
- sur les populations riveraines ou locales.

Relations entretenues avec les personnes ou les organisations intéressées par l'activité de la société (associations d'insertion, établissements d'enseignement...) :

- les conditions du dialogue avec ces personnes ou organisations ;
- les actions de partenariat ou de mécénat.

Sous-traitance et fournisseurs :

- la prise en compte dans la politique d'achat des enjeux sociaux et environnementaux.

SECTION 2 : Les passifs éventuels

2.1. Définition

« Un passif éventuel est :

- une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance ou la non-survenance d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ; ou
- une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée:
  - soit parce qu'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation ;
  - soit parce que le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

2.2. Traitement comptable

2.2.1. Informations dans les Notes annexes

Un passif éventuel n'est pas comptabilisé au bilan ; il est mentionné dans les Notes annexes.
L'information à fournir pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture est la suivante :

- description de la nature des passifs éventuels ;
- estimation de leurs effets financiers ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources ;
- possibilité pour l'entité d'obtenir remboursement.

Toutefois, ces informations ne seront pas données si la probabilité de sortie de ressources est faible.

2.2.2. Suivi ultérieur

Les passifs éventuels nécessitent un suivi ultérieur. En effet, ils peuvent évoluer (caractère certain et non plus probable de l'obligation, ou probabilité de la sortie de ressources) et devenir des passifs à comptabiliser.

2.2.3. Lien entre engagements et passifs éventuels

Certains engagements tels que les engagements de garantie donnée (caution, etc.), constituent également des passifs éventuels pour lesquels la mise en jeu de la garantie n'est pas probable à la date d'établissement des comptes annuels.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 31

Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice

SECTION 1 :	Définitions
SECTION 2 :	Typologie des évènements postérieurs à la clôture de l'exercice
SECTION 3 :	Informations à fournir

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 10 « Evénements postérieurs à la période de reporting »** et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 18 décembre 2003).

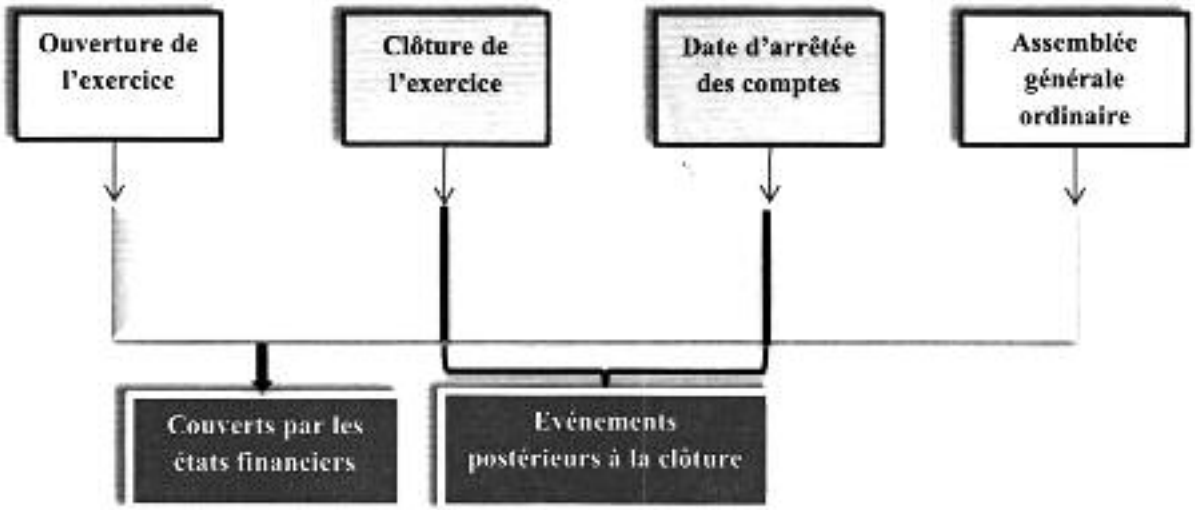
L'objectif des présentes dispositions est de prescrire :

- quand une entité doit ajuster ses états financiers en fonction d'événements postérieurs à la clôture de l'exercice; et
- les informations qu'une entité doit fournir concernant les événements postérieurs à la clôture de l'exercice.

SECTION 1 : Définitions

1.1. Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice

Les événements postérieurs à la clôture de l'exercice sont les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la fin de la clôture de l'exercice et la date d'arrêté des états financiers.



1.2. Date de clôture de l'exercice

La date de clôture de l'exercice est fixée uniformément, par l'Acte uniforme, au 31 décembre de chaque année (article 7).

Le principe de spécialisation des exercices conduit à rattacher à l'exercice toutes les charges et tous les produits le concernant, et ceux-là seulement.

1.3. La date d'arrêté des états financiers

La date d'arrêté des états financiers par les organes dirigeants, légalement responsables, ne peut être que postérieure de plusieurs semaines, voire plusieurs mois, à la date de clôture, la limite fixée par l'Acte uniforme étant de quatre (4) mois après la clôture, soit à fin avril.

1.4. La date d'approbation

La date d'approbation est celle de la décision d'adoption des états financiers par les associés (cas des sociétés). Elle doit intervenir dans les six mois à compter de la date de clôture de l'exercice.

1.5. La date de publication des états financiers

La date de publication des états financiers est postérieure à la précédente et recouvre des acceptions diverses, plus ou moins larges, qui supposent la définition des destinataires (actionnaires, épargne publique, administration fiscale, autres administrations, centrale des bilans, etc.).

1.6. Choix de la date d'arrêté des états financiers

Un certain délai est manifestement nécessaire, après la date de clôture, pour préparer les états financiers, puis les arrêter. L'Acte uniforme fixe à quatre mois ce délai maximal.

Au cours de cette période, l'entité :

- rassemble toutes informations nécessaires à l'arrêté des comptes (inventaire extra-comptable, évaluations, recensement des risques, etc.) ;
- prépare et établit les comptes annuels et les états financiers.

Le délai légal de quatre mois est un maximum qu'il est souhaitable de raccourcir sensiblement, d'un point de vue pratique, pour accélérer la publication de l'information auprès des divers tiers. Toutefois, réduire trop fortement ce temps pourrait nuire à la qualité de l'information. Exemple: en arrêtant les états financiers dans les quinze jours de la clôture, l'entité risquerait de laisser échapper des informations indispensables à la qualité des états ; en l'occurrence, l'absence d'informations réunies sur la solvabilité des clients ne permettrait pas de calculer convenablement les provisions pour dépréciations.

Il appartient aux dirigeants de choisir une date d'arrêté des comptes aussi rapide que possible, mais raisonnable, eu égard aux délais d'obtention des informations d'inventaire.

Pour cette raison, l'Acte uniforme prévoit (article 23) que la date d'arrêté des comptes soit mentionnée dans toute publication des états financiers.

Si certaines informations susceptibles de remettre profondément en cause les états financiers n'étaient connues qu'après l'arrêté des comptes, il appartiendrait aux dirigeants de procéder à un nouvel arrêté des comptes modifiés, dans le délai légal des quatre mois de la clôture.

SECTION 2 : Typologie des évènements postérieurs à la clôture de l'exercice

On peut distinguer deux types d'événements :

- ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la fin de la clôture de l'exercice (événements postérieurs à la clôture de l'exercice donnant lieu à des ajustements) ; et
- ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la fin de la clôture de l'exercice (événements postérieurs à la clôture de l'exercice ne donnant pas lieu à des ajustements).

2.1. Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice donnant lieu à des ajustements

Une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la fin de la clôture de l'exercice donnant lieu à des ajustements.

L'entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers ou comptabiliser des éléments qui auparavant ne l'étaient pas dans les cas suivants, par exemple :

- le règlement, après la clôture de l'exercice, d'une action en justice qui confirme que l'entité avait une obligation actuelle à la date de clôture. L'entité ajuste toute provision comptabilisée antérieurement liée à cette action en justice, selon les dispositions relatives aux provisions. L'entité ne se contente pas d'indiquer dans ses notes annexes un passif éventuel, parce que le règlement de l'affaire fournit des indications complémentaires qui doivent être traitées selon les dispositions relatives aux provisions;

- la réception, après la clôture de l'exercice, d'informations indiquant qu'un actif s'était déprécié à la fin de la clôture de l'exercice, ou que le montant d'une perte de valeur préalablement comptabilisée au titre de cet actif doit être ajusté. Par exemple :
  - ✓ la faillite d'un client survenant après la clôture de l'exercice, confirme généralement qu'une perte sur une créance existait à la fin de la clôture de l'exercice et que l'entité doit ajuster la valeur comptable de la créance ; et
  - ✓ la vente de stocks après la fin de la clôture de l'exercice, peut donner des indications sur leur valeur nette de réalisation à la fin de la clôture de l'exercice;
- la détermination, après la clôture de l'exercice, du coût d'actifs achetés ou des produits des actifs vendus avant la fin de la clôture de l'exercice;
- la détermination, après la clôture de l'exercice, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes si, à la fin de la clôture de l'exercice, l'entité avait une obligation actuelle juridique ou implicite, d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date; et
- la découverte de fraude ou d'erreurs montrant que les états financiers sont incorrects.

2.2. Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice ne donnant pas lieu à des ajustements

Evénements relatifs à une situation nouvelle survenant postérieurement à la clôture de l'exercice. Si des événements font apparaître une situation nouvelle postérieure à la date de fin de la clôture de l'exercice, aucun ajustement ne doit être constaté dans les états financiers de l'exercice N, mais une mention dans les Notes annexes doit être fournie, s'ils sont significatifs.

Un événement postérieur à la clôture de l'exercice est significatif si l'absence d'indications dans les Notes annexes peut influencer les décisions prises par les utilisateurs sur la base des états financiers.

L'information à fournir porte sur la nature de l'événement et sur l'évaluation des incidences, ou sur l'indication que cette estimation ne peut pas être faite.

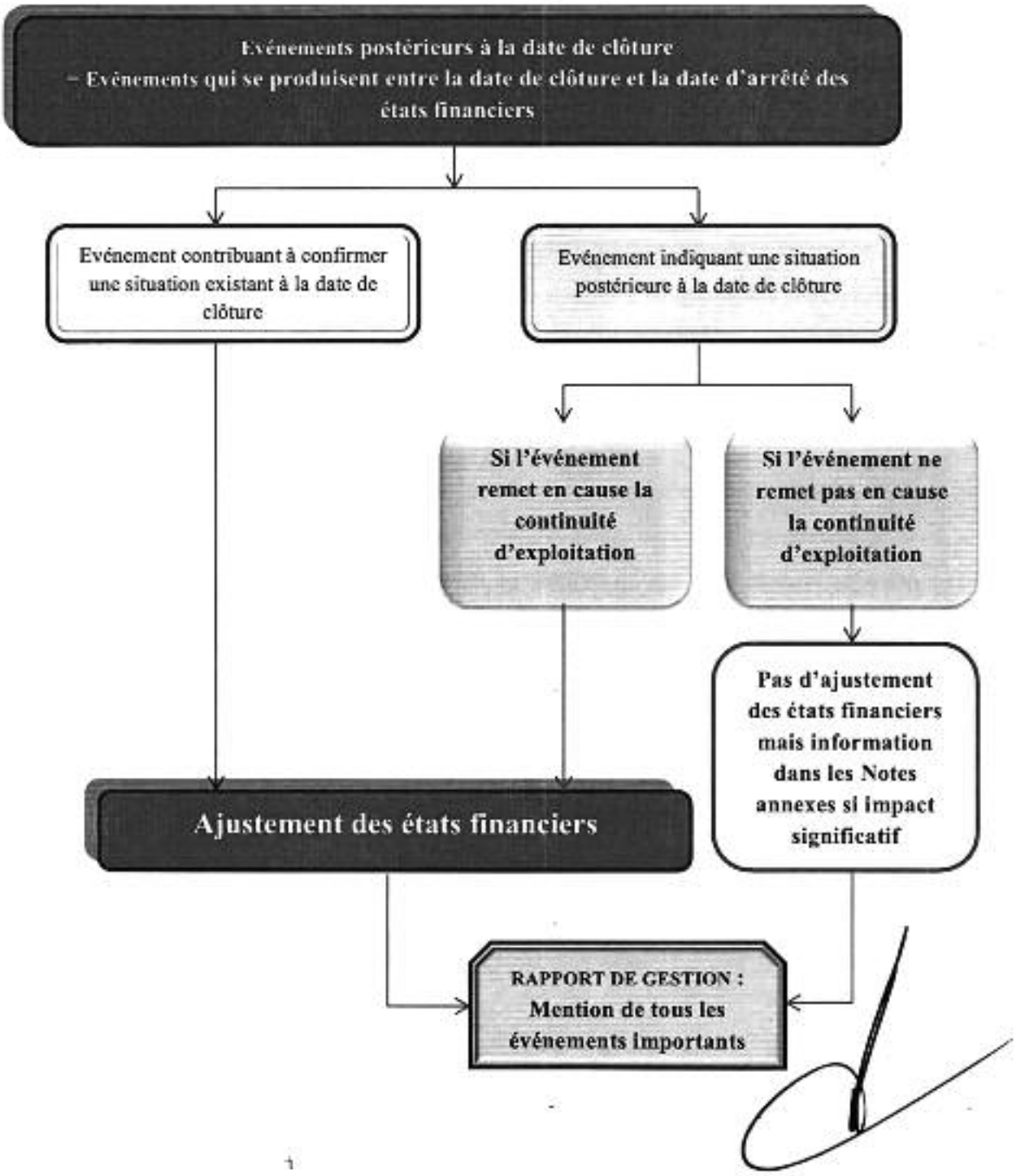
De tels événements survenus après la clôture de l'exercice peuvent être, par exemple :

- un incendie détruisant une partie importante de l'outil de production ;
- un regroupement d'entités ;
- une cession de filiale ;
- l'annonce ou la mise en œuvre d'un plan de restructuration ;

- une modification du taux d'impôt qui n'aurait pas été adoptée ou quasi-adoptée à la clôture ;
- la baisse de la valeur de négociation de placements financiers entre la date de fin de la clôture de l'exercice et la date d'arrêté des états financiers.

2.3. Schéma récapitulatif du mode opératoire

Le schéma ci-dessous résume le mode opératoire relatif à l'application de la théorie des évènements postérieurs à la clôture de l'exercice :



2.4. Particularités liées à l'application de la théorie des événements postérieurs à la clôture de l'exercice

D'une manière générale, deux cas particuliers sont envisagés :

- l'attribution de dividendes;
- la remise en cause du principe de continuité d'exploitation.

2.4.1. Attribution de dividendes

Lorsque des dividendes sont déclarés après la clôture de l'exercice mais avant la date d'arrêté des états financiers, les dividendes ne sont pas comptabilisés comme des passifs à la fin de la clôture de l'exercice, car aucune obligation n'existe à ce moment. Ces dividendes sont mentionnés dans les Notes annexes.

2.4.2. Remise en cause de l'hypothèse de base de continuité d'exploitation

Une dégradation du résultat opérationnel et de la situation financière après la clôture de l'exercice peut indiquer la nécessité d'examiner si l'hypothèse de continuité d'exploitation est toujours appropriée. Si cette hypothèse de continuité d'exploitation n'est plus appropriée, ses conséquences sont si étendues que le Système comptable OHADA impose une modification fondamentale de la convention comptable, plutôt qu'un ajustement des montants comptabilisés selon la convention comptable d'origine. Les états financiers ne seront pas établis sur une base de continuité d'exploitation, mais en valeurs liquidatives.

SECTION 3 : Informations à fournir

3.1. Informations à fournir dans les Notes annexes

Les informations à mentionner dans les notes annexes concernent :

- la date d'arrêté des états financiers ainsi que l'organe ayant autorisé cette publication;
- les informations relatives aux événements postérieurs à la clôture de l'exercice :
  - si une entité reçoit, après la clôture de l'exercice, des informations sur des situations qui existaient à la fin de la clôture de l'exercice, elle doit mettre à jour les informations fournies relatives à ces situations, même si ces informations ne remettent pas en cause la comptabilisation de cet événement dans ses états financiers.

– lorsque des événements postérieurs à la clôture de l'exercice ne donnant pas lieu à des ajustements sont d'une importance telle que le fait de ne pas les mentionner pourrait avoir une incidence sur les décisions économiques des utilisateurs des états financiers, l'entité doit indiquer les informations suivantes dans les notes annexes (la nature de l'événement ; une estimation de son effet financier ou l'indication que cette estimation ne peut être fournie). Ces informations doivent être fournies pour chaque catégorie significative d'événements postérieurs à la clôture de l'exercice.

3.2. Informations à fournir dans le rapport de gestion

Dans le rapport de gestion (sociétés commerciales), obligation est faite aux dirigeants d'exposer les événements importants survenus entre la date de clôture et la date dudit rapport (date d'arrêté des comptes).

Deux différences existent par rapport à l'aspect comptable exposé ci-dessus :

- ne sont à mentionner que les événements importants ;
- en revanche, la différence qui est faite entre les évènements qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la clôture de l'exercice et ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la clôture, n'est pas exigée.

En outre, si de tels événements importants surviennent après l'arrêté des comptes jusqu'à la date de l'Assemblée générale, il paraît prudent et loyal, pour les dirigeants :

- de rédiger un complément au rapport de gestion ;
- de procéder à un nouvel arrêté des comptes et des états financiers et de rédiger un nouveau rapport de gestion, si ces événements sont particulièrement graves et remettent notamment en cause la continuité de l'exploitation.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 32

Opérations faites pour le compte de tiers

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	L'intermédiaire agit en qualité de mandataire
SECTION 3 :	L'intermédiaire agit en qualité de commissionnaire

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IFRS 15** « Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients » (date de publication : Mai 2014).

L'objectif de ces dispositions est de prescrire le traitement comptable des contrats qui nécessitent l'intervention de deux ou plusieurs parties, non liées, pour fournir un bien ou service à un client.

SECTION 1 : Principes généraux

Les opérations faites par des intermédiaires sont classées en deux grandes catégories selon que l'intermédiaire agit :

- en qualité de mandataire ;
- en son nom seul.

1.1. Critères de distinction entre principal et agent

Lorsqu'un tiers intervient dans la fourniture de biens ou de services à un client, une entité doit déterminer si :

- la nature de son engagement est de fournir des biens et services au client (elle agit alors en tant que principal, en son nom seul, en qualité de commissionnaire) ; ou
- c'est un tiers qui est en charge de la fourniture des biens et services (elle agit alors en tant qu'agent, au nom d'autrui, en qualité de mandataire de ce tiers).

L'entité agit en tant que principal, si elle a le contrôle du bien ou du service promis avant de le transférer au client.

La distinction entre principal (qualité de commissionnaire) et agent (qualité de mandataire) a une incidence directe sur le montant comptabilisé en chiffre d'affaires :

- si l'entité agit en tant que principal dans la relation avec son client, elle constate un chiffre d'affaires pour le montant total du prix attendu, en échange des biens ou services fournis et le montant versé au tiers est comptabilisé en charges ;
- si l'entité agit en tant qu'agent pour le compte d'un tiers, elle ne constate, comme chiffre d'affaires, que pour la commission à laquelle elle a droit, ou bien le montant net qu'elle conserve, après avoir reversé au tiers le montant collecté pour le compte de ce tiers.

1.2. Indicateurs de qualification

Les indicateurs selon lesquels l'entité agit en tant qu'agent (qualité de mandataire), c'est-à-dire qu'elle n'a pas le contrôle du bien ou du service, avant qu'il ne soit fourni au client sont :

- la responsabilité première de l'exécution du contrat incombe au tiers ;
- l'entité ne supporte pas les risques liés à la possession des stocks, que ce soit avant ou après la commande des biens par le client, ou bien pendant le transport ou en cas de retour ;
- l'entité n'a pas de latitude pour fixer les prix de vente des biens ou des services ;
- l'entité reçoit une rémunération sous forme de commission (montant fixe par transaction ou bien pourcentage prédéfini du prix de vente final) ;
- l'entité ne supporte pas le risque de crédit client.

SECTION 2 : L'intermédiaire agit en qualité de mandataire

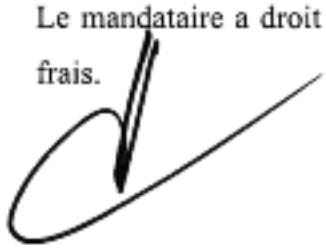
2.1. Caractéristiques du contrat de mandat

Le mandat est le contrat par lequel une personne, le mandant, donne à une autre, le mandataire, le pouvoir de faire « quelque chose » pour son compte et en son nom.

Le mandataire représente le mandant et les actes qu'il accomplit avec les tiers engagent ce dernier, en le rendant débiteur ou créancier du tiers avec lequel le mandataire a traité.

Le mandataire est rémunéré par une commission qui doit être prévue par le contrat (le mandat étant en principe gratuit) et qui est due dès que l'exécution de la mission du mandataire est établie. Elle doit être facturée au mandant par le mandataire. En l'absence de convention entre les parties, elle doit être versée lors de la reddition des comptes.

Le mandataire a droit au remboursement intégral de ses débours ainsi que de ses avances et frais.



2.2. Comptabilisation des opérations effectuées dans le cadre du mandat

2.2.1. Comptabilisation chez le mandataire

Les opérations traitées par l'entité en qualité de mandataire sont enregistrées dans le compte **473 Mandant – opérations faites pour le compte de tiers,** et seule la rémunération du mandataire est comptabilisée dans le résultat.

2.2.1.1. Opérations faites pour le compte du mandant

Elles sont enregistrées dans le compte financier du mandant (compte **473**).
Ce compte doit être une subdivisé, car le mandataire peut être amené à enregistrer à la fois des créances et des dettes vis-à-vis du mandant.
Les opérations d'achat pour le compte du mandant sont débitées au compte **473 Mandant – opérations faites pour le compte de tiers** par le crédit du compte **4719 Autres créditeurs divers,** ouvert au nom de chaque fournisseur.

Les opérations de vente pour le compte du mandant sont débitées par le compte **4718 Autres débiteurs divers,** ouvert au nom de chaque client, par le crédit du compte **473 Mandant – opérations faites pour le compte de tiers**.

Les avances et frais engagés peuvent être enregistrés dans le compte **473**.

2.2.1.2. Rémunération du mandataire

Lorsque l'activité de mandataire constitue l'activité principale (ou une des activités habituelles) de l'entité, elle est portée au compte **706 " Services vendus "**.

En revanche, lorsque les opérations de mandataire présentent un caractère accessoire ou occasionnel, elles sont enregistrées au compte **7072 Commissions et courtages** ou elles sont ventilées en fonction de leur nature.

2.2.2. Comptabilisation chez le mandant

2.2.2.1. Opérations effectuées pour le compte du mandant par le mandataire

Les achats et les ventes sont enregistrés en charges ou en produits. Les achats d'immobilisations et de stocks sort enregistrés à l'actif selon leur nature.

2.2.2.2. Rémunération du mandataire

La rémunération du mandataire est enregistrée dans le compte **632 Rémunérations d'intermédiaires et de conseils.**

SECTION 3 : L'intermédiaire agit en qualité de commissionnaire

3.1. Caractéristiques générales

Le commissionnaire agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant.

II est personnellement tenu à l'égard des acheteurs ou des vendeurs, des obligations résultant des contrats d'achat et de vente qu'il conclut, même si le nom du commettant apparait.

L'intermédiaire doit rendre compte au commettant des opérations qu'il exécute pour son compte.

Le contrat doit préciser le taux, l'assiette, le fait générateur et les conditions de paiement de la commission. A défaut de convention entre les parties, elle est due dès la conclusion du contrat de vente.

D'une manière générale, l'intermédiaire prélève directement sa commission sur les sommes qu'il doit restituer au commettant (entremise à la vente) ou la facture au commettant, en même temps que le bien ou service acquis pour son compte (entremise à l'achat).

3.2. Comptabilisation des opérations effectuées dans le cadre d'un contrat de commission

3.2.1. Comptabilisation chez l'intermédiaire

Les opérations traitées pour le compte de tiers, au nom de l'entité, sont comptabilisées selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité. L'intermédiaire doit donc comptabiliser toutes les opérations qu'il réalise dans son compte de résultat.

Dès que la vente au tiers cocontractant (entremise à la vente) ou l'achat au tiers cocontractant (entremise à l'achat) est réalisé, l'intermédiaire enregistre les achats et les ventes qu'il effectue pour compte, comme le ferait un acheteur-revendeur, c'est-à-dire dans les comptes d'achats et de ventes.

La comptabilisation des achats et des ventes, est simultanée, montrant bien ainsi que l'intermédiaire n'est pas le propriétaire des marchandises (pas de stocks).

Sa commission n'apparait pas directement. En effet, sa rémunération est, en réalité, constituée par la marge qu'il réalise sur les transactions dans lesquelles il s'entremet (ventes - achats).

3.2.2. Comptabilisation chez le commettant

Le commettant doit enregistrer dans son compte de résultat, les opérations réalisées en son nom seul, c'est-à-dire, en charges, les achats effectués avec l'intermédiaire et, en produits, les ventes réalisées avec les tiers.

Les enregistrements doivent être effectués dès que le commettant est informé, c'est-à-dire, en pratique, lors de la reddition de comptes de l'intermédiaire.

Les écritures à passer chez le commettant sont les suivantes :

- **à la vente**, le commettant enregistre dans ses comptes de ventes le montant de la vente nette de commission qu'il est réputé faire à l'intermédiaire. Ce montant doit correspondre au montant figurant dans les achats chez l'intermédiaire. La commission est enregistrée au compte **6322 commissions et courtage sur vente**.
- **à l'achat**, le commettant enregistre dans ses comptes d'achats le montant de l'achat (y compris le montant de la commission) qu'il est réputé faire à l'intermédiaire.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 33

Opérations faites en commun

SECTION 1 :	Caractéristiques générales de la société en participation
SECTION 2 :	Organisation comptable de la société en participation
SECTION 3 :	Principe de la comptabilisation des opérations faites en société en participation
SECTION 4 :	Comptabilisation des moyens mis en œuvre par la société en participation
SECTION 5 :	Comptabilisation des opérations faites par la société en participation avec les tiers et entre les coparticipants
SECTION 6 :	Répartition des opérations faites en société en participation entre les coparticipants
SECTION 7 :	Présentation des états financiers annuels des entités coparticipantes dans des sociétés en participation

Sous cette dénomination sont visées les opérations effectuées dans le cadre de communautés d'intérêts, dont la plus courante est celle qui revêt la forme de société en participation.

Cependant, la communauté d'intérêts peut aussi bien lier des entités entre elles. Exemple : c'est le cas des sociétés en participation et des pools. Elle peut aussi lier des entités à des particuliers, comme c'est souvent le cas des quirats (parts de navires en copropriété) et, généralement, les placements en produits divers, tels que conteneurs, wagons, diamants, etc.

Les dispositions comptables exposées ci-dessous pour les sociétés en participation, sont applicables, sauf dispositions particulières, pour toutes les communautés d'intérêts.

SECTION 1 : Caractéristiques générales de la société en participation

Les sociétés en participation seront communément désignées ci-après, par les initiales S.P.

Leurs règles juridiques d'existence et de fonctionnement sont fixées par l'Acte uniforme OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et au GIE.

La S.P. se caractérise par les spécificités suivantes :

- l'absence d'immatriculation au registre du commerce et du crédit mobilier, ainsi que de personnalité morale ;
- l'obligation de reddition de comptes entre les membres de la S.P., qui sont liés par les dispositions applicables aux sociétés en nom collectif, à moins qu'une organisation différente n'ait été prévue au contrat ;
- la mise en évidence des engagements de solidarité entre les membres de la S.P., sous condition de la régularité, de la sincérité et de la cohérence de traitement des opérations faites en commun.

Mais, dans la mesure où la S.P. conserve un caractère occulte, ce qui n'est pas une obligation légale, l'associé qui contracte avec un tiers n'engage que lui-même. Il en est ainsi lorsque la S.P. ne fait pas appel à un gérant. Dans ce cas, chacun des coparticipants traite en son propre nom, à charge pour lui de rendre compte aux autres membres de la S.P.

En cas de désignation d'un gérant, ce dernier peut être :

- membre de la S.P., ce qui est le cas le plus fréquent ;
- extérieur à la S.P. ; il a alors le rôle d'un commissionnaire qui traite en son nom propre (cf. sur ce point les opérations faites pour le compte de tiers).

SECTION 2 : Organisation comptable de la société en participation

L'absence de formalisme dans la création de la S.P. et sa souplesse de fonctionnement permettent aux coparticipants de choisir une organisation comptable adaptée aux opérations qu'ils veulent traiter en commun.

Compte-tenu des caractéristiques générales de la S.P. exposées au paragraphe I ci-dessus, le regroupement des opérations faites par l'intermédiaire d'une S.P. peut être effectué sous diverses formes.

2.1. Un seul gérant

Les opérations sont regroupées dans la comptabilité de l'un des coparticipants, seul responsable vis-à-vis des tiers, de la gestion des opérations (gérant). Dans ce cas, les comptes de la société en participation peuvent être tenus :

- soit dans une comptabilité autonome rattachée à la comptabilité du gérant, par le compte de liaison **188 Compte de liaison des sociétés en participation**. Cette méthode dite "de la comptabilité de société" s'apparente à celle qui concerne les comptabilités d'établissement ;
- soit à l'intérieur de sa propre comptabilité : en subdivisant les comptes des **classes 6 et 7**, ou en faisant appel à la comptabilité analytique ou, en ouvrant, par exemple, un compte "Exploitation en société en participation" où seraient récapitulés les charges et produits de la société en participation.

2.2. Pluralité de gérants

Dans ce cas, les opérations sont enregistrées dans la comptabilité des divers coparticipants qui contractent apparemment pour leur propre compte.

Le cumul des opérations traitées par chacun d'eux avec la S.P. et l'élimination des opérations réciproques permet de dégager le résultat en S.P. Toutefois, cette méthode présente des inconvénients, tant pour vérifier l'authenticité des opérations effectuées que pour leur contrôle, lorsqu'il s'agit d'une activité complexe ou durable.

SECTION 3 : Principe de la comptabilisation des opérations faites en société en participation

Les modalités de comptabilisation doivent s'efforcer de restituer aux opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation, leur double aspect, selon les parties concernées.

3.1. Les tiers

Du point de vue des tiers, seule compte l'apparence juridique.

C'est ainsi que les biens (qu'il s'agisse de valeurs immobilisées ou de valeurs d'exploitation), qui sont la propriété de chaque coparticipant, doivent figurer dans son bilan, même s'ils sont réservés à la réalisation de l'objet de la société en participation (cas d'apport en jouissance, notamment).

Le coparticipant est, en effet, le bénéficiaire du droit réel sur le bien, en même temps que son propriétaire apparent.

De même, les biens créés ou acquis dans le cadre de l'activité de la société en participation doivent figurer dans le bilan du coparticipant qui en est le propriétaire (en règle générale, le gérant).

3.2. Les coparticipants

De leur point de vue, l'apparence juridique s'efface derrière la réalité du contrat qui les lie.

C'est ainsi que toutes les mises de fonds et autres opérations qui interviennent entre les coparticipants dans le cadre de l'activité de la S.P. sont enregistrées par l'intermédiaire du compte **463 Associés, opérations faites en commun,** dans chacune des comptabilités concernées.

Ce sont ces dispositions générales qui sont appliquées dans la comptabilisation des opérations faites en S.P.

SECTION 4 : Comptabilisation des moyens mis en œuvre par la société en participation

Pour traiter les opérations à faire en S.P., les moyens à mettre en œuvre peuvent revêtir diverses formes.

4.1. Biens mis à disposition

Des biens appartenant en toute propriété aux coparticipants sont mis seulement à la disposition de la S.P.

A ce stade, il s'agit d'apports en jouissance.

Dans le cas de biens amortissables, leur consommation est prise en compte par la S.P. sous forme de charge de location facturée par l'associé propriétaire, soit pour le montant de l'amortissement correspondant, soit pour tout autre montant prévu par les clauses contractuelles.

4.2. Mises de fonds

Des mises de fonds sont destinées à financer les besoins de la S.P.

Dans la comptabilité des coparticipants

Le **compte 463** est débité, par le crédit du compte de trésorerie concerné, des fonds versés à la S.P.

Dans la comptabilité du gérant

En cas d'intégration des opérations de la S.P. dans ses comptes, les comptes de trésorerie concernés sont débités par le crédit des **comptes 463** ouverts au nom de chacun des autres coparticipants. S'il existe un compte de trésorerie destiné aux seules opérations faites en S.P. (comme c'est souvent le cas dans les S.P. créées pour des opérations importantes et de longue durée), le gérant débite sa mise de fonds en S.P. par le crédit de son compte de trésorerie personnelle.

En cas de tenue d'une comptabilité autonome, les opérations transiteront par le compte de liaison **188 Compte de liaison des S.P.**

4.3. Acquisitions, créations de biens

Ces biens destinés à la S.P. doivent figurer dans le bilan du coparticipant, qui en est le propriétaire apparent.

En règle générale, ce sera celui du gérant de la S.P. Pour que le bilan soit sincère et donne une image fidèle de la situation de l'entité du gérant, sa comptabilité devra enregistrer, sous forme de dette, en contrepartie du bien acquis (ou créé) pour la S.P., le montant des financements consentis par les autres coparticipants.

Par la suite, s'il s'agit de biens acquis ou créés amortissables, leur amortissement sera constaté chaque année dans la comptabilité de la S.P.

Dans la mesure où ces biens ont été inscrits dans le bilan du gérant, propriétaire apparent, la perte de valeur constatée par amortissement dans la S.P. vient réduire la dette du gérant vis-à-vis des autres coparticipants.

Cette perte de valeur diminue, par conséquent, dans la comptabilité de ces derniers, la créance qu'ils avaient vocation à enregistrer au moment de l'acquisition du bien.

Dans ces conditions, l'opération sera comptabilisée sous la forme suivante :

- le gérant fera figurer au passif de son bilan la part des autres coparticipants (non gérants). A cet effet, il créditera le compte **181 Dettes liées à des participations** par le débit du **compte 463** ;
- chacun des autres coparticipants (non gérants) constatera dans son propre bilan ses droits dans un compte **2771 Créances rattachées à des participations** par le crédit du **compte 463**.

La constatation de la consommation des biens immobilisés amortissables par suite des opérations d'exploitation faites en société en participation se traduit, au niveau des **comptes 181 et 2771**, par une réduction d'un même montant, des obligations et des droits respectifs du gérant et des non - gérants :

- le **compte 181** est alors débité, à hauteur des amortissements correspondants inscrits en Exploitation S.P., par le crédit du **compte 463** dans la comptabilité du gérant ;
- le **compte 2771** est crédité du même montant par le débit du **compte 463,** dans la comptabilité des non - gérants.

Remarque *:* en cas de réévaluation des biens, cette réévaluation est faite dans le bilan du gérant, propriétaire apparent du bien. L'écart de réévaluation sera partagé entre le gérant, pour sa part dans la S.P., et les autres coparticipants dont la créance augmente en fonction de leurs droits dans la propriété effective des biens.

SECTION 5 : Comptabilisation des opérations faites par la société en participation avec les tiers et entre les coparticipants

Les opérations faites en S.P. avec les tiers, sont comptabilisées en fonction de l'organisation retenue par les coparticipants conformément aux règles habituelles.
Si les opérations sont réalisées avec les tiers par les coparticipants en leur nom propre, elles sont inscrites dans la comptabilité de chacun d'entre eux dans les conditions habituelles. Il en est de même pour les opérations réalisées entre les coparticipants eux-mêmes, lorsque ces opérations sont faites en leur nom propre.

Les opérations d'exploitation effectuées entre coparticipants au coût du bien cédé ou du service fourni, dans le cadre de la société en participation, sont portées chez le cédant au crédit du compte de charge intéressé. Toutefois, si de telles charges peuvent être identifiées de telles charges en comptabilité analytique, ou s'il s'agit d'un regroupement de plusieurs charges en comptabilité analytique, ou s'il s'agit d'un regroupement de plusieurs charges par nature incombant nécessairement à l'entité (frais de personnel, par exemple), une subdivision du compte **781 Transferts de charges d'exploitation** , est utilisée. Exemple : **7816 Transferts de charges de personnel à des coparticipants S.P.**, qui sera crédité par le débit du **sous compte 463,** affecté au coparticipant intéressé.
Chez le cessionnaire sont débités les comptes de la **classe 6 Comptes de charges**, en fonction de la nature que revêtent les charges dans sa propre comptabilité.

SECTION 6 : Répartition des opérations faites en société en participation entre les coparticipants

La répartition des opérations faites en S.P. peut s'effectuer, selon les dispositions contractuelles intervenues entre les coparticipants, à trois niveaux différents :

- la production ;
- l'exploitation ;
- le résultat.

6.1. Au niveau de la production

Ce sont les biens produits qui font l'objet de la répartition entre les coparticipants. La part de production est inscrite pour son coût dans la comptabilité de chaque coparticipant qui la négocie pour son propre compte :

- le gérant crédite le compte **781 Transferts de charges d'exploitation** par le débit du **compte 463** ;
- les coparticipants débitent le compte **638 Autres charges externes** par le crédit du **compte 463**.

Chacun des membres de la S.P. est libre de la gestion ultérieure des biens reçus en partage et les stocks restant en fin d'exercice, figurent normalement à l'actif de son bilan.

6.2. Au niveau de l'exploitation

Si chaque coparticipant enregistre dans ses comptes les opérations qu'il traite avec les tiers, sous réserve des régularisations qui peuvent intervenir ultérieurement, le résultat consécutif aux opérations faites en société en participation, apparaît par différence entre les produits et les charges comptabilisées.

Si le contrat prévoit un (ou des) gérant(s), toutes les charges et tous les produits figurent dans sa propre comptabilité générale. Juridiquement seul connu des tiers, le gérant répartit le résultat entre tous les coparticipants.

6.3. Au niveau du résultat

La répartition du résultat présuppose que la comptabilité de la société en participation est tenue par un gérant, seul connu des tiers. Cette méthode est dite "du partage final".

Dans la comptabilité du gérant, la quote-part dans les résultats revenant aux coparticipants sera portée, en cas de bénéfice, au débit du compte **652 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun** (transferts de bénéfice aux non-gérants). En cas de perte, elle est portée au crédit du **compte 752**, de même intitulé (transferts de perte aux non gérants), par le crédit ou le débit des comptes courants des intéressés (**compte 463**).

Dans la comptabilité des autres coparticipants (non-gérants), la quote-part du résultat leur revenant dans les opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation est inscrite suivant le cas (bénéfice ou perte) au crédit du **compte 752** ou au débit du **compte 652** par le débit ou le crédit du compte courant du gérant (**compte 463**).

SECTION 7 : Présentation des états financiers annuels des entités coparticipantes dans des sociétés en participation

Les opérations faites en commun par l'intermédiaire d'une S.P. introduisent dans les états financiers des coparticipants, qu'il s'agisse du gérant ou des autres intervenants, des particularités qui peuvent empêcher une bonne compréhension des structures du bilan et donner une image tronquée du véritable volume d'affaires engagées par les entités, parties au contrat.

7.1. Bilan

Si la description des droits et obligations relatifs aux biens acquis ou créés par la S.P. dans les comptabilités des coparticipants figure au bilan, il n'en est pas de même pour ce qui est des dettes et créances sur les opérations courantes de la S.P., regroupées dans la comptabilité du gérant. En effet, les tiers intéressés ignorent juridiquement l'existence de la S.P. et ne connaissent que leur interlocuteur direct.

Sur ce point, une information dans les Notes annexes de chacun des coparticipants peut rendre compte du pourcentage de créances/dettes attaché au fonctionnement des S.P. par rapport au total des créances et dettes inscrites au bilan.

7.2. Compte de résultat

Lorsque les comptes de charges et de produits ne sont pas intégrés proportionnellement dans les comptabilités des coparticipants (du fait du choix de la méthode du partage final, par exemple), les notions de chiffre d'affaires et de soldes intermédiaires de gestion, ne reflètent pas exactement les opérations de l'exercice, ni chez le gérant, ni chez les autres coparticipants.

Les Notes annexes peuvent fournir une information supplémentaire :

- chez le gérant, par des indications sur un compte de résultat retraité jusqu'au résultat d'exploitation ;
- chez les autres coparticipants, par la mise en évidence d'un montant des "produits des activités courantes" à rapprocher du chiffre d'affaires inscrit dans le compte de résultat, car plus significatif du volume réel d'activité de l'entité.

En outre, le modèle de Compte de résultat du Système comptable OHADA doit être complété pour intégrer les quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun, qui ne sont pas prévues dans le modèle général du Compte de résultat, afin d'éviter d'en alourdir la présentation.

Dès lors que l'entité réalise de telles opérations, elle est amenée à utiliser un poste supplémentaire de charges et un de produits, à la fin du niveau "Exploitation" : (charges) Quote-part de résultat partagé et (produits) Quote-part de résultat partagé.

7.3. Notes annexes

Dans les Notes annexes, le montant de chacun de ces deux postes devra être analysé en des composantes :

- **Entités coparticipantes non gérantes**

Il s'agit d'une quote-part de perte transférée par le gérant (compte **6525 Pertes imputées par transfert**).

En produits d'exploitation, il s'agit d'une quote-part de bénéfice transférée par le gérant (compte **7525 Bénéfices attribués par transfert**).

- **Entités gérantes**

Le poste "Quote-part de résultat sur opérations faites en commun" traduit globalement la part de perte supportée ou de bénéfice réalisé, dans le cadre des opérations faites en S.P., qui doit être transférée dans les comptabilités de leurs véritables destinataires.

En produits :

Il s'agit de la part des pertes transférée aux coparticipants non gérants (compte **7521 Quote-part transférée de pertes)**.

En charges :

Il s'agit de la part de bénéfice transférée aux coparticipants non gérants (compte **6521 Quote-part transférée de bénéfices)**.

- Si l'entité est à la fois gérante dans des S.P. et coparticipante non gérante dans d'autres S.P.

Les deux cas précédents de charges (**comptes 6525 et 6521**) et de produits (**compte 7525 et 7521**) devront être distingués.

En cas d'opérations faites en S.P., les informations à donner sur les créances et les dettes au bilan, comme sur les éléments du compte d'exploitation, ont déjà été précisées ci-dessus. Toutefois, il importe que l'entité explicite au mieux les postes de quotes-parts sur opérations faites en commun, pour éclairer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porter sur les activités de l'entité, tout en maintenant la discrétion qu'implique le recours à la structure juridique de la S.P.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 34

Comptabilité autonome par établissement

SECTION 1 :	Définition de l'établissement
SECTION 2 :	Tenue d'une comptabilité "intégrée" de l'établissement
SECTION 3 :	Comptabilité autonome par établissement

SECTION 1 : Définition de l'établissement

Le terme "établissement" s'applique à toute division de l'entité disposant d'une comptabilité autonome (succursales, usines, ateliers...)

Bien que présentant des similitudes avec la définition de "l'établissement stable" en fiscalité (installation fixe d'affaires où l'entité exerce tout ou partie de son activité), la définition comptable est indépendante de toute notion de territorialité et s'attache seulement à l'organisation économique et juridique de l'entité.

L'autonomie de gestion comptable ainsi reconnue à l'établissement, ne fait pas obstacle à l'entité juridique qu'est l'entité, même si l'établissement prend la forme d'une succursale qui en est l'expression la plus évoluée sur le plan économique. La succursale se définit en effet comme le démembrement d'une société qui, bien qu'elle en soit l'unique propriétaire, lui laisse la jouissance de son autonomie administrative, financière et comptable sans que, toutefois, elle bénéficie d'une personnalité juridique distincte. En effet, si la succursale peut posséder une clientèle propre (cas des entités commerciales à succursales multiples), elle n'a jamais la personnalité morale, ce qui la différencie de la filiale.

SECTION 2 : Tenue d'une comptabilité intégrée de l'établissement

Lorsque l'entité tient directement au siège, la comptabilité de ses établissements, cette comptabilité est dite intégrée. Toutes les opérations y sont regroupées et sa tenue est identique à celle de toute entité ayant une seule organisation comptable centralisatrice.

SECTION 3 : Comptabilité autonome par établissement

Dans le cas où chaque établissement tient une comptabilité autonome, il importe de sauvegarder l'unicité finale de la comptabilité de l'entité, qui est la seule à laquelle s'attachent des obligations légales d'élaboration et de présentation.

Par conséquent, il est nécessaire d'instaurer un lien comptable entre les différentes entités autonomes par la création d'un compte de liaison entre établissements (ou succursales) pour toutes les cessions intervenant des uns aux autres, le siège étant considéré lui-même comme un établissement.

L'autonomie comptable permet à chaque établissement d'établir sa situation et son compte de résultat propres qui sont ensuite intégrés dans la comptabilité de l'entité.

Cette opération ne constitue qu'une "contraction" comptable, différente de la consolidation des comptes, appellation réservée à l'établissement de comptes uniques pour un ensemble de sociétés liées par un lien de participation, comme si elles ne constituaient qu'une seule entité économique.

3.1. Compte de liaison

Le Système comptable OHADA a ouvert un compte **185 Comptes permanents non bloqués des établissements et succursales** qui fonctionne comme un compte courant et enregistre toutes les opérations réalisées entre le siège et les établissements, de telle sorte que soit établie une réciprocité entre les montants inscrits aux débits et aux crédits des **comptes 185**, ouverts au nom de chaque établissement dans la comptabilité du Siège (ou des autres établissements) et les montants inscrits aux crédits et aux débits de chacun des **comptes 185,** ouverts au nom du Siège (ou des autres établissements) dans la comptabilité de l'établissement concerné.

Selon le degré d'autonomie accordé à l'établissement, le champ des opérations couvertes par sa comptabilité distincte peut être :

- total, dans ce cas un compte de liaison particulier sert de compte capital à l'établissement (compte **184 Comptes permanents bloqués des établissements et succursales**) ;
- ou partiel, lorsqu'il est limité aux opérations d'exploitation et aux rapports avec les clients et les fournisseurs.

3.2. Cessions entre établissements

Ces cessions peuvent être traitées par les établissements, soit en comptabilité générale, soit en comptabilité analytique, en fonction d'une règle commune fixée par les dirigeants de l'entité.

a) Traitement en Comptabilité générale

Dans ce cas, l'établissement distingue deux catégories de cessions :

- celles qui correspondent à des biens ou services qui peuvent être affectés directement dans un compte de la **classe 3** (tenue d'un inventaire permanent), dans un compte de

la **classe 6** ou de la **classe 7** (cessions de marchandises d'un établissement A à un établissement B, par exemple).

Dans cette hypothèse, les cessions sont comptabilisées :

- par l'établissement qui fournit, au crédit du compte intéressé de la comptabilité générale (achats de marchandises, **compte 601**, par exemple) par le débit du **sous-compte de liaison 185** ouvert au nom de l'établissement client ;
- par l'établissement qui reçoit, au débit du compte correspondant de la comptabilité générale (achats de marchandises, **compte 601**, par exemple) par le crédit du **sous-compte de liaison 185** ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

- celles qui correspondent à des biens ou à des services dont le coût de revient comprend des éléments divers et doit être déterminé en Comptabilité analytique de gestion ou, à défaut de tenue d'une telle comptabilité, par des calculs statistiques.

Les établissements intéressés ouvrent les comptes prévus dans le plan comptable à cet effet :

- **186 Comptes de liaison-charges**
- **187 Comptes de liaison-produits**

Les terminaisons 6 et 7 de ces comptes permettent de classer les opérations de cessions entre établissements, selon la nature qu'elles revêtent pour chaque établissement, dans l'ordre du plan de comptes du Système comptable OHADA (18-60, 18-61,..., 18-70, 18-71,...).

Les cessions sont comptabilisées :

- par l'établissement qui fournit, au crédit du compte 187 par le débit du compte de liaison 185 ouvert au nom de l'établissement client ;
- par l'établissement qui reçoit, au débit du compte 186 par le crédit du compte 185 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

Les établissements peuvent évaluer les cessions internes :

- soit au coût du produit cédé ou du service fourni ;
- soit pour une valeur différente, et généralement supérieure, appelée prix de cession interne. Dans ce cas, les stocks de produits fabriqués par l'établissement cessionnaire avec des éléments fournis par l'établissement cédant, sont évalués au coût de

production établi par l'entité, abstraction faite du résultat interne inclus dans le prix de cession de ces éléments.

Remarque : les établissements peuvent, s'ils le désirent, utiliser cette dernière méthode (ouverture des **comptes 186 et 187**), pour toutes les catégories de cessions, même si l'opération de cession peut être affectée directement dans un compte de charges pour un établissement et dans un compte de produits pour l'autre.

b) Traitement en Comptabilité analytique de gestion

L'entité tient une comptabilité générale unique. Les établissements comptabilisent leurs cessions internes en Comptabilité analytique.

La Comptabilité générale n'enregistre que les opérations faites avec les tiers et ne constate pas les cessions internes. Le **compte 185** n'est donc pas utilisé.

Chaque établissement ouvre dans sa comptabilité analytique deux comptes de liaisons internes qui jouent le même rôle que les comptes réfléchis :

- cessions reçues d'autres établissements ;
- cessions fournies à d'autres établissements.

L'établissement cédant enregistre au débit du compte de cession fournie et au crédit des comptes analytiques concernés, le montant de l'opération de cession.

L'établissement cessionnaire procède de la façon inverse en créditant le compte de cession reçue, par le débit des comptes analytiques concernés.

La somme algébrique de l'ensemble des comptes de cessions reçues et fournies est nulle à l'échelle de l'ensemble des établissements.

3.3. La situation comptable et le Compte de résultat de l'établissement

La situation comptable de l'établissement (éventuellement étendue jusqu'au bilan) est établie à partir de la balance des comptes de situation ouverts dans l'établissement.

Le Compte de résultat, éventuellement réduit aux éléments d'exploitation de chaque établissement, s'obtient par la totalisation des divers postes des comptes de charges et de produits et des **comptes 186 et 187** "compte de liaison-charges" et "compte de liaison-produits".

3.4. L'intégration des comptes des établissements dans la comptabilité de l'entité

Le siège de l'entité est chargé, à la clôture de chaque période comptable, de la réincorporation des comptes des établissements, dans une même comptabilité.

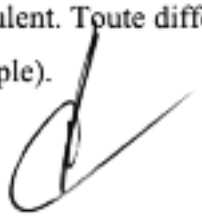
Dans la comptabilité de l'établissement, les totaux de tous les comptes sont virés au **compte de liaison 185** (avec le siège).

Par ailleurs, les **comptes 186 et 187** présentent des soldes qui s'annulent. Les sommes portées au crédit du **compte 187** par les établissements fournisseurs et les sommes inscrites au débit du **compte 186** par les établissements clients, s'équilibrent entre elles.

Dans la comptabilité du Siège, le compte de liaison de l'établissement est soldé par des écritures faisant apparaître les totaux des comptes de l'établissement dans les comptes analogues ouverts au siège.

Les opérations internes se trouvent ainsi annulées. Les **comptes 185, 186 et 187** sont soldés et le résultat, provenant de l'activité de l'établissement se trouve compris dans le résultat global de l'entité.

Cas particulier : l'entité peut avoir besoin de situations intermédiaires en cours d'exercice. Elle procède alors au regroupement extra-comptable de tous les comptes analogues des établissements selon la méthode dite "du cumul". Les opérations inter-établissements s'annulent. Toute différence doit être recherchée et justifiée (opérations en cours de route, par exemple).



PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 35

Contrat de franchise

SECTION 1 :	Caractéristiques générales
SECTION 2 :	Comptabilisation
SECTION 3 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

SECTION 1 : Caractéristiques générales

1.1. Définition

Le franchisage est un contrat par lequel une entité (le franchiseur) concède à des entités indépendantes (franchisées), en contrepartie d'une redevance, le droit de se présenter sous sa raison sociale et sa marque, pour vendre des produits ou services.

Le franchisé exploite la marque commerciale ou l'enseigne concédée par le franchiseur qui apporte, par ailleurs, une assistance permanente sur les points suivants :

- lors de la création de l'établissement franchisé : transmission du savoir-faire, étude du marché, installation des locaux industriels ou commerciaux, formation du franchisé, etc.;
- lors du lancement d'un nouveau produit ou d'un nouveau service : études de marchés, campagnes publicitaires, etc. ;
- dans la gestion courante de l'établissement franchisé : élaboration des méthodes de gestion, informations concernant les améliorations apportées aux techniques de fabrication et/ou de commercialisation, formation du personnel, conseils en matière comptable, juridique et fiscale, etc.

1.2. Obligations réciproques des parties

L'ensemble des concessions accordées par le franchiseur à ses franchisés est, en principe, exclusif pour une zone géographique déterminée. Ceci implique un ensemble d'obligations réciproques, objet du contrat de franchisage, qui comprend:

- une concession de licence de marque ;
- une concession de savoir-faire ;
- une convention d'assistance technique du franchiseur au franchisé ;
- une clause d'approvisionnement et une clause de fourniture.

En contrepartie des concessions et de l'assistance qui sont accordées par le franchiseur, les franchisés doivent lui régler :

- un **droit d'entrée** dès leur arrivée dans la chaîne de franchise ;
- des **redevances périodiques** (mensuelles, trimestrielles ou annuelles) calculées habituellement d'après le montant du chiffre d'affaires réalisé pendant la période.

SECTION 2 : Comptabilisation

2.1. Comptabilisation chez le franchiseur

2.1.1. Acquisition ou création des éléments incorporels concédés

Les dépenses engagées pour l'acquisition ou la création de la marque et du savoir-faire sont inscrits au débit du compte **214 Marques (voir Chapitre 2, Titre III : Opérations et problèmes spécifiques)**.

2.1.2. Charges spécifiques au franchisage

Les charges spécifiques au franchisage sont enregistrées dans le compte de charge par nature. Ce sont généralement :

- les frais de lancement des établissements franchisés ;
- les frais d'assistance technique aux franchisés ;
- les frais d'administration de la chaîne de franchise.

2.1.3. Droit d'entrée et redevances

Droits d'entrée : S'ils correspondent à la contrepartie des biens livrés, ils sont constatés en produit au moment de la livraison. Mais lorsqu'ils correspondent à des prestations restant à fournir, ils sont enregistrés dans le compte **477 Produits constatés d'avance**.

Redevances : Elles sont enregistrées dans le compte **706 Services vendus** (s'il s'agit d'une activité principale), ou dans le compte **7076 Redevances pour brevets, logiciels, marques et droits similaires** (s'il s'agit d'une activité annexe).

2.2. Comptabilisation chez le franchisé

Les redevances périodiques dues au franchiseur sont enregistrées dans le compte **634 Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires**.

Pour le droit d'entrée, plusieurs cas peuvent se présenter :

- lorsqu'il rémunère le droit d'utilisation de la marque et du savoir-faire du franchiseur, il constitue une immobilisation incorporelle à inscrire dans le compte **2184 Coûts de franchise** et doit être amortie sur la durée probable de la franchise ;
- lorsqu'il rémunère les frais de démarrage et d''installation totale ou partielle du local d'exploitation du franchisé, il constitue une immobilisation corporelle à enregistrer au

compte 2345 Aménagements et agencements des bâtiments ou 235 Aménagements de bureaux ;

- Enfin, lorsqu'il rémunère un ensemble de prestations fournies par le franchiseur et nécessitées par le démarrage de l'exploitation ou le droit d'utilisation des éléments incorporels du franchiseur (marque et savoir-faire) (publicité, formation, assistance technique, etc.), il constitue une charge à inscrire dans le **compte 634** ou dans le compte **476 Charges constatées d'avance**.

SECTION 3 : Informations à fournir dans les Notes annexes

Le franchiseur et le franchisé doivent fournir les opérations suivantes dans les notes annexes :

- les éléments incorporels ;
- les frais de lancement des établissements franchisés ;
- les redevances.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 36

Comptabilité pluri monétaire

SECTION 1 :	Méthode de l'intégration directe (méthode dite également mono monétaire)
SECTION 2 :	Méthode de l'intégration différée (méthode de la comptabilité fractionnée ou méthode pluri monétaire)
SECTION 3 :	Méthode de l'intégration mixte

Les entités appartenant à l'espace OHADA qui sont amenées à faire des opérations en dehors de la Zone monétaire à laquelle elles appartiennent (achats, ventes, prestations de services, rémunérations d'intermédiaires, etc.) sont confrontées au problème de la conversion en unités monétaires légales du pays, de la monnaie étrangère dans laquelle ces opérations sont réalisées ou, inversement, de la conversion en monnaie étrangère ,des unités monétaires légales du pays leur servant d'unités de mesure.

Les mouvements en monnaies étrangères sont suivis de façon distincte en comptabilité.

Le nombre de monnaies en cause et la fréquence des opérations, de même que les conditions d'organisation générale de la comptabilité, conduiront l'entité à utiliser l'une des trois méthodes suivantes :

- la méthode de l'intégration directe ;
- la méthode de l'intégration différée, également dénommée "méthode de la comptabilité fractionnée" ;
- la méthode de l'intégration mixte.

SECTION 1 : Méthode de l'intégration directe (méthode dite également mono monétaire)

Elle est utilisée lorsqu'il n'y a qu'un petit nombre d'opérations réalisées dans une seule monnaie étrangère.

La comptabilité n'est tenue qu'en unités monétaires légales du pays. Deux solutions sont possibles pour la conversion des opérations :

- toutes les sommes en monnaies étrangères sont immédiatement converties sur la base du cours du jour, de la devise à la date de l'opération ;
- toutes les sommes en monnaies étrangères sont immédiatement converties sur la base d'un cours fixe, choisi pour toute une période (cours standard).

Dans les deux cas, le solde en devises à la clôture de l'exercice est ajusté en fonction du dernier cours officiel de la devise considérée, conformément aux dispositions prévues pour les opérations traitées en monnaies étrangères.

Lorsque l'opération avec l'étranger est terminée et réglée, son résultat peut être calculé en retenant la perte de change (**compte 676**) ou le gain de change (**compte 776**), apparu du fait de la variation de la devise entre la date de naissance de l'opération et la date du règlement ou la date de la couverture de change, le cas échéant.

Le choix de la comptabilisation selon le cours du jour ou selon un cours fixe, est neutre sur le résultat de l'opération, mais il ne l'est pas quant à la répartition de la valeur sur les éléments composants du résultat (achats, ventes, etc. et différence de change).

SECTION 2 : Méthode de l'intégration différée (méthode de la comptabilité fractionnée ou méthode pluri monétaire)

Elle est conseillée dès que les opérations avec l'étranger prennent une certaine ampleur (plusieurs monnaies étrangères en cause, de nombreuses opérations).

Cette méthode s'apparente à celle utilisée pour la comptabilité de succursales. Outre la comptabilité normale en unités monétaires légales (UML), l'entité tient autant de comptabilités auxiliaires distinctes qu'il y a de catégories de monnaies étrangères. La tenue de plusieurs comptabilités conduit à créer, pour assurer les relations entre les comptabilités en monnaies différentes, deux ou plusieurs comptes de liaison (**sous comptes de 185** par exemple) :

- dans les comptabilités en monnaies étrangères, ce compte de liaison s'intitulera "Comptabilité en UML" ;
- dans la comptabilité en UML, ces comptes de liaison s'intituleront "Comptabilité dollars", "Comptabilité livres sterling", "Comptabilité Euros", etc…

Les opérations ne faisant jouer que des comptes en UML, sont comptabilisées, comme à l'ordinaire, dans la comptabilité en UML.

Les opérations faites avec l'étranger n'ayant pas de contrepartie immédiate en UML, c'est-à-dire les opérations correspondant à une entrée ou à une sortie, de monnaies étrangères et ne faisant pas jouer directement la comptabilité en UML, sont enregistrées dans la comptabilité en monnaies étrangères.

Les opérations faisant intervenir la comptabilité en UML et une comptabilité en monnaie étrangère, sont enregistrées en partie double dans les deux comptabilités. La liaison entre les deux comptabilités est assurée par :

- le compte de liaison "comptabilité en UML" dans la comptabilité en monnaies étrangères ;
- le compte de liaison "comptabilité devises" dans la comptabilité en UML.

En fin d'exercice, les comptabilités en monnaies étrangères sont intégrées dans la comptabilité en UML.

Les comptes tenus en monnaies étrangères sont préalablement convertis en UML sur la base des cours au jour de l'inventaire. Ces soldes convertis figurent dans la balance de vérification avant écriture d'inventaire.

La comptabilité en monnaie étrangère peut également être intégrée en cours d'année pour déterminer le résultat d'opérations faites avec l'étranger.

SECTION 3 : Méthode de l'intégration mixte

Cette méthode fait intervenir :

- une comptabilité des monnaies étrangères en partie simple (hors bilan) ;
- une comptabilité des UML en partie double (comptabilité ordinaire).

Pour les inscriptions faites en partie simple, il est conseillé d'indiquer la position débitrice ou créditrice de la devise, afin d'éviter toute confusion dans la comptabilisation ultérieure des opérations.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 37

Opérations spécifiques des entités agricoles

SECTION 1 :	Particularités des activités agricoles
SECTION 2 :	Conséquences en matière d'états financiers
SECTION 3 :	Conséquences en matière de plan des comptes
SECTION 4 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

Le Système comptable OHADA a vocation à s'appliquer aux entités du secteur agricole, comme à celles de tous les autres secteurs, à l'exception des entités soumises aux règles de la comptabilité publique (article 2 Acte uniforme), et à celle des banques, établissements financiers et assurances (article 5 Acte uniforme).

Toutefois l'application aux activités agricoles implique un certain nombre d'adaptations du dispositif général, sans dérogations aux principes du Système comptable OHADA, adaptations liées à la spécificité de ces activités.

C'est à partir de l'analyse de ces activités et des besoins particuliers d'information qui en résultent au niveau des états financiers, que peuvent être précisées les dispositions techniques spécifiques (plan de comptes et jeu des comptes).

SECTION 1 : Particularités des activités agricoles

L'activité agricole est la gestion par une entité de la transformation biologique et de la récolte d'actifs biologiques (animaux ou végétaux vivants) pour la vente ou pour la transformation en production agricole ou en d'autres actifs biologiques.

L'exploitation agricole présente tous les caractères économiques de "l'entité" :

- elle utilise divers investissements productifs, qu'elle finance par capitaux propres ou par emprunts ;
- elle combine les facteurs de production dans le cadre de son "cycle d'exploitation", pour vendre sa production de biens, et parfois de services.

La description par nature juridique, économique et financière des moyens internes utilisés et des différents partenaires externes, est donc analogue à celle de toute entité industrielle ou commerciale : Immobilisations, Stocks, Créances, Dettes, Capitaux propres...

Cependant, dans cette analyse de l'investissement et du cycle d'exploitation se posent quelques problèmes spécifiques qui entraînent des solutions adaptées ; il s'agit essentiellement des **actifs biologiques :** des **biens vivants** et, secondairement, des **améliorations foncières**, de l'**autoconsommation** prélevée, de certains contrats ou partenariats spécifiques.

1.1. Actifs biologiques et production agricole

Un **actif biologique** est un animal vivant (vaches, moutons, etc.) ou une plante vivante, (vaches, arbres d'une plantation forestière, plantes, moutons etc…).

La **production agricole** est le produit récolté des actifs biologiques de l'entité (lait, coton, canne à sucre récoltée, arbres abattus, laine etc…).

Parmi les biens corporels qu'elle utilise soit à titre d'immobilisations, soit dans le cycle de production, l'entité agricole, par essence même de son activité, recourt de façon importante, voire primordiale, aux **actifs biologiques** que sont les **animaux** et les **végétaux**.

1.1.1. Classement à l'actif du bilan

1.1.1.1. Actifs biologiques

Les **actifs biologiques**, comme tous les autres actifs, sont à classer en fonction de leur destination économique :

- en investissements, **actif immobilisé** lorsqu'ils servent de façon **durable** à l'entité; tels les plantations fruitières, les animaux reproducteurs ou de garde... Rappelons que, dans le Système comptable OHADA, l'adjectif **durable** correspond à une durée supérieure à un an ;
- en **stocks**, lorsqu'ils interviennent dans le cycle d'exploitation pour être, exclusivement, vendus après transformation ou non ; tels les pépinières, les animaux, l'engrais...

Les actifs biologiques peuvent être vendus en l'état, transformés en production agricole (par exemple : la vache et le lait) ou en d'autres actifs biologiques (création d'animaux ou de végétaux vivants supplémentaires).

Les actifs biologiques peuvent être consommables ou producteurs :

- les actifs biologiques consommables sont ceux qui doivent être récoltés comme produits agricoles ou vendus comme actifs biologiques (par exemple, les poissons des piscicultures, les récoltes telles que celles du maïs ou du blé) ;
- les actifs biologiques producteurs sont ceux autres que les actifs biologiques consommables (par exemple les cheptels producteurs de lait, les arbres fruitiers).

Ils peuvent être matures/adultes ou immatures :

- les actifs biologiques matures/adultes sont ceux qui ont atteint le stade de la récolte (pour les actifs biologiques consommables) ou qui peuvent supporter des récoltes successives (pour des actifs biologiques producteurs) ;
- les actifs biologiques immatures sont ceux qui n'ont pas atteint le stade de la récolte.

1.1.1.2. Production agricole

Les produits récoltés provenant des actifs biologiques sont classés dans les stocks de l'entité. La récolte est le détachement de produits d'un actif biologique ou l'arrêt des processus vitaux d'un actif biologique.

1.1.2. Règles générales de comptabilisation

L'entité doit comptabiliser un actif biologique si :

- l'actif est contrôlé du fait d'événements passés ;
- il est probable que les avantages économiques bénéficieront à l'entité agricole ;
- le coût peut être évalué de manière fiable.

Les **actifs biologiques** immobilisés sont à comptabiliser comme toute immobilisation :

- acquisition dans un compte ad hoc de la **classe 2** ;
- cession par crédit de ce compte avec jeu des **comptes 81** (valeurs comptables des cessions) et **82** (produits des cessions) ou, si ces cessions sont courantes, des **comptes 654 et 754**. Le choix opéré par l'entité sera à indiquer dans les Notes annexes.

Les **actifs biologiques** relevant du cycle d'exploitation sont comptabilisés en **stocks**.

1.1.3. Comptabilisation des actifs biologiques en-cours (immatures)

Les actifs biologiques en-cours sont enregistrées dans le compte **2496 Actifs biologiques en cours**. Ce compte enregistre le coût d'entrée dans le patrimoine de l'entité des actifs biologiques immobilisables (animaux et végétaux), tant que ces biens n'ont pas atteint le stade de « vie productive » (mise en service ...).

Lorsqu'il s'agit d'actifs biologiques produits par l'entité pour elle-même, ce compte est débité par le crédit du compte **7222 Production immobilisée - Actifs biologiques.**

Les actifs biologiques en-cours regroupent généralement :

- les animaux reproducteurs (jeunes de renouvellement);
- les animaux de services (en-cours);
- les plantations pérennes (en-cours).

1.1.3.1. Animaux reproducteurs (jeunes de renouvellement)

Les animaux reproducteurs des grandes espèces en cours d'élevage, dont la destination de futurs reproducteurs dans l'entité est certaine, ou quasi certaine, sont enregistrés dans les sous-comptes du compte **2496 Actifs biologiques en cours**.

Par contre, les animaux reproducteurs en-cours d'élevage (jeunes de renouvellement des " petites espèces " tels que les volailles, lapins ...) sont enregistrés en stocks en-cours.

1.1.3.2. Animaux de service (en cours)

Ce sont les animaux utilisés de façon durable dans l'entité pour la production de services qui n'ont pas encore atteint le stade de mise en service. Ce sont notamment les animaux :

- **Animaux de trait**, utilisés comme moyens de traction dans l'entité (chevaux de trait...) ;
- **Animaux de course**, utilisés par l'entité pour obtenir des gains de course (chevaux de course...) ;
- **Animaux de selle**, utilisés par l'entité comme moyens de déplacement ou pour assurer une activité de loisirs (chevaux de selle...).
- **Animaux de monte**, utilisés par l'entité comme moyens de reproduction (étalons...).
- **Animaux de garde**, utilisés par l'entité pour le gardiennage des installations et des troupeaux (chiens de garde ...) ;
- **Animaux de combat** (taureaux..).

Les animaux de service en-cours sont enregistrés dans les sous-comptes du compte **2496 Actifs biologiques en cours**.

1.1.3.3. Plantations pérennes (en-cours)

Les plantations pérennes en-cours sont enregistrées dans les sous-comptes du compte **2496 Actifs biologiques en cours**.

Ce compte enregistre les coûts engagés pour l'acquisition ou la création de plantations destinées à rester en place généralement pendant plusieurs années (hévéas, cacaoyers, caféiers, vergers, "pieds-mères" chez les pépiniéristes...), tant que ces plantations ne fournissent pas un volume de production minimal.

Les investissements annexes (piquets, fils de fer, abris coupe-vent, ...) sont enregistrés directement au compte **2497 Agencement et Aménagements des actifs biologiques.**

1.1.4. Comptabilisation des actifs biologiques (adultes ou matures)

Il s'agit des actifs biologiques qui ont atteint le stade vie productive (femelles : à partir de la première mise bas ; mâles : à partir de la première mise en service, plantations : à partir d'un volume de production minimal),

Cette catégorie d'actifs biologiques regroupe généralement :

- les animaux reproducteurs ;
- les animaux de services ;
- les plantations pérennes.

1.1.4.1. Règles générales de comptabilisation

Ces actifs biologiques (adultes) sont enregistrés dans les sous comptes du compte **246 Actifs biologiques.** Ce compte enregistre, le coût d'entrée dans le patrimoine de l'entité des actifs biologiques immobilisables (animaux, végétaux), que ces biens soient acquis auprès de tiers, apportés (apports) ou encore produits par l'entité.

Lorsque ces biens sont produits par l'entité, la comptabilisation se fait donc chronologiquement en plusieurs phases :

a. Les dépenses sont comptabilisées en comptes de charges par nature au fur et à mesure de leur réalisation.

b. Lorsque l'actif biologique n'a pas atteint le stade de "vie productive" (mise en service ...) ; à la clôture de chaque exercice, ces charges sont neutralisées à partir de la date à laquelle les six conditions d'activation sont réunies, en créditant le compte **7222 Production immobilisée - Actifs biologiques** par le débit du compte **2496 Actifs biologiques en cours.**

c. Lorsque l'actif biologique atteint le stade de « vie productive » (mise en service ...), le coût total de production des actifs biologiques est enregistré au débit des sous-comptes du compte **246 Actifs biologiques,** par le crédit des comptes **2496 Actifs biologiques en cours** pour la partie en cours à la clôture des exercices précédents, et **7222 Production immobilisée - Actifs biologiques** pour les coûts engagés durant l'exercice en cours.

d. Si l'entité a incorporé des coûts d'emprunt, dans le coût total de production des actifs biologiques, ces coûts sont enregistrés d'abord en charges financières, puis contre-passés par le crédit du compte **787 Transferts de charges financières,** afin de ne pas fausser le résultat d'exploitation de l'entité.

1.1.4.2. Animaux reproducteurs (adultes)

Sont considérés comme animaux reproducteurs les adultes de grandes espèces, lorsqu'ils sont destinés non à être vendus mais à rester durablement dans l'entité pour y être utilisés comme moyens durables de production d'autres biens (vaches laitières qui produisent du lait et des veaux, ...). Sont considérés comme des grandes espèces ; les espèces dont la durée normale de vie productive des animaux reproducteurs adultes est supérieure à un (1) an.

Ce sont notamment :

- les bovins (vaches, taureaux),
- les ovins (brebis, béliers),
- les caprins (chèvres, boucs),
- les porcins (truies, verrats).
- les équins (poulinières, étalons).

A. Animaux reproducteurs des grandes espèces

Les règles applicables aux animaux reproducteurs des grandes espèces sont, celles retenues pour les immobilisations corporelles (hors actifs biologiques). Toutefois, au moment des cessions, il y a lieu d'utiliser des comptes de charges d'exploitation et de produits d'exploitation (comptes **654 Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations** et **754 Produits des cessions courantes d'immobilisations**), au lieu de comptes de charges et de produits H.A.O (comptes **81 Valeurs comptables des cession et 82 Produits des cessions**) lorsque ces cessions ont un caractère récurrent.

Les animaux reproducteurs adultes de grandes espèces produisant des animaux de service sont inscrits dans les sous-comptes du compte **246 actifs biologiques**.

B. Animaux reproducteurs des petites espèces

Certains animaux **reproducteurs** adultes ont une « durée normale de vie productive » courte, parfois même très courte (par exemple quelques mois pour la période de ponte des poules pondeuses). En raison de cette durée normalement courte de leur vie productive, ces animaux sont, classés parmi les stocks.

1.1.4.3. Animaux de service

Ce sont les animaux utilisés de façon durable dans l'entité pour la production de services qui ont atteint le stade de mise en service.

1.1.4.4. Plantations pérennes

Ce sont des plantations qui ont atteint un niveau de maturité leur permettant de fournir un volume de production minimal. Lorsqu'il s'agit de plantations effectuées par un exploitant, non propriétaire du sol (fermier, métayer...), celles-ci doivent être enregistrées dans un compte spécifique « **Plantations pérennes sur sol d'autrui** ».

À l'expiration définitive du bail, ce compte doit être soldé, car les plantations deviennent la propriété du bailleur, par accession.

1.1.4.5. Stocks d'animaux

Sont enregistrés dans les comptes de stocks d'animaux :

- d'une part, les animaux produits par l'entité (à partir d'animaux nés ou achetés) destinés non à produire durablement des services ou des biens mais à être commercialisés à l'issue d'un cycle de production et qui ne s'achèvera qu'à la vente ;
- animaux reproducteurs des petites espèces (adultes et jeunes de renouvellement) non destinés à la vente (poules pondeuses, lapines…) ;
- d'autre part, les animaux d'élevage de grandes espèces dont la destination de futurs reproducteurs pour l'entité est incertaine.

1.1.4.6. Végétaux en terre

Sont enregistrés dans les comptes de stocks de végétaux en terre , l'ensemble des frais et charges (approvisionnements, façons culturales, autres) engagés (au cours de l'exercice clos ou d'un exercice antérieur), pour des produits végétaux en terre (donc en cours de formation), à la clôture de l'exercice et qui ne seront donc récoltés que postérieurement à cette date.

Exemple : Avances aux cultures, produits de pépinières, etc.

A. Avances aux cultures

Ce sont des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice qui n'ont pas atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

B. Pépinières

Ce sont des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice, ayant atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

1.1.5. Comptabilisation de la production agricole

L'entité doit comptabiliser une production agricole si :

- l'actif est contrôlé du fait d'événements passés ;
- il est probable que les avantages économiques bénéficieront à l'entité agricole ;
- le coût peut être évalué de manière fiable.

La production agricole, est comptabilisée en stocks selon les règles générales de comptabilisation des stocks retenues par le Système comptable OHADA.

1.1.6. Comptabilisation à la clôture de l'exercice

A chaque date de clôture, après la comptabilisation initiale, les actifs biologiques doivent être évalués à leur valeur actuelle.

Les actifs biologiques immobilisés doivent être amortis et faire l'objet d'une dépréciation, en cas d'indice de pertes de valeur.

1.1.6.1. Terres et améliorations foncières

Les terrains et améliorations des terres lors de l'acquisition (travail du sol, assolements, fumures, apports organiques...) qui font partie du coût d'acquisition des terrains constituent des immobilisations non amortissables.

En revanche, doivent donner lieu à un amortissement :

- les frais liés aux travaux d'amélioration ultérieurs des terres qui sont inscrits dans le sous-compte **2245 Améliorations du fonds** (travail du sol, assolements, fumures, apports organiques...) ;
- les frais liés aux autres travaux d'amélioration (frais de drainage, irrigation, nivellement, etc.) qui sont inscrits également dans le sous-compte **2245 Améliorations du fonds** ;
- les travaux de terrassement d'un terrain lorsque, ayant pour objet de rendre le terrain propre à recevoir une construction, ils sont indissociables des travaux de fondation de celle-ci.

1.1.6.2. Plantations

Les plantations (arbres fruitiers) constituent des immobilisations amortissables.
En revanche, lorsque la vente de jeunes plants constitue l'objet même de l'activité exercée par l'exploitant (horticulteur, pépiniériste), les biens correspondants doivent être compris dans les stocks.

1.2. Méthodes d'évaluation

Les **actifs biologiques** et la production agricole sont évalués, conformément aux dispositions générales du Système comptable OHADA, à leur coût d'acquisition (biens acquis), leur coût de production (biens produits) ou leur valeur actuelle (biens acquis à titre gratuit ou par échange).

Durant la période de croissance (de "croît"), l'accroissement de valeur est constaté, à hauteur du coût de production correspondant, soit par **Production immobilisée- Actifs biologiques,** compte **7222** (actifs biologiques immobilisés), soit de façon simplifié par "Variation des stocks" **comptes 603 et 73** (actifs biologiques stockés).

Selon leur nature et les circonstances, ils font l'objet d'amortissements et de dépréciation, dans les conditions générales d'utilisation de ces techniques.

Le coût de production est déterminé par la Comptabilité analytique de gestion, ou, à défaut, par des procédés statistiques ; exceptionnellement, si on ne peut recourir à ces méthodes, les

actifs biologiques sont évalués à partir du cours du jour de clôture de l'exercice, sous déduction de la marge de l'entité sur ces catégories de biens.

1.2.1. L'Autoconsommation

Il s'agit des consommations prélevées sur la production de l'exploitation, sans contrepartie monétaire, par l'exploitant, sa famille, et les salariés. En raison de son importance, cette autoconsommation est à enregistrer.

On créditera le **compte 72**, adapté à cet objet et intitulé, dans l'entité agricole, **724 Production autoconsommée :**

- par le débit du compte **104 Compte de l'exploitant**, (sous compte ad hoc : **1047 Prélèvements d'autoconsommation**) ;
- ou celui du compte **66 Charges de personnel** dans le cas de consommation des salariés ; sous comptes ad hoc : **6617 et 6627 Avantages en nature**.

1.2.2. Autres Opérations Particulières

1.2.2.1. Améliorations du Fonds

Les dépenses et les charges engagées en vue de l'amélioration durable de la fertilité des terrains d'exploitation (travail du sol, assolements, fumures, apports organiques...) constituent, au plan économique, de véritables investissements à constater au débit d'un compte, ad hoc, d'immobilisations. Ces travaux augmentent la rentabilité potentielle des terrains, comme le font, par ailleurs, les travaux d'agencements et d'aménagements des terrains (drainage, irrigation, nivellement, etc.) ; leur coût s'inscrit, comme celui des précédents, au débit du compte **224 Travaux de mise en valeur des terrains, sous compte 2245 Améliorations du fonds**.

La majorité de ces travaux, n'ayant pas une valeur pérenne, sont amortissables. L'importance de ces investissements justifie un **poste particulier** à l'actif du bilan : **Aménagements et améliorations des terrains**.

1.2.2.2. Participations dans des organismes professionnels agricoles

La fréquence et l'importance des participations des entités agricoles dans divers organismes coopératifs justifient la création, dans les **titres de participation**, d'un compte ad hoc : **265 Participations dans des organismes professionnels**.

1.2.2.3. Indemnités et subventions d'exploitation

Les indemnités et subventions reçues sont à classer dans les **Produits des activités ordinaires,** lorsqu'elles se substituent à des produits ordinaires, ou compensent des charges ordinaires (exemple : indemnités pour calamités agricoles).

Le compte **714 Indemnités d'exploitation** est à utiliser.

Dans les autres cas, les indemnités et subventions sont à enregistrer, dans le résultat H.A.O., dans le compte **844 Indemnités et subventions H.A.O.**

1.2.2.4. Montants compensatoires

Les montants compensatoires reçus ou payés sont à rattacher, soit aux achats, soit aux ventes, selon leur nature ; ils constituent des corrections du prix d'achat ou du prix de vente et sont donc inscrits :

- s'ils sont **liés aux achats** : au débit des **comptes 60** (montants payés);
- s'ils sont **liés aux ventes** : au crédit des **comptes 70** (montants reçus).

1.2.2.5. Fermage payé en nature

Il est enregistré au débit du compte : « **6226 Fermages et loyers du foncier** » par le crédit du compte : « **702 Vente de produits végétaux** ».

1.2.2.6. Droits spécifiques attachés à la production agricole

La production agricole est aussi liée à la détention de « droits à produire » : droits de mouture, quotas sucriers ou laitiers etc… Certains de ces quotas, comme les quotas de production de sucre, peuvent également s'acquérir auprès de sociétés du secteur. Ils peuvent être achetés et parfois loués. Ces droits ont généralement une valeur marchande et même parfois une cotation (droit de mouture).

Les quotas de production répondent donc à la définition et aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle car ce droit confère à son bénéficiaire, un accès à une part de marché déterminée de la production et lui permet de contrôler les avantages économiques pour la période de commercialisation correspondante.

Conformément aux règles générales préconisées par le Système comptable OHADA, les droits acquis à titre onéreux sont évalués à leur coût d'acquisition et les droits acquis à titre gratuit, sont évalués à leur valeur actuelle.

La valeur actuelle des droits acquis à titre gratuit ne peut être estimée de façon fiable que lorsqu'il existe un marché actif. Un marché actif est un marché sur lequel ont lieu des transactions sur les biens (quotas de production) selon une fréquence et un volume suffisants pour fournir de façon continue de l'information sur le prix.

Par prudence, le Système comptable OHADA considère que les droits publics acquis à titre gratuit ont une valeur nulle.

Les droits d'une durée inférieure ou égale à un an ne peuvent faire l'objet d'une immobilisation.

Les droits spécifiques attachés à la production agricole sont comptabilisés dans un sous-compte du compte **2188 Autres droits et valeurs incorporelles**.

SECTION 2 : Conséquences en matière d'états financiers

La nature particulière des activités agricoles rend nécessaire, dans les états financiers, l'utilisation de rubriques et de postes spécifiques.

Etats Financiers du Système Normal

BILAN-ACTIF

ACTIF IMMOBILISE

Immobilisations incorporelles (rubrique globale, sans détail par poste)

Immobilisations corporelles hors actifs biologiques

- Terrains

- Aménagements et améliorations des terrains
- Bâtiments
- Installations et agencements
- Matériel

Immobilisations corporelles en actifs biologiques

- Animaux
- Plantations pérennes
- Autres

Avances et acomptes versés sur immobilisations

Immobilisations financières (rubrique globale)

ACTIF CIRCULANT

Stocks d'actifs biologiques (et en-cours)

- Animaux
- Avances aux cultures
- Végétaux

Stocks de produits

- Animaux
- Végétaux

Stocks d'approvisionnements divers et marchandises

Créances et emplois assimilés (cf. dispositions générales)

Trésorerie-Actif (cf. dispositions générales).

BILAN-PASSIF (cf. dispositions générales)

COMPTE DE RESULTAT-CHARGES

(Cf. dispositions générales, **sauf poste RC qui devient : Achats d'approvisionnements).**

COMPTE DE RESULTAT-PRODUITS

Cf. dispositions générales, sauf :

Poste TB qui devient : "Ventes de produits" (ou "Ventes d'animaux" ou "Ventes de végétaux" selon la nature de l'activité).

Le poste TF est à intituler : "Production immobilisée, et autoconsommée" dont le montant est à détailler dans les Notes annexes, en :

- Production immobilisée actifs biologiques
- Production immobilisée autres biens
- Production autoconsommée.

Poste TG : Indemnités et subventions d'exploitation.

SECTION 3 : Conséquences en matière de plan des comptes

La liste générale et la codification des comptes sont adaptées à ces besoins d'information :

- par création (ou substitution) des comptes, ad hoc, indiqués plus haut en A.
- par aménagement des comptes de stocks :

Pour les comptes de stocks :

31			**Marchandises**
	313		Stocks d'actifs biologiques de marchandises
		3131	Animaux (marchandises)
		3132	Végétaux (marchandises)
34			**En-cours de production**
	345		Stocks d'actifs biologiques en cours
		3451	En-cours de production - animaux
		3452	En-cours de production - végétaux
36			**Produits finis**
	363		Stocks d'actifs biologiques de produits finis
		3631	Animaux
		3632	Végétaux
		3638	Autres stocks (activités annexes)
37			**Produits intermédiaires**
	373		Stocks d'actifs biologiques de produits intermédiaires
		3731	Animaux
		3732	Végétaux
		3738	Autres stocks (activités annexes)

SECTION 4 : Informations à fournir dans les Notes annexes

L'entité agricole doit fournir dans les notes annexes en dehors des informations de portée générale, des informations de nature spécifique suivantes:

- une information sur l'existence et les valeurs comptables des actifs biologiques dont la propriété est soumise à restrictions ainsi que les valeurs comptables des actifs biologiques donnés en nantissement de dettes,
- en cas de survenance d'un événement climatique, de maladie et d'un autre risque naturel, une description de sa nature et des montants relatifs à cet événement.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 38

Fusions et opérations assimilées

SECTION 1 :	Définitions et principes généraux
SECTION 2 :	Règles d'évaluation des apports
SECTION 3 :	Comptabilisation des opérations de fusion
SECTION 4 :	Comptabilisation des opérations d'apport partiel d'actif
SECTION 5 :	Comptabilisation des opérations de scission
SECTION 6 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

Les prescriptions du présent chapitre sont basées sur les dispositions de l'Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique en matière de fusions et opérations assimilées.

L'objectif de ces prescriptions est de présenter le traitement comptable des opérations de fusion, scission et apport partiel d'actifs.

SECTION 1 : Définitions et principes généraux

1.1. Définition

1.1.1. Fusion

La fusion est l'opération par laquelle deux (2) ou plusieurs sociétés se réunissent pour n'en former qu'une seule soit par création d'une société nouvelle, soit par absorption par l'une d'entre elles.

Une société, même en liquidation, peut être absorbée par une autre société ou participer à la constitution d'une société nouvelle, par voie de fusion.

La fusion entraîne transmission à titre universel du patrimoine de la ou des sociétés, qui disparaissent du fait de la fusion, à la société absorbante ou à la société nouvelle (article 189 de l'Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique).

1.1.2. Apport partiel d'actif

L'apport partiel d'actif est l'opération par laquelle une société fait apport d'une branche autonome d'activité à une société préexistante ou à créer. La société apporteuse ne disparaît pas du fait de cet apport. L'apport partiel d'd'actif est soumis au régime de la scission (article 195 de l'Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique).

1.1.3. Scission

La scission est l'opération par laquelle le patrimoine d'une société est partagé entre plusieurs sociétés existantes ou nouvelles.

Une société peut transmettre son patrimoine par voie de scission à des sociétés existantes ou nouvelles.

La scission entraîne transmission, à titre universel, du patrimoine de la société, qui disparaît du fait de la scission, aux sociétés existantes ou nouvelles (article 190 de l'Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique).

1.1.4. Entité absorbante

L'entité absorbante ou entité bénéficiaire des apports est celle qui reçoit les apports en vertu du traité d'apport et qui remet des titres en rémunération desdits apports.

1.1.5. Entité absorbée

L'entité absorbée ou entité apporteuse est celle qui transfère à la société absorbante ou à la bénéficiaire des apports, les actifs et les passifs mentionnés dans le traité d'apport.

1.1.5. Contrôle exclusif

Une personne physique ou morale est présumée détenir un contrôle d'une société :

- lorsqu'elle détient, directement ou indirectement ou par personne interposée plus de la moitié des droits de vote ;
- lorsqu'elle dispose de plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord ou d'accords conclus avec d'autres associés (article 175 AUSCGIE).

Pour les comptes consolidés le contrôle est ainsi défini : Un investisseur contrôle une unité faisant l'objet d'un investissement lorsqu'il est exposé ou qu'il a droit à des rendements variables en raison de ses liens avec l'entité faisant l'objet d'un investissement et qu'il a la capacité d'influer sur ces rendements du fait du pouvoir qu'il détient sur celle-ci.

1.1.6. Contrôle conjoint

Le contrôle conjoint est le partage contractuellement convenu du contrôle exercé sur une entité, qui n'existe que dans le cas où les décisions concernant les activités pertinentes requièrent le consentement unanime des parties partageant le contrôle

1.2. Principes généraux

1.2.1. Formalités des fusions et opérations assimilées

Toute société anonyme participant à une opération de fusion ou de scission, doit mettre à la disposition de ses actionnaires, quinze jours au moins avant la date de l'assemblée générale extraordinaire appelée à se prononcer sur le projet, les documents suivants :

- le projet de fusion ou de scission,
- les rapports du conseil d'administration et des commissaires à la fusion,
- les états financiers de synthèse approuvés par les assemblées générales ainsi que les rapports de gestion des trois derniers exercices, des sociétés participant à l'opération,
- un état comptable établi selon les mêmes méthodes et suivant la même présentation que le dernier bilan annuel, arrêté à une date qui, si les deniers états financiers de synthèse se rapportent à un exercice dont la fin est antérieure de plus de six mois à la date du projet de fusion ou de scission, doit être antérieure de moins de trois mois à la date de ce projet.

Tout actionnaire peut obtenir, à ses frais, sur simple demande copie intégrale ou partielle des documents susvisés. Ces documents peuvent être mis à la disposition des actionnaires par voie électronique.

L'assemblée générale peut être annulée si les dispositions ci-dessus ne sont pas respectées (art. 674 AUSCGIE).

L'assemblée générale extraordinaire de la société absorbante statue sur l'approbation des apports en nature de la société absorbée sur rapport du commissaire aux apports (art. 675 AUSCGIE).

L'assemblée générale extraordinaire de chacune des sociétés participant à l'opération, délibère aux conditions de quorum et de majorité propres à sa forme sociale.

1.2.2. Fondements des règles d'évaluation et de comptabilisation

Les règles d'évaluation de comptabilisation des fusions et opérations assimilées sont basées sur les principes suivants :

- la référence obligatoire au traité d'apport ;
- l'application d'une seule méthode d'évaluation pour une situation donnée ;
- l'application d'une méthodologie s'inspirant des comptes consolidés, pour déterminer les situations de contrôle ;
- la recherche de la neutralité de l'opération de regroupement entre entités sous contrôle exclusif sur le résultat de l'absorbante et sur ses capitaux propres.

SECTION 2 : Règles d'évaluation des apports

2.1. Principes de valorisation des apports

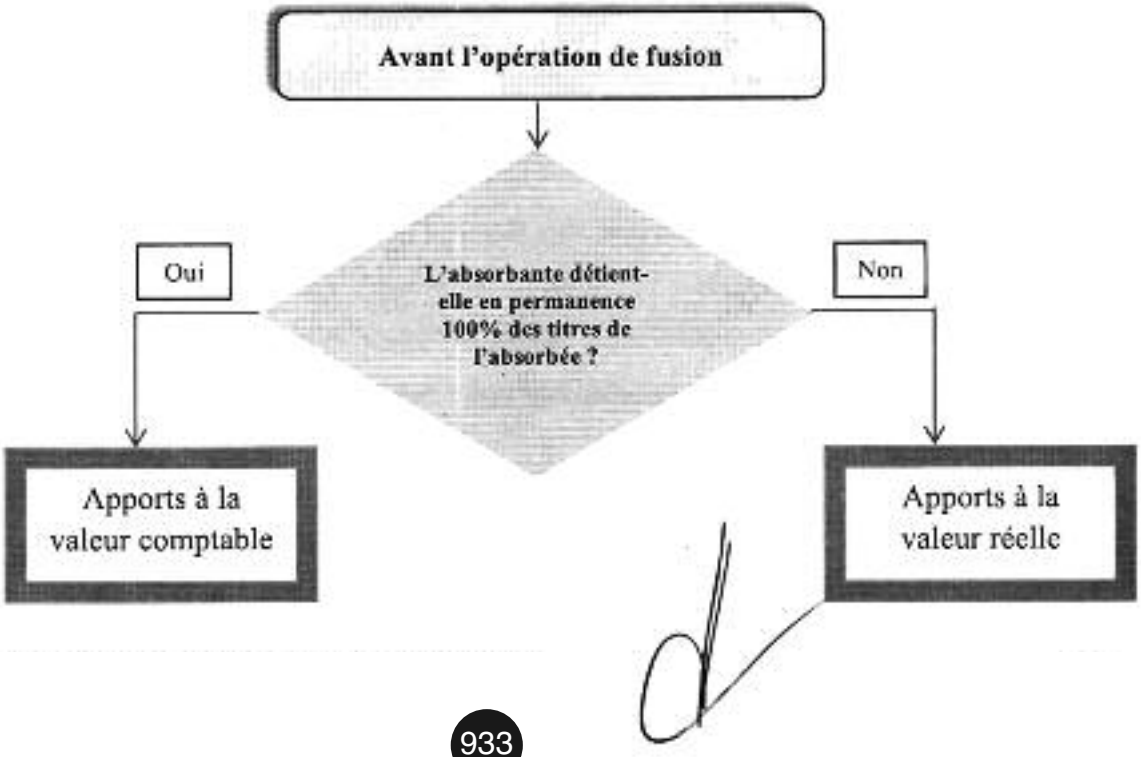
Les apports sont inscrits dans les comptes de l'entité bénéficiaire, pour les valeurs figurant dans le traité de fusion. Ce dernier sert de support de base à la comptabilisation des opérations de fusion
Les apports sont évalués soit à la valeur réelle, soit à la valeur comptable, en fonction de la situation de contrôle (contrôle exclusif) des entités qui participent à l'opération de fusion.

2.2. Détermination de la valeur des apports

2.2.1. Principe

Lorsque l'opération de fusion ou assimilée a pour conséquence une prise de contrôle, dans la logique des comptes consolidés, il convient de traiter cette opération comme une acquisition à la valeur réelle.

En revanche, lorsque l'opération de fusion correspond à l'absorption par une entité, d'une ou de plusieurs de ses filiales détenues en permanence à 100 %, **les apports doivent être évalués à la valeur comptable.** En effet, cette opération de regroupement correspond à un maintien de contrôle (restructuration interne), car avant l'opération de fusion, la situation de contrôle est déjà établie entre l'entité mère absorbante et l'entité filiale absorbée. C'est pourquoi, selon l'article 676 de l'AUSCGIE, il n'y a lieu ni à approbation de la fusion par l'assemblée générale de la société absorbée, ni à l'établissement des rapports mentionnés au point 1.2.1. ci-dessus.



2.2.2. Date d'effet de la fusion

La fusion ou la scission prend effet selon l'article 192 de l'AUSCGIE :

- en cas de création de société nouvelle : à l'immatriculation au registre de commerce et du crédit mobilier de la nouvelle société (si plusieurs sociétés sont créées, c'est l'immatriculation de la dernière d'entre elles),
- en cas de fusion entre sociétés existantes :
  - à la date de la dernière assemblée générale ayant approuvé l'opération ;
  - **ou** à la date prévue par le contrat, si elle est différente. Cette date ne doit être :
    - ni postérieure à la date de clôture de l'exercice en cours de la ou des sociétés bénéficiaires ;
    - ni antérieure à la date de clôture du dernier exercice clos de la ou des sociétés qui transmettent leur patrimoine.

2.2.3. Apports évalués à la valeur réelle

Lorsque les apports sont évalués à la valeur réelle, les valeurs individuelles des actifs et passifs apportés correspondent aux valeurs réelles attribuées à chacun des éléments dans le traité d'apport, figurant ou non à l'actif (par exemple, les marques ou les impôts différés actifs) ou au passif (par exemple, les provisions pour retraite ou les impôts différés passifs) dans les comptes de l'absorbée ou de la société apporteuse, à la date de l'opération.
Ces valeurs s'apprécient en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entité.

2.2.4. Apports évalués à la valeur comptable

Lorsque les apports sont évalués à la valeur comptable, les valeurs comptables individuelles des actifs et passifs apportés correspondent aux valeurs de chaque actif et passif figurant dans les comptes de l'absorbée ou de la société apporteuse, à la date d'effet de l'opération, sans modification.

2.3. Fixation de la parité d'échange des titres

2.3.1. Principe

La parité est égale au rapport des valeurs d'échange des titres.

$$\text{Rapport ou parité d'échange} = \frac{\text{Valeur de l'entité absorbée/Nombre d'actions de l'entité absorbée}}{\text{Valeur de l'entité absorbante/Nombre d'actions de l'entité absorbante}}$$

Ce rapport indique le nombre d'actions de l'entité absorbante qui seront remises aux actionnaires ou associés de l'entité absorbée, pour chaque action de celle-ci détenue.

La valeur d'échange est obtenue, le plus souvent, à partir de plusieurs critères d'évaluation combinés (financiers, économique, conjoncturels). Il est donc recommandé :

- d'utiliser des méthodes d'évaluation multicritères ;
- d'homogénéiser les méthodes employées par les diverses entités participant à l'opération,
- d'avoir une base d'évaluation arrêtée à la même date.

Le calcul du rapport d'échange n'aboutit pas, le plus souvent à un nombre entier. Deux méthodes sont le plus souvent utilisées pour calculer une parité :

- soit en divisant la valeur d'un titre d'une société par l'autre, et en recherchant par approches successives un nombre entier ;
- soit en recherchant le plus grand commun diviseur.

2.3.2. Traitement des rompus

Les rompus sont des titres qui ne sont pas rémunérés et sont donc perdus en raison du rapport d'échange. En effet, l'application du rapport d'échange à la composition du capital social de l'entité absorbée ne permet pas d'attribuer un nombre entier de titres de l'entité absorbante à chaque actionnaire ou associé de l'entité absorbée. Les solutions couramment utilisées pour résoudre ce problème sont les suivantes :

- les rompus ne feront l'objet d'aucun traitement, les actionnaires subiront une perte ;
- les rompus seront compensés par le versement d'une soulte. Les associés qui transmettent leur patrimoine dans le cadre d'une opération de fusion reçoivent des parts ou des actions de la société bénéficiaire et, éventuellement, une soulte en espèces dont le montant ne peut dépasser 10 % de la valeur nominale des parts ou actions attribuées (article 191 AUSCGIE);
- renonciation par un actionnaire de l'entité absorbée à exercer son droit sur quelques titres ;
- achat par l'entité absorbante ou absorbée, de ses propres actions, suivi d'une réduction de capital pour annuler les actions ainsi acquises.

SECTION 3 : Comptabilisation des opérations de fusion

3.1. Principes généraux

Les entités n'ont pas de choix entre valeur réelle et valeur comptable, la valeur à retenir étant imposée par les règles comptables. La comptabilisation des opérations de fusion nécessite au préalable la réalisation des travaux préparatoires suivants :

- évaluer les apports à partir des méthodes d'évaluation (méthodes patrimoniales, méthodes basées sur les flux, approches mixtes, approches des multiples comparables, méthodes basées sur la création de valeur),
- déterminer la valeur des titres des entités participant à l'opération de fusion,
- calculer la parité d'échange des titres,
- déterminer le nombre de titres à émettre pour rémunérer les apports,
- procéder au partage.

Lorsque les apports sont enregistrés à la valeur réelle, les actifs immatériels (droit au bail, procédés, marques etc…) apportés selon le traité de fusion qui ne figurent pas dans le bilan de l'entité absorbée, sont inscrits au débit du compte **215 Fonds commercial** de l'entité absorbante.

Dans le cas d'une fusion où les apports sont évalués à la valeur comptable, il doit être procédé à la ventilation de la valeur nette comptable, entre la valeur d'origine, les amortissements et les dépréciations.

3.2. Différentes formes de fusion

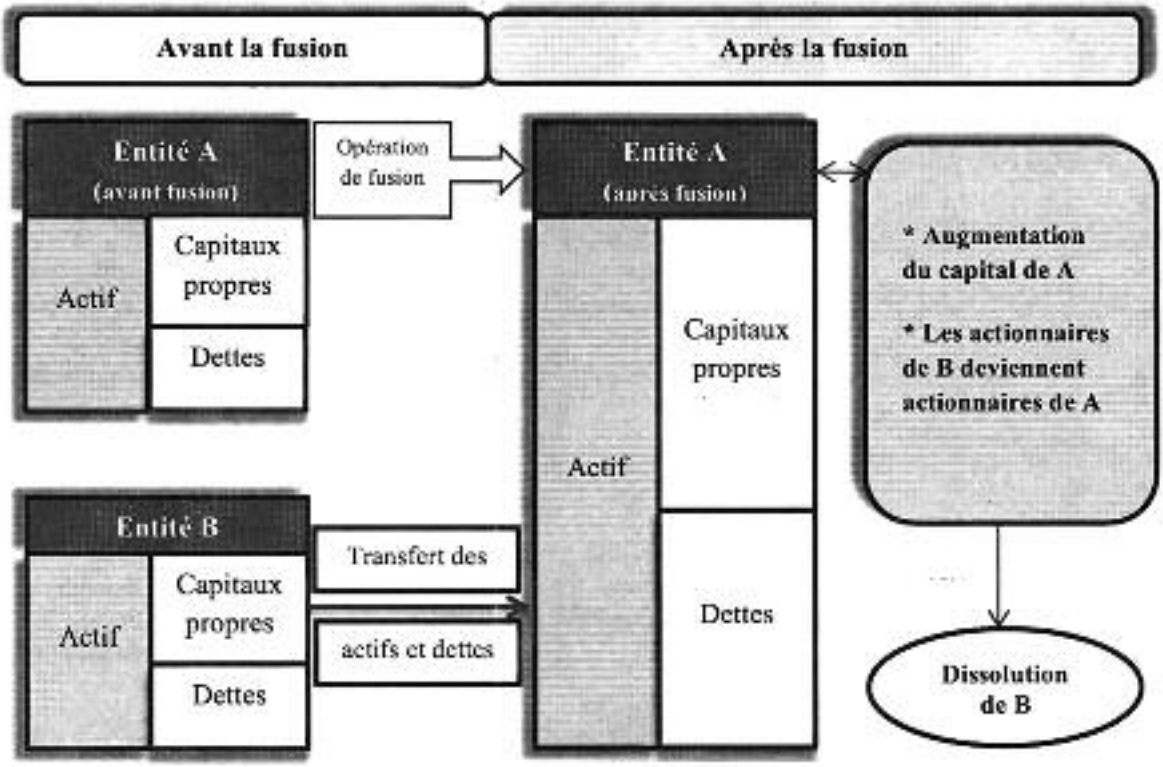
Il existe deux grandes formes de fusion :

- la fusion absorption,
- la fusion réunion.

3.2.1. La fusion absorption

La fusion absorption est une opération au terme de laquelle l'entité absorbée disparaît ; la totalité de son patrimoine étant transmis à l'entité absorbante.

Le schéma récapitulatif ci-dessous résume le mécanisme de fonctionnement d'une opération de fusion absorption :



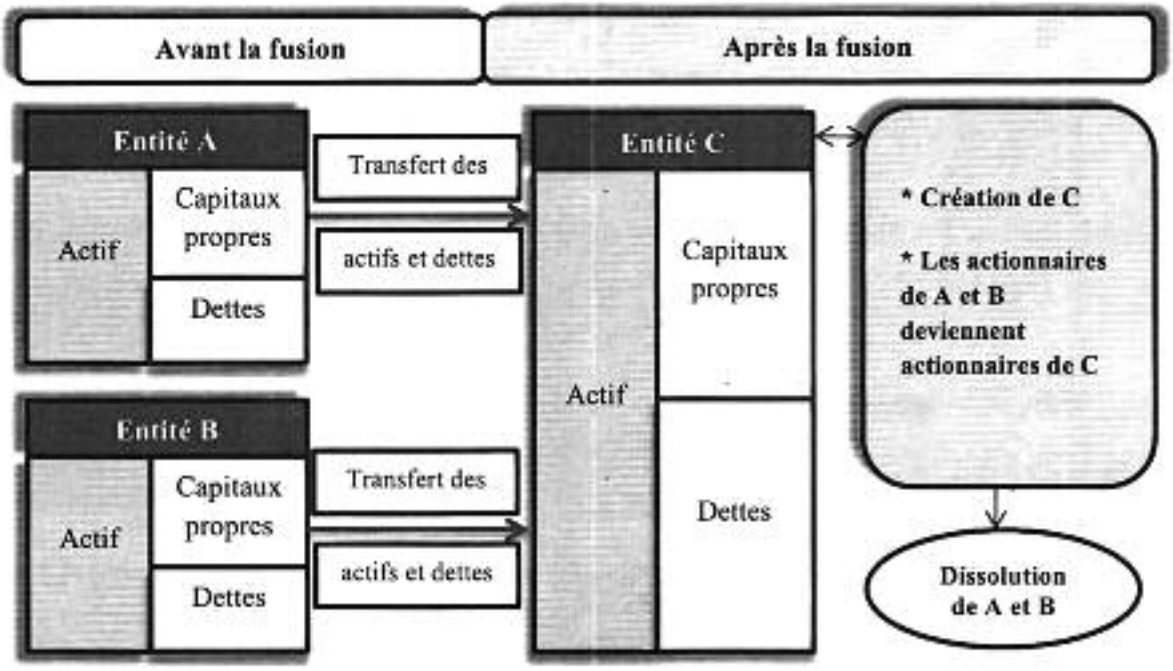
3.2.2. La fusion réunion

La fusion réunion ou fusion par apport est une opération au terme de laquelle les entités concernées disparaissent au profit d'une nouvelle entité créée à cet effet.

Lorsque la fusion est réalisée par voie de création d'une société nouvelle, celle-ci peut être constituée sans autres apports que ceux des sociétés qui fusionnent.

Dans tous les cas, le projet de statuts de la société nouvelle est approuvé par l'assemblée générale extraordinaire de chacune des sociétés qui disparaissent. Il n'y a pas lieu à approbation de l'opération par l'assemblée générale de la société nouvelle. Toute délibération prise en violation de cette disposition est nulle (art. 677 AUSCGIE).

Le schéma récapitulatif ci-dessous résume le mécanisme de fonctionnement d'une opération de fusion absorption :



3.3. Relations financières entre entité avant la fusion

Il existe plusieurs situations comptables liées aux relations financières existantes entre les entités avant la fusion :

- les entités sont indépendantes (aucune participation avant la fusion) ;
- l'entité absorbante détient une participation dans l'entité absorbée et inversement ;
- il existe des participations réciproques entre les entités.

3.4. Comptabilisation des fusions simples (entités indépendantes)

Les deux entités n'ont aucun lien entre elles avant l'opération de fusion. Il s'agit donc d'une opération de prise de contrôle, les apports seront évalués à la valeur réelle.

3.4.1. Comptabilisation chez l'entité absorbante

L'entité absorbante doit procéder à une augmentation de capital. Une prime de fusion peut apparaitre lorsque la valeur des titres de l'absorbante est supérieure à la valeur nominale.

Apports nets = Augmentation capital + Prime de fusion

3.4.1.1. Augmentation du capital de l'absorbante

Le montant de l'augmentation de capital est le produit de la valeur nominale, par le nombre de titres créés et attribués aux entités pour rémunérer les apports.

3.4.1.2. Prime de fusion

La prime de fusion représente la différence entre la valeur des apports et le montant de l'augmentation de capital. Elle représente les droits d'entrée des nouveaux actionnaires dans l'entité absorbante.

3.4.1.3. Frais relatifs à la fusion

Les coûts internes (voyages, déplacements, frais annexes, temps passé au montage de l'opération, frais administratifs etc…) doivent être comptabilisés en charges.

Les coûts externes, directement liés à l'opération de fusion (honoraires des conseils, commissions bancaires, frais relatifs aux formalités légales, frais de communication et publicité etc…), constituent selon le Système comptable OHADA des frais d'émission de titres.

Les coûts externes peuvent être :

- comptabilisés en charges de l'exercice ;
- ou imputés sur la « Prime de fusion ».

3.4.1.4. Comptabilisation

L'augmentation de capital de l'entité absorbante (fusion absorption) ou la constitution de la nouvelle entité (fusion réunion) ou l'augmentation de capital, est effectuée en trois phases :

- promesse des apports,
- réalisation des apports,
- constatation des frais relatifs à la fusion.

✓ **Pour la promesse des apports :** le compte **4614 Apporteurs, Entité absorbée..compte d'apports** sera débité (valeur réelle des apports) par le crédit des comptes **101 Capital social** (valeur nominale) et **1053 Primes de fusion** (différence entre valeur réelle et valeur nominale).

✓ **Pour la réalisation des apports :**

- **seront débités**, les comptes d'actif (valeur réelle),

- **par le crédit** des comptes de dettes (valeur réelle), le compte **4614 Apporteurs, Entité absorbée…compte d'apports** (valeur réelle pour solde) et le compte de trésorerie (pour une éventuelle soulte versée).

Si un écart subsiste, il convient de l'enregistrer au débit du compte **215 Fonds commercial**.

✓ **Pour la constatation des frais :** les frais d'augmentation de capital ou de constitution de la nouvelle société sont comptabilisés en charges par nature ou imputés sur la prime de fusion.

3.4.2. Comptabilisation chez l'entité absorbée

La fusion entraînant la dissolution de l'entité absorbée, il faut constater dans les comptes :

- le transfert du patrimoine (actifs et dettes) et la constatation de la créance qui en résulte ;
- la rémunération des apports ;
- la constatation des droits des apporteurs sur l'actif net ;
- le désintéressement des apporteurs (entité absorbée).

✓ **Pour le transfert du patrimoine :**

- **seront débités,** le compte **4718 Apport, compte de fusion,Entité absorbante …** (valeur réelle de l'actif net apporté), les comptes de dettes (valeur comptable), les comptes d'amortissement et de dépréciations (valeur comptable), et le compte de trésorerie (pour une éventuelle soulte reçue),
- **par le crédit** des comptes d'actif en valeur brute (valeur comptable).

L'écart constaté entre la valeur réelle et la valeur comptable de l'actif net apporté (plus ou moins-value d'apport) est enregistré dans le compte **1381 Résultat de fusion.**

✓ **Pour la rémunération des apports : le compte 502 Actions,** est débité par le crédit du **compte 4718,** pour le montant de la valeur réelle de l'actif net apporté.

✓ **Pour la constatation des droits des apporteurs sur l'actif net :** seront débités les comptes de capitaux propres, par le crédit du compte **4618 Apporteurs, titres à échanger. Le compte 1381 Résultat de fusion,** est soldé.

✓ **Pour le désintéressement des apporteurs :** le compte **4618 Apporteurs, titres à échanger** par le crédit du compte **502 Actions.**

3.5. Comptabilisation des fusions où l'entité absorbante détient une participation dans l'entité absorbée

3.5.1. Comptabilisation chez l'entité absorbante

L'une des conséquences d'une telle opération de fusion, pour l'entité absorbante est la détention de ses propres titres. Or, la souscription ou l'achat par la société de ses propres actions, soit directement, soit par personne agissant en son nom propre, mais pour le compte de la société, est interdite (art. 639 AUSCGIE).

Deux méthodes peuvent être envisagées pour résoudre ce type de problème :

- la fusion – renonciation,
- la fusion - allotissement.

3.5.1.1. Fusion – renonciation

La fusion - renonciation consiste, pour l'entité absorbante, à renoncer à émettre les titres qui devraient lui revenir. L'augmentation de capital ne rémunère donc que les actionnaires extérieurs.

L'entité absorbante doit constater :

- une augmentation de capital qui rémunère les autres apporteurs de l'entité absorbée,
- l'annulation des titres de l'entité absorbée détenus par l'entité absorbante.

L'égalité définie précédemment devient alors

Apports nets = Augmentation capital + annulation des titres + Prime de fusion

En outre, les titres étant éliminés pour leur valeur nette comptable, il se dégage un écart appelé « plus ou moins-value de fusion ou encore boni ou mali de fusion » égal à la différence entre la quote-part de l'apport représentée par les titres annulés et leur valeur nette comptable. Cet écart est considéré comme une prime de fusion à inscrire dans le compte **1053 Prime de fusion.**

3.5.1.2. Fusion - allotissement

La fusion - allotissement (partage du patrimoine de l'absorbée en deux lots) s'analyse comme une liquidation partielle de l'entité absorbée, suivie d'une fusion pour la fraction n'appartenant pas à l'entité absorbante. Le lot qui est attribué à l'entité absorbante pour les droits correspondant aux titres détenus par l'absorbée, ne font pas l'objet d'échange de titres.

La plus-value réalisée par l'entité absorbante (différence entre la valeur réelle et la valeur comptable des titres de l'entité absorbée), n'a pas le caractère en réalité d'une plus-value de fusion pour la partie concernant l'actif alloti, il s'agit plutôt d'une plus-value de liquidation. Toutefois, afin de tenir compte de la nature de l'opération (opération de fusion), le Système comptable OHADA préconise de comptabiliser cette plus-value dans le compte **1053 Prime de fusion**.

3.5.2. Comptabilisation chez l'entité absorbée

L'entité absorbée passe des écritures de dissolution selon les règles habituelles. Lorsque la fusion est valorisée à la valeur réelle, la plus ou moins-value d'apport est comptabilisée dans le compte **1381 Résultat de fusion.**

3.5.3. Spécificités liées à la valorisation des apports

La valorisation des apports dans le cadre d'une fusion où l'entité absorbante détient une participation dans l'entité absorbée doit être fonction de la substance de l'opération, en termes de prise de contrôle.

En cas de fusion à la valeur comptable, il doit être procédé à l'éclatement de la valeur nette comptable entre la valeur d'origine, les amortissements et les dépréciations.

3.6. Comptabilisation des fusions où l'entité absorbée détient une participation dans l'entité absorbante

3.6.1. Comptabilisation chez l'entité absorbante

A l'issue de la fusion, la société absorbante risque de se retrouver avec ses propres titres, ce qui est interdit par l'article 639 de l'Acte uniforme. La société absorbante doit reprendre donc les éléments d'actif et de passif (dettes) de la société absorbée, à l'exclusion des titres qu'elle laisse à la disposition des associés de la société absorbée.

L'entité absorbante doit donc constater :

- une augmentation de capital selon les règles habituelles,
- puis procéder à une réduction de capital pour se conformer aux dispositions de l'article 639 de l'Acte uniforme.

3.6.2. Comptabilisation chez l'entité absorbée

L'entité absorbée passe des écritures de dissolution selon les règles habituelles.

3.7. Comptabilisation des fusions avec participations réciproques

La participation réciproque est réglementée par les dispositions de l'Acte Uniforme. En effet, une société anonyme ou une société à responsabilité limitée ne peut posséder d'actions ou de parts sociales d'une autre société si celle-ci détient une fraction de son capital supérieure à 10%. A défaut d'accord entre les sociétés intéressées pour régulariser la situation, celle qui détient la fraction la plus faible du capital de l'autre doit céder ses actions ou ses parts sociales. Si les participations réciproques sont de même importance, chacune des sociétés doit réduire la sienne, de telle sorte qu'elle n'excède pas 10 % du capital de l'autre (Art. 177 AUSCGIE).

Les difficultés relatives à une fusion avec participations réciproques sont liées au calcul des valeurs des actions ou parts sociales des deux entités, celles-ci étant interdépendantes. La solution est donnée par la résolution d'un système de deux équations à deux inconnues.

Le schéma de comptabilisation d'une telle opération résulte de la combinaison des différentes écritures précédemment développées (participations de l'absorbante dans l'absorbée et de l'absorbée dans l'absorbante).

SECTION 4 : Comptabilisation des opérations d'apport partiel d'actif

4.1. Comptabilisation chez la société apporteuse

4.1.1. Règles générales

Les plus-values d'apport sont dégagées comptablement chez la société apporteuse lorsque l'opération est réalisée à la valeur réelle.

Les titres reçus en rémunération de l'apport sont comptabilisés pour la valeur des apports retenue dans le traité d'apport.

En conséquence :

✓ **Lorsque l'opération est réalisée à la valeur réelle**

Les titres sont comptabilisés pour un montant égal à la valeur réelle des apports.

✓ **Lorsque l'opération est réalisée à la valeur comptable**

Le coût d'entrée des titres reçus en rémunération de l'apport partiel d'actif doit correspondre à la valeur comptable des apports.

4.1.2. Règles de comptabilisation

4.1.2.1. Comptabilisation chez l'entité apporteuse

Les titres reçus en échange de l'apport sont comptabilisés au débit compte **26 Titres de participation** (pour le montant des apports), par le crédit de plusieurs comptes, selon la nature de l'apport :

- **immobilisations** : crédit du compte **82 Produits des cessions d'immobilisations** ; l'immobilisation, nette d'amortissements, est ensuite sortie du patrimoine par le débit du compte **81 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations**
- **stocks** : crédit du compte **843 Produits liés aux opérations de restructuration**. Pour ne pas fausser le résultat d'exploitation (la diminution du stock est constatée au débit du compte **603 Variation de stock des biens achetés par le crédit du compte de stock de la classe 3**), il convient de débiter le compte **833 Charges liées aux opérations de restructuration** par le crédit du compte **« 781 Transferts de charges d'exploitation ».**

- **autres éléments :** crédit du compte concerné et, en cas de plus ou moins-values, crédit ou débit des comptes **843 Produits liés aux opérations de restructuration ou 833 Charges liées aux opérations de restructuration**.

4.1.2.2. Comptabilisation chez l'entité bénéficiaire de l'apport

Pour l'entité bénéficiaire de l'apport, l'opération s'analyse comme une augmentation de capital (ou, si la bénéficiaire est créée à cet effet, une constitution de société). Les éléments sont repris pour la valeur figurant dans l'acte d'apport, la différence entre l'apport net et l'augmentation de capital étant inscrite au compte **1052 Primes d'apport**.

4.1.2.3. Cas particuliers des apports d'actifs isolés

Les apports d'actifs isolés sont exclus du champ d'application des règles comptables relatives à la fusion et opérations assimilées, car ils ne répondent pas à la définition d'un apport partiel d'actif. Ces apports doivent être comptabilisés comme une opération d'échange, conformément aux règles d'évaluation définies dans le cadre conceptuel. En effet, en cas d'acquisition par voie d'échange, la valeur d'entrée doit être la valeur actuelle du bien acquis, lorsque que les deux lots échangés peuvent être estimés de façon fiable.

4.2. Comptabilisation chez la société bénéficiaire des apports

4.2.1. Coût d'entrée des éléments reçus

Le coût d'entrée comptable des éléments reçus par voie d'apport est leur valeur d'apport, c'est-à-dire :

- soit la valeur réelle,
- soit la valeur comptable.

Dans le cas où l'enregistrement est fait à la valeur comptable, les amortissements et les provisions doivent apparaître distinctement, tels qu'ils figuraient dans les comptes de la société apporteuse.

4.2.2. Ecritures comptables lors de l'apport

Après l'approbation du traité d'apport par les associés, la société bénéficiaire des apports comptabilise des écritures identiques à celles d'une opération de fusion dans une société apporteuse :

- constatation de l'augmentation de capital et de la prime d'apport ;
- réalisation des apports ;
- à l'engagement des frais pour réaliser l'opération.

SECTION 5 : Comptabilisation des opérations de scission

5.1. Société scindée

La scission entraînant la disparition de la société scindée, cette dernière doit constater dans ses comptes :

- le transfert de son patrimoine aux sociétés bénéficiaires des apports et la remise d'actions de ces dernières en contrepartie ;
- l'annulation des capitaux propres (y compris le résultat de scission) par l'échange de titres des sociétés bénéficiaires des apports.

Les écritures dans les comptes de la société scindée sont identiques à celles enregistrées par la société absorbée lors d'une opération de fusion (à l'exception toutefois des écritures relatives à la remise des actions des sociétés bénéficiaires des apports).

5.2. Sociétés bénéficiaires des apports

5.2.1. Apport à des sociétés préexistantes

La comptabilisation de l'apport reçu par les sociétés bénéficiaires s'effectue sur la base des valeurs retenues dans le projet de scission (valeur comptable ou valeur réelle).

Dans le cas où l'enregistrement est fait à la valeur comptable, les amortissements et les provisions doivent apparaître distinctement, tels qu'ils figuraient dans les comptes de la société apporteuse.

5.2.2. Apport à des sociétés nouvelles

Lorsque les sociétés bénéficiaires sont nouvelles, les écritures comptables sont identiques à celles enregistrées lors d'une constitution de société.

Dans le cas où l'enregistrement est fait à la valeur comptable, les amortissements et les dépréciations doivent apparaître distinctement, tels qu'ils figuraient dans les comptes de la société apporteuse.

SECTION 6 : Informations à fournir dans les Notes annexes

L'absorbante ou bénéficiaire des apports doit mentionner dans les Notes annexes de ses comptes annuels de l'exercice de l'opération :

- le contexte de l'opération ;
- les modalités d'évaluation des apports, retenues ;
- la composante de la moins-value globale de fusion correspondant aux plus-values latentes, sur la quote-part, détenue par l'entité absorbante, sur les éléments de l'actif net, dans les comptes de l'entité absorbée.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 39 Comptes intermédiaires

SECTION 1 :	Objectif et champ d'application
SECTION 2 :	Contenu des comptes intermédiaires

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 34** « Information financière intermédiaire» et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 1998).

SECTION 1 : Objectif et champ d'application

1.1. Objectif

Les présentes dispositions recommandent aux entités qui établissent des comptes intermédiaires de préparer un jeu complet de comptes et d'appliquer les principes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation définis ci-après.

1.2. Champ d'application

Les entités publient des comptes intermédiaires soit parce qu'un texte législatif ou réglementaire les y contraint, soit volontairement.

Les présentes dispositions ne précisent pas les catégories d'entités qui doivent publier des comptes intermédiaires ; elles n'indiquent pas non plus la fréquence ni le délai dans lequel ces comptes doivent être établis.

Elles fixent un certain nombre de règles comptables applicables lorsque des comptes intermédiaires sont publiés. Ces règles pourront être appliquées aux arrêtés effectués à l'occasion de situations ou d'événements particuliers, sous réserve de dispositions contractuelles contraires.

SECTION 2 : Contenu des comptes intermédiaires

2.1. Principes généraux

Les présentes dispositions recommandent aux entités qui publient des comptes intermédiaires de préparer les mêmes états de synthèse que ceux établis à la clôture de l'exercice.

Un jeu complet d'états financiers intègre :

(a) un Bilan ;

(b) un Compte de résultat ;

(c) un Tableau des flux de trésorerie ;

(d) des Notes annexes.

Ces comptes peuvent être résumés et les Notes annexes peuvent ne comporter qu'une sélection de notes, telle que définie ci-après :

2.1.1. Notes annexes

Les notes annexes des comptes intermédiaires, doivent comporter au minimum les informations relatives aux transactions et événements qui se révèlent importants pour la compréhension des comptes intermédiaires, et qui ne sont pas publiés par ailleurs, et notamment :

- une déclaration indiquant que les méthodes comptables et les modalités de calcul adoptées dans les comptes intermédiaires sont identiques à celles utilisées dans les comptes de l'exercice les plus récents ou, si ces méthodes ou modalités ont changé, une description de la nature de ces changements et de leur incidence ;
- une description des aménagements retenus pour l'établissement des comptes intermédiaires ;
- la nature et le montant des éléments exceptionnels du fait de leur importance ou de leur incidence, affectant l'actif, le passif, les capitaux propres, le résultat net ou les flux de trésorerie ;
- la nature et le montant des modifications affectant les estimations, ayant été utilisées au cours de l'exercice ou de l'exercice précédent, si ces modifications ont un impact significatif sur la période intermédiaire en cours ;
- les émissions, rachats et remboursements de titres d'emprunt et de capitaux propres ;
- pour les entités qui ont l'obligation de publier une information sectorielle : le chiffre d'affaires et le résultat pour la période intermédiaire, en retenant l'un des soldes intermédiaires qui apparaît distinctement dans les comptes, selon le mode de segmentation principal retenu par l'entité dans ses derniers comptes de l'exercice ;
- les événements significatifs postérieurs à la fin de la période intermédiaire, qui n'ont pas été pris en considération pour l'établissement des comptes intermédiaires ;

- l'incidence des changements qui ont affecté le périmètre des activités de l'entité au cours de la période intermédiaire, notamment les regroupements d'entités, l'acquisition ou la cession de filiales et de participations, les restructurations et décisions d'abandon d'activités ;
- les changements ayant affecté les engagements depuis la date de clôture des derniers comptes de l'exercice ;
- une information sur les transactions avec les parties liées ; et
- une indication sur le caractère saisonnier ou cyclique des activités.

2.1.2. Respect du principe de la comparabilité des comptes annuels

Pour assurer la comparabilité, les comptes intermédiaires comportent :

- le bilan à la fin de la période intermédiaire concernée et le bilan à la date de clôture de l'exercice précédent ;
- le compte de résultat cumulé du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, le compte de résultat pour la même période de l'exercice précédent, ainsi que le compte de résultat de l'exercice précédent.
- le tableau des variations de capitaux propres cumulées du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, ainsi que le tableau des variations de capitaux propres de l'exercice précédent ; et
- un tableau des flux de trésorerie cumulés du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, ainsi que le tableau des flux de l'exercice précédent.

En cas de changement de méthode comptable décidé au cours de l'exercice et reflété dans les comptes intermédiaires publiés, l'information comparative présentée doit être retraitée pro-forma.

2.1.3. Présentation des comptes intermédiaires

Un jeu de comptes intermédiaires résumés, comporte au minimum chacun des sous-totaux prévus par les règles applicables aux états de synthèse de l'exercice. Il présente également les postes dont l'omission aurait pour effet de fausser la bonne compréhension des comptes intermédiaires résumés.

Les comptes intermédiaires sont établis sur une base consolidée si les comptes de l'exercice les plus récents de l'entité étaient des comptes consolidés.

Si le résultat par action est publié dans les comptes consolidés de l'exercice, il l'est également dans les comptes intermédiaires.

2.1.4. Importance significative

Le seuil de signification doit être apprécié par rapport aux chiffres des comptes intermédiaires, que ce soit pour la présentation, la prise en compte, l'évaluation ou l'indication dans les Notes annexes.

2.2. Règles d'évaluation

2.2.1. Adoption de méthodes comptables identiques à celles utilisées dans les comptes de l'exercice

Dans ses comptes intermédiaires, une entité doit appliquer, sous réserve d'aménagements, les même méthodes comptables que celles utilisées dans ses comptes de l'exercice les plus récents, sauf en cas de changements de méthodes comptables postérieurs à la date de dernière clôture, qui seront reflétés dans les comptes de l'exercice suivants.

Les coûts qui, de par leur nature, ne constitueraient pas des actifs à la clôture de l'exercice, ne constitueront pas non plus des actifs à la date d'établissement des comptes intermédiaires. Les tests de reconnaissance d'actif et de dépréciation de valeur s'appliquent de manière similaire aux dates intermédiaires et à la clôture de l'exercice. Un passif n'est enregistré à la date d'établissement des comptes intermédiaires, que s'il correspond à une obligation existant à cette date, de la même façon qu'un passif représente une obligation à la date de clôture des comptes de l'exercice.

Le fait d'exiger qu'une entité utilise, dans ses comptes intermédiaires, les mêmes méthodes comptables que pour ses comptes de l'exercice, ne signifie cependant pas que chaque période intermédiaire soit une période autonome. En particulier, les comptes de l'exercice ne doivent pas être affectés par l'existence de comptes intermédiaires : les évaluations effectuées pour les comptes intermédiaires devront ainsi l'être sur une base cumulée, depuis le début de l'exercice jusqu'à la fin de la période. A titre d'exemple, lorsque les critères de reconnaissance d'un actif incorporel sont réunis en cours d'exercice, les coûts passés en charge au cours des périodes intermédiaires du même exercice sont inscrits à l'actif.

Les coûts fixes de fabrication sont pris en compte sur la période d'activité. Ainsi, les dotations aux amortissements des immobilisations utilisées dans le processus de fabrication sont réparties sur onze mois, si l'activité de l'usine est arrêtée pendant un mois. Par ailleurs, les dotations aux amortissements et aux provisions pour dépréciation sont calculées sur la base des seuls actifs possédés au cours de la période intermédiaire concernée.

Les écarts sur prix, productivité, coûts et quantités constatées par une entité industrielle sont enregistrés en résultat dans les comptes intermédiaires de la même façon qu'en fin d'exercice. Il ne convient pas de différer des écarts sur standards, même si l'on espère les absorber sur l'exercice, pour éviter de donner à certains stocks une valeur qui ne correspondrait pas à la proportion qu'ils représentent dans le coût de production réel.

Les remises, rabais, ristournes sont pris en compte sur la base du taux annuel rapporté au volume d'affaires réalisé sur la période depuis le début de l'exercice, s'ils sont probables et s'il existe un contrat ou une pratique établie. Les remises discrétionnaires ne sont pas comptabilisées, sauf si elles sont acquises ou accordées au cours de la période.

A la fin de la période intermédiaire, les profits et pertes de change sont pris en compte selon les mêmes principes qu'en fin d'exercice.

Lors de la conversion des comptes d'entités étrangères, les taux de clôture et taux moyen utilisés correspondent respectivement au taux de change effectif à la fin de période et au taux moyen de change calculé depuis le début de l'exercice jusqu'à la fin de la période. Les entités ne peuvent anticiper les variations ultérieures des taux de change.

Lors de la conversion des créances et des dettes, les profits et pertes de change sont pris en compte sur la base du taux de change de fin de période.

2.2.2. Produits reçus de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle

Les produits qu'une entité reçoit de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle pendant un exercice sont comptabilisés dans les comptes intermédiaires dans les mêmes conditions qu'à la clôture de l'exercice.

Certaines entités réalisent parfois un chiffre d'affaires supérieur à la moyenne annuelle au cours d'une période déterminée : c'est le cas, par exemple, des ventes saisonnières dans le commerce de détail. Ces recettes sont comptabilisées à la date à laquelle elles se produisent et

ne sont pas réparties sur l'exercice. Les dividendes et les subventions reçues sont, de même généralement comptabilisés lorsqu'ils sont acquis. En revanche, les redevances seront réparties sur les périodes auxquelles elles correspondent.

2.2.3. Coûts encourus de façon non récurrente au cours de l'exercice

Les coûts qu'une entité encourt de manière non récurrente au cours de l'exercice ne sont anticipés ou différés dans les comptes intermédiaires que dans la mesure où ils le seraient à la clôture de l'exercice.

Pour l'établissement des comptes intermédiaires, une prime ou une obligation est comptabilisée en charges à payer, si la pratique passée rend probable un paiement par l'entité, et si le montant correspondant à la période intermédiaire, peut être estimé de façon fiable.

Par exemple, le coût prévu des droits à absence rémunérée cumulables (droits reportés qui peuvent être utilisés lors de périodes futures, s'ils ne sont pas intégralement utilisés à la fin de la période en cours), doit être pris en compte dans les comptes intermédiaires, de la même façon qu'il le serait dans les comptes de l'exercice.

De même, les bonus de fin d'année, la participation ou l'intéressement versés aux salariés sont répartis sur l'exercice, s'il est probable de les verser.

Les charges discrétionnaires, même si elles sont prévues et si elles se répètent d'une année sur l'autre, doivent généralement être prises en compte au moment où elles sont payées (cotisations à des œuvres de bienfaisance prévues au budget par exemple).

2.2.4. Evaluation de la charge d'impôt intermédiaire

Le taux d'impôt est déterminé sur une base annuelle. La charge d'impôt relative aux périodes intermédiaires est calculée en appliquant au résultat avant impôt de la période le taux effectif moyen estimé pour l'exercice, comprenant les modifications des taux d'impôt déjà votées à la fin de l'exercice et devant prendre effet après la date de fin de l'exercice. Le taux d'impôt moyen estimé pour l'exercice doit être réestimé sur une base cumulée, à la date de fin d'exercice. Les modifications des taux d'impôt votées après la fin de la période et affectant de façon rétroactive la totalité de l'exercice, font l'objet d'une information en annexe, au titre des événements post-clôture.

2.3. Utilisation d'estimations

Les procédures d'évaluation doivent permettre l'établissement d'une information intermédiaire fiable, complète et transparente. Les évaluations effectuées, tant dans les comptes de l'exercice, que dans les comptes intermédiaires, reposent cependant souvent sur des estimations. Le recours à des estimations sera, en général plus important dans les comptes intermédiaires que dans les comptes de l'exercice ; mais la signification de l'information donnée ne doit pas être dénaturée.

A titre d'exemples :

- **Stocks** : Il n'est en général pas nécessaire de mettre en place, à la fin des périodes intermédiaires, les procédures d'inventaire et d'évaluation des stocks de clôture. Une estimation fiable peut être effectuée sur la base des marges brutes, aux dates intermédiaires.
- **Provisions** : La détermination du montant d'une provision (provision pour garanties, pour environnement et remise en état d'un site, etc) peut être complexe. Les entités ont parfois recours à des experts extérieurs pour les aider à effectuer ce genre de calcul à la clôture de l'exercice. A la fin d'une période intermédiaire, une simple mise à jour des calculs effectués lors de la dernière clôture sera souvent suffisante.
- **Retraites** : La valeur actuelle des engagements de retraite est souvent déterminée par des actuaires ou sur la base d'études actuarielles à la clôture de l'exercice. Pour l'établissement des comptes intermédiaires, ces engagements pourront être évalués par extrapolation de l'évaluation actuarielle la plus récente.

Les modifications significatives d'estimations, utilisées dans les comptes intermédiaires déjà publiés au titre de l'exercice sont prises en compte lors de l'établissement des comptes de la période suivante, sans qu'elles fassent l'objet de retraitements rétrospectifs.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre VIII

Chapitre 40

Liquidation

SECTION 1 :	Définition et cadre juridique
SECTION 2 :	Comptabilisation de la liquidation
SECTION 3 :	Liquidation de l'entité individuelle

SECTION 1 : Définition et cadre juridique

1.1. Définition

La liquidation est l'ensemble des opérations qui, après dissolution d'une société, ont pour objet la réalisation des éléments d'actif et le paiement des créanciers sociaux, en vue de procéder au partage entre les associés, de l'actif net subsistant.

La société est en liquidation dès l'instant de sa dissolution, pour quelque cause que ce soit.

Les principales causes de dissolution sont les suivantes : arrivée au terme, réalisation ou extinction de l'objet, annulation du contrat de société, dissolution anticipée décidée par les associés ou le tribunal, jugement ordonnant la liquidation judiciaire ou la cession totale des actifs ou toute autre cause prévue par les statuts.

1.2. Cadre juridique

1.2.1 Nomination et durée du mandat du liquidateur

1.2.1.1. Nomination

Dans le cadre de la liquidation amiable, le liquidateur est nommé :

- dans les sociétés en nom collectif, à l'unanimité des associés ;
- dans les sociétés en commandite simple, à l'unanimité des commandités et à la majorité en capital des commanditaires ;
- dans les sociétés à responsabilité limité, à la majorité en capital des associés ;
- dans les sociétés par actions, par l'assemblée générale extraordinaire dans les conditions de quorum et de majorité prévues pour cette assemblée (art. 206 AUSCGIE).

Les délibérations prises en violation de cette disposition, sont nulles (art. 215-1 AUSCGIE).

Il peut être choisi parmi les associés ou les tiers. Il peut être une personne morale (art. 207 AUSCGIE).

Alors que dans le cadre de la liquidation légale, la décision de justice qui ordonne la liquidation de la société désigne un ou plusieurs liquidateurs (art. 226 AUSCGIE).

La non publication dans un journal d'annonces légales, de l'acte de nomination est sanctionnée pénalement (art. 902 AUSCGIE).

1.2.1.2. Durée du mandat

En cas de liquidation amiable, la durée du mandat est de trois (3) ans, en ce sens que la clôture de la liquidation doit intervenir dans un délai de trois (3) ans, à compter de la dissolution de la société.

A défaut, le ministère public ou tout intéressé, peut saisir la juridiction compétente dans le ressort de laquelle est situé le siège de la société, afin qu'il soit procédé à la liquidation de la société ou, si celle-ci a été commencée, à son achèvement (art. 216 AUSCGIE).

La durée du mandat ne peut excéder trois (3) ans, renouvelables, par décision de justice à la requête du liquidateur (art. 227 AUSCGIE) dans le cas de la liquidation légale.

1.2.2 Pouvoirs du liquidateur

Dans le cadre de la liquidation amiable, les pouvoirs du liquidateur sont déterminés par les statuts ou par l'assemblée générale extraordinaire qui le désigne (art. 223 AUSCGIE). Ces pouvoirs ne peuvent dépasser les limitations prévues spécifiquement par l'Acte Uniforme. A l'égard des tiers, il est investi des pouvoirs les plus étendus pour réaliser l'actif et il représente la société qu'il engage pour tous les actes (art. 230 AUSCGIE). En cas de dépassement des clauses des statuts ou des décisions de l'assemblée générale, il engage sa responsabilité personnelle.

Dans le cadre de la liquidation légale, le liquidateur représente la société qu'il engage pour tous les actes de la liquidation. Il est investi des pouvoirs les plus étendus pour réaliser l'actif, même à l'amiable. Les restrictions à ces pouvoirs, résultant des statuts ou de l'acte de nomination, ne sont pas opposables aux tiers (art. 230 AUSCGIE).

Le liquidateur est habilité à payer les créanciers et à répartir entre les associés le solde disponible.

Il ne peut continuer les affaires en cours ou en engager de nouvelles pour les besoins de la liquidation, que s'il y a été autorisé par décision de justice art. 231 AUSCGIE).

1.2.2.1. Limitation des pouvoirs du liquidateur

Les pouvoirs du liquidateur sont limités dans les cas suivants quel que soit le mode de désignation (amiable ou légale) :

A. Opérations réglementées

Cession totale ou partielle de la société à certaines personnes

Sauf le consentement unanime des associés, la cession de tout ou partie de l'actif de la société en liquidation à une personne ayant eu, dans cette société, la qualité d'associé en nom, de commandité, de gérant, d'administrateur général, de directeur général ou autre dirigeant social ou de commissaire aux comptes, ne peut avoir lieu qu'avec l'autorisation de la juridiction compétente, le liquidateur et le commissaire aux comptes entendus (art. 213 AUSCGIE).

Les délibérations prises en violation de cette disposition sont nulles (art. 215-1 AUSCGIE).

Toute opération intervenue en violation de cette disposition est sanctionnée pénalement (art. 904 AUSCGIE).

Cession globale de l'actif ou apport de l'actif notamment par voie de fusion

La cession globale de l'actif de la société ou l'apport de l'actif à une autre société, notamment par voie de fusion, est autorisée :

1° dans les sociétés en nom collectif, à l'unanimité des associés ;

2° dans les sociétés en commandite simple, à l'unanimité des commandités et à la majorité en capital des commanditaires ;

3° dans les sociétés à responsabilité limitée, à la majorité exigée pour modification des statuts;

4° dans les sociétés anonymes, aux conditions de quorum et de majorité prévues pour les assemblées générales extraordinaires (art. 215 AUSCGIE).

Les délibérations prises en violation de cette disposition, sont nulles (art. 215-1).

B. Opérations interdites

La cession de tout ou partie de l'actif de la société en liquidation au liquidateur, à ses employés ou à leur conjoint, ascendants ou descendants, est interdite (art. 214 AUSCGIE).

Les délibérations prises en violation de cette disposition, sont nulles (art. 215-1 AUSCGIE).

1.2.2.2. Organes de contrôle

A. Sociétés avec commissaire aux comptes

La liquidation ne met pas fin aux fonctions de commissaire aux comptes (art. 225 AUSCGIE).

B. Sociétés avec conseil d'administration ou administrateur général selon le cas, ou avec gérant

Les dispositions de l'Acte uniforme sont muettes en ce qui concerne les pouvoirs du conseil d'administration ou de l'administrateur général dans le cas de la liquidation amiable. Il appartient donc à l'assemblée qui désigne le liquidateur de limiter les pouvoirs, de maintenir ou dissoudre le conseil d'administration (art. 223 AUSCGIE).

En revanche, dans le cas d'une liquidation légale, les pouvoirs du (ou des) gérant(s), du conseil d'administration ou de l'administrateur général, selon le cas, ou des gérants prennent fin à la date de la décision de justice qui ordonne la liquidation (art. 224 AUSCGIE).

SECTION 2 : Comptabilisation de la liquidation

2.1. Les différentes phases de la liquidation

Les opérations de liquidation s'effectuent en quatre étapes :

- **le début de la liquidation** (inventaire du patrimoine, solde des amortissements et des provisions existants, établissement du bilan avant liquidation) ;
- **les opérations de liquidation** (cession des différents éléments constituants les immobilisations, cession du stock, recouvrement des créances, paiement des dettes, règlement des frais) ;
- **le bilan de la liquidation (établissement** du compte définitif de liquidation qui se présente sous la forme d'un bilan et permet de déterminer soit un **boni** ou un **mali** de liquidation ou soit une **insuffisance** d'actif) ;
- **la clôture de liquidation** (constatation des droits des associés, Procéder au partage du boni ou du mali, règlement des associés).

2.2. Principe de comptabilisation

2.2.1. Les opérations de liquidation

Le plan comptable général du Système comptable OHADA préconise une nomenclature des comptes spécifiques pour l'enregistrement des opérations de liquidation :

837 : Charges liées aux opérations de liquidation

847 : Produits liés aux opérations de liquidation

1374 : Résultat de liquidation

Fonctionnement des comptes spécifiques

- Compte **837 : Charges liées aux opérations de liquidation**

Ce compte enregistre les pertes constatées sur la réalisation de l'actif et le paiement du passif exigible ainsi que les frais de liquidation.

- Compte **847 : Produits liés aux opérations de liquidation**

Ce compte enregistre les profits constatés sur la réalisation de l'actif et le paiement du passif exigible ainsi que l'annulation des provisions.

- **Compte 1374 : Résultat de liquidation**

Il enregistre le résultat lié aux opérations de liquidation qui représente la différence entre les produits liés aux opérations de liquidation (**compte 847**), et les charges liées aux opérations de liquidation (**compte 837**).

Toutefois, il est admis par souci de simplification d'utiliser directement **le compte 1374 Résultat de liquidation** sans transiter par les comptes **de** charges et produits liés aux opérations de liquidation.

2.2.2. Les opérations de clôture de la liquidation

Cette étape peut être décomposée en plusieurs phases successives :

- la restitution du capital aux associés ;
- la répartition du résultat de liquidation ;
- le paiement des associés.

2.2.2.1. La restitution du capital aux associés

- Les comptes de capitaux propres sont débités pour solde

- Les comptes **4619 Associés, capital à rembourser** sont ***crédités*** par leurs mises respectives.

2.2.2.2. La répartition du résultat de liquidation

- Le compte **1374 Résultat de liquidation** est ***débité*** (boni) ou ***crédité*** (mali) pour solde.
- Les comptes **4619 Associés, Capital à rembourser** sont ***crédités*** (boni) ou ***débités*** (mali).

2.2.2.3. Le paiement des associés

- Les comptes **4619 Associés, Capital à rembourser** sont ***soldés*** par le ***débit***.
- Le compte **521 Banques** est ***crédité*** du règlement.

Après l'écriture du règlement des associés, tous les comptes de la société sont soldés.

SECTION 3 : Liquidation de l'entité individuelle

La liquidation de l'entité individuelle intervient généralement en cas de vente pure et simple, d'apport en société ou de jugement d'un tribunal ordonnant la liquidation judiciaire.

Pour les besoins de la liquidation, des états financiers de synthèse (bilan, compte de résultat et Notes annexes) sont établis à l'ouverture de la liquidation.

Le Système comptable OHADA préconise d'utiliser un mode de comptabilisation simplifié des opérations de liquidation de l'entité individuelle, qui se présente comme suit :

- Les charges et les produits résultant du paiement du passif de l'entité sont comptabilisés dans le compte **1374 Résultat de liquidation**,
- Les frais de liquidation sont comptabilisés dans le compte **1374 Résultat de liquidation**,
- La différence entre la valeur nette comptable des éléments d'actifs et le prix de vente est directement comptabilisée dans le compte **1374 Résultat de liquidation**.
- Ces écritures aboutissent à la présentation du bilan de clôture avec :
  - ✓ les disponibilités ;
  - ✓ le compte de l'exploitant (compte 104) ;
  - ✓ le résultat de liquidation (compte 1374).
- Le compte **1374 Résultat de liquidation** est ensuite viré au compte de l'exploitant.

- Les comptes de trésorerie et le compte de l'exploitant sont définitivement soldés pour constater le transfert des disponibilités dans le patrimoine non affecté à l'exploitation.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre VIII

Chapitre 41

Première application du SYSCOHADA révisé

SECTION 1 :	Objectif et principes généraux
SECTION 2 :	Modalités pratiques

SECTION 1 : Objectif et principes généraux

1.1. Objectif

L'objectif de ces dispositions transitoires est de prescrire le traitement comptable des comptes d'actif ou de passif supprimés ou traités autrement par le présent Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière des entités.

1.2. Principes généraux

1.2.1. Dispositions générales

Selon les dispositions du cadre conceptuel, l'adoption d'une réglementation comptable s'analyse comme un changement de méthode comptable. Tout changement de méthode comptable, dès lors qu'il induit des modifications significatives dans les états financiers de l'exercice, ou est susceptible d'en induire lors d'exercices suivants :

- doit faire l'objet d'une information dans **les Notes annexes**.
- et l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau » dès l'ouverture de l'exercice.

Toutefois, pour éviter que l'effet cumulé des imputations sur les capitaux propres n'entraine une perte de la moitié du capital social de certaines entités (art 371 et 664 de l'AUSCGIE), le SYSCOHADA préconise l'utilisation du compte **475** créé exclusivement à cet effet.

1.2.2. Principes de base

Une entité est tenue de préparer et de présenter son bilan d'ouverture en SYSCOHADA révisé à la date de transition au SYSCOHADA révisé. C'est le point de départ de sa comptabilité selon le SYSCOHADA révisé.

- ✓ Une entité doit :
  - comptabiliser tous les actifs et passifs dont le SYSCOHADA révisé impose la comptabilisation ;
  - reclasser, en conformité avec les dispositions du SYSCOHADA révisé, tous les actifs et passifs, qu'elle a comptabilisés selon le référentiel comptable appliqué précédemment.

- ✓ En revanche, une entité ne doit pas comptabiliser des éléments en tant qu'actifs ou passifs si le SYSCOHADA révisé n'autorise pas une telle comptabilisation.

Tous les ajustements nécessaires au respect des points indiqués ci-dessus, sont comptabilisés conformément aux dispositions présentées à la Section 2 du présent chapitre.
Sont considérés comme « premiers états financiers selon le SYSCOHADA révisé », ceux qui sont confirmés par une déclaration explicite et sans réserve de conformité SYSCOHADA révisé.
Le compte **475 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif - compte passif,** sert à enregistrer tous les retraitements liés à la première année d'application.
Le compte **475 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif - compte passif,** est subdivisé en deux sous-comptes **:**

- **4751 Compte actif**
- **4752 Compte passif**

Le compte **475 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif - compte passif,** doit être ensuite rapporté au résultat du premier exercice d'application de l'Acte uniforme révisé, ou étalé sur une durée qui ne doit pas dépasser 5 ans. En effet :

- le compte **4751** est crédité par le débit du compte de charge par nature concerné (en cas d'ajustement par le biais du **compte 4751**) ;
- le compte **4752** est débité par le crédit du compte de produit par nature concerné (en cas d'ajustement par le biais du **compte 4752**).

1.2.3. Comptes pro-forma

Lorsque des changements de méthode ont été effectués, des informations pro-forma des exercices antérieurs présentés sont établies, à des fins comparatives suivant la nouvelle méthode.

SECTION 2 : Modalités pratiques

2.1. Les charges immobilisées (hors primes de remboursement et frais de prospection)

Les comptes charges immobilisées (sauf les primes de remboursement des obligations et les frais de prospection) enregistrés antérieurement à la révision du SYSCOHADA doivent être virés au compte **4751 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif**. Ensuite, le compte **4751** doit être repris sur l'exercice ou étalé sur la période restant à amortir sans dépasser cinq (5) ans par le biais des comptes de charges par nature concernés.

2.2. Les primes de remboursement et frais d'émission

Les comptes **206 Primes de remboursement des obligations** et **2026 Frais d'émission des emprunts,** figurant à l'actif du bilan d'ouverture, dans la rubrique des charges immobilisées doivent être soldés.

- ✓ **Pour la prime de remboursement**

Le compte **206 Primes de remboursement des obligations,** doit être crédité par le débit du compte **161 Emprunts obligataires.** Au fur et à mesure du remboursement des obligations, les primes de remboursement échues sont enregistrées au débit du compte **6714 Primes de remboursement des obligations,** au prorata des intérêts courus.

Les primes de remboursements non échues, sont inscrites dans les Notes annexes en engagements hors bilan.

- ✓ **Pour les frais d'émissions des emprunts obligataires**

Le compte **2026 Frais d'émission des emprunts,** doit être crédité par le débit du compte **4751 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte d'actif.** Ensuite, le compte doit être repris en charge sur l'exercice ou étalé sur la période restant à amortir sans dépasser cinq (5) ans, par le biais du **compte 6316 Frais d'émission d'emprunts**.

2.3. Frais de prospection et d'évaluation de ressources minérales

Les frais de prospection et d'évaluation des ressources minérales précédemment activés selon des critères non conformes aux nouvelles dispositions, doivent faire l'objet d'une annulation.

En effet, le compte **2012 Frais de prospection** est crédité par le débit du compte **4751 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif.**

A la clôture de l'exercice, **le compte 4751 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif,** est rapporté au compte de résultat sur la durée restant à amortir sans dépasser cinq (5) ans par le débit du compte **6261 Etudes et recherches.**

En revanche, les frais de prospection et d'évaluation des ressources minérales, précédemment activés selon des critères conformes aux nouvelles dispositions, doivent faire l'objet d'un simple virement dans les comptes d'actifs de prospection et d'évaluation appropriés. Si l'actif de prospection correspond à une immobilisation incorporelle, le compte **2012 Frais de prospection** sera crédité au débit du compte **2181 Frais de prospection et d'évaluation des ressources minérales.**

2.4. Les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

Les **provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices,** constituées antérieurement à l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, doivent être soldées conformément aux schémas de comptabilisation ci-dessous, s'il s'agit :

- d'une provision pour démantèlement et restauration du site, la provision doit être transférée dans le compte **1984 provisions pour démantèlement et remise en état**. L'estimation des coûts du démantèlement, enlèvement et restauration du site doit être évaluée et inscrite à l'actif du bilan, pour le montant total déduction faite de la provision déjà constituée, avant l'entrée en vigueur du présent Acte uniforme ;
- d'une révision majeure, la provision doit être reprise par le compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif,** mais la prochaine inspection sera immobilisée ;
- d'un composant d'immobilisation, la provision doit être reprise par le compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif**. Le bien concerné doit être décomposé et son plan d'amortissement doit être revu.
- d'autres provisions, qui doivent être virées au compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif.** Le **compte 4752** est ensuite rapporté au résultat du premier exercice d'application de l'Acte uniforme révisé ou étalé sur une durée qui ne doit pas dépasser cinq (5) ans par le biais du **compte 791 Reprises de provisions.**

2.5. Frais de recherche appliquée

Les frais de recherche appliquée, activés conformément aux dispositions anciennes, doivent faire l'objet d'une annulation. En effet :

- seront débités les comptes **4751 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de actif** (pour la valeur nette comptable) et **2811 Amortissements des frais de recherche et développement** (pour la somme des amortissements pratiqués) ;
- par le crédit du compte **211 Frais de recherche et développement** (pour la valeur d'origine).

Le compte **4751** est ensuite rapporté au compte de résultat sur la durée restant à amortir sans dépasser une durée de cinq (5) ans par le débit du compte **6261 Etudes et recherches.**

2.6. Approche par les composants

Pour les biens acquis avant l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, l'entité a le choix entre :

- maintenir les immobilisations en l'état ; ou
- faire un retraitement des immobilisations existantes par la méthode ci-après développée.

La méthode retenue pour le retraitement des immobilisations décomposables existant au bilan d'ouverture, est celle de la réallocation des valeurs nettes comptables.

La méthode de la réallocation des valeurs nettes comptables est la solution la plus simple à mettre en œuvre pour les entités, d'autant que les immobilisations totalement amorties ne sont jamais retraitées dans cette méthode.

Cette méthode consiste à ne pas modifier la valeur nette comptable globale de chaque immobilisation, mais à la répartir entre les différents composants.

Pour cela, il faut déterminer les valeurs nettes comptables théoriques (VNC) auxquelles on aurait abouti, si les composants avaient été reconnus dès l'origine. Il est possible pour cela de se référer aux prix sur les marchés des biens d'occasion. A défaut d'une référence aux biens d'occasion, ce calcul peut être effectué en prenant les composants d'un bien neuf auxquels on applique les amortissements qui auraient été pratiqués depuis l'acquisition du bien.

Le pourcentage de répartition des VNC ainsi déterminé est ensuite appliqué aux valeurs brutes et aux amortissements pour la présentation du bilan. Les valeurs brutes ainsi ventilées constitueront les nouvelles bases amortissables. Le passage aux durées probables d'utilisation pour les amortissements se fait de façon prospective.

Cette méthode n'a aucun impact sur les capitaux propres.

2.7. Coûts de démantèlement d'enlèvement et de remise en état du site

Il sera procédé à une évaluation du coût de démantèlement du site, déduction faite de la provision pour charges à répartir, constituée depuis le début de l'exploitation. Le compte **197 provision pour charges à répartir sur plusieurs exercices,** enregistré antérieurement à l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, sera viré au compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état.**

2.8. Contrat de location

Par dérogation et dans un souci de simplification, les nouvelles dispositions portant sur les contrats de location doivent s'appliquer exclusivement aux nouveaux contrats signés à partir de la date d'application du SYSCOHADA révisé. En conséquence, aucun traitement ne sera opéré concernant les contrats de location en cours.

2.9. Les immeubles de placement

L'application des nouveaux critères de qualification et d'évaluation des immeubles de placement doit se faire de façon prospective. Par conséquent, les seuls réajustements vont consister à changer d'intitulé de comptes. Ainsi :

- le compte **2281 Terrain immeuble de rapport** sera renommé **Terrains immeubles de placement ;**
- le compte **2315 Immeubles de rapport sur sol propre** sera renommé **Immeuble de placement sur sol propre ;**
- le compte **2325 immeubles de rapport sur sol d'autrui** sera renommé **Immeuble de placement sur sol d'autrui.**

2.10. Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

Les **provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices (compte 197),** constituées antérieurement à l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, doivent être analysées et soldées conformément aux schémas de comptabilisation ci-dessous. S'il s'agit :

- d'une provision pour démantèlement et restauration du site, la provision doit être transférée dans le compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état**. L'estimation des coûts du démantèlement, enlèvement et restauration du site doit être évaluée et inscrite à l'actif du bilan pour le montant total, déduction faite de la provision déjà contistuée avant l'entrée en vigueur du présent Acte uniforme ;
- d'une révision ou inspection majeure, la provision doit être reprise par le compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif,** mais la prochaine inspection sera immobilisée ;
- d'un composant d'immobilisation, la provision doit être reprise par le compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif**. Le bien concerné doit être décomposé et son plan d'amortissement doit être revu.
- d'autres provisions, qui doivent être virées au compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif.**

Le **compte 4752** est ensuite rapporté au résultat du premier exercice d'application de l'Acte uniforme révisé ou étalé sur une durée qui ne doit pas dépasser cinq (5) ans par le biais du **compte 791 Reprises de provisions**.

2.11. Engagements de retraite et autres avantages assimilés

- ✓ **Engagements de retraite non constitués avant l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé**

La première année d'application de la comptabilisation des indemnités de fin de carrière, (à inscrire au crédit du compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires**), doit être considérée comme un changement de méthode comptable. Le retraitement doit être en principe rétrospectif. Les engagements antérieurs non comptabilisés (montant net de l'effet d'impôt), sont affectés directement aux postes report à nouveau.

Toutefois, l'entité peut aussi recourir à deux autres méthodes de comptabilisation qui sont les suivantes :

- comptabilisation de la totalité de la charge à la fin du premier exercice d'application ;
- étalement de la partie de l'indemnité relative aux engagements antérieurs non comptabilisés de façon linéaire, sur une durée maximum de cinq (5) ans.

✓ **Engagements de retraite constitués avant l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé**

Les entités qui ont régulièrement constitué des engagements de retraite avant l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, par le biais du compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires,** n'ont aucune obligation d'évaluer les engagements selon la méthode actuarielle. Toutefois, les entités dont les titres sont inscrits à une bourse de valeur ou faisant appel public à l'épargne et les entités qui sollicitent des financements dans le cadre d'un appel public à l'épargne, devraient évaluer les engagements de retraite selon la méthode actuarielle, en raison de leur obligation d'établir un jeu d'états financiers en norme IFRS.

2.12. Contrats pluri-exercices

Pour les entités qui utilisaient la méthode des bénéfices partiels à l'inventaire, ou la méthode à l'achèvement avec constatation d'un stock en cours (ne répondant pas aux nouvelles règles de comptabilisation), les comptes **475 Créances sur travaux non encore facturables** et **34/35 Produits en cours/Services en cours,** inscrits à l'actif du bilan d'ouverture, doivent être soldés. En effet, les **comptes 475 et 34/35** doivent être crédités par le **compte 4751 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte d'actif,** et rapportés soit globalement, soit par fractions égales sur une durée de cinq (5) ans par le débit du **compte 651 Pertes sur créances clients et autres débiteurs**.

Les entités adaptent la méthode de constatation du résultat du contrat à la nouvelle situation et comptabilisent l'effet cumulé. Cet effet est calculé de façon rétrospective, sur la base du pourcentage d'avancement et du résultat à terminaison estimée à l'ouverture de l'exercice du changement des méthodes.

2.13. Contrat de concessions de service public

A l'actif du bilan d'ouverture, les comptes d'immobilisations mis en concession par le concédant à titre gratuit, avec condition de retour, doivent être soldés. En effet :

- seront débités, le compte **4751 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte d'actif** (pour la valeur nette comptable), le compte **28 Amortissement des immobilisations** (pour le cumul des amortissements pratiqués), par le crédit du compte de la **classe 2 Immobilisations** (pour la valeur d'origine). Ensuite, le compte **4751** sera rapporté au compte de résultat soit globalement, soit par fractions égales sur une durée de cinq (5) ans par le débit du compte **831 Charges H.A.O. constatées**.
- seront débités, le compte **1676 Droits du concédant exigibles en nature** par le crédit du compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif.** Ensuite, le compte **4752** sera rapporté au compte de résultat soit globalement, soit par fractions égales sur une durée de cinq (5) ans par le crédit du compte **841 Produits H.A.O. constatés**.

Les provisions enregistrées au compte **1986 Provisions pour amortissement de caducité,** doivent être soldées. Pour ce faire, le compte **1986** doit être débité par le crédit du compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif.** Ensuite, le compte **4752** sera rapporté au compte de résultat, soit globalement, soit par fractions égales sur une durée de cinq (5) ans par le crédit du compte **79 Reprises de provisions**.

Les provisions enregistrées dans le compte **1982 provisions pour renouvellement des immobilisations,** doivent être transférées dans le compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état,** si elles correspondent à la définition des Provisions pour démantèlement et remise en état. Dans le cas contraire, le compte **1982 provisions pour renouvellement des immobilisations** sera débité, pour solde, par le crédit du compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif.** Ensuite, le compte **4752** sera rapporté au compte de résultat soit globalement, soit par fractions égales sur une durée de cinq (5) ans par le crédit du compte **79 Reprises de provisions**.

2.14. Amortissement du fonds commercial

Les fonds commerciaux inscrits au bilan, à l'ouverture de l'exercice ouvert à compter de la date d'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, en cours d'amortissement, continuent à être amortis selon le plan qui a été préalablement établi, sur leur durée d'utilité résiduelle.

En revanche, les fonds commerciaux inscrits au bilan, qui ne sont pas en cours d'amortissement et dont la durée d'utilité est jugée limitée, sont amortis de façon prospective sur cette durée, à l'ouverture de l'exercice ouvert à compter de la date d'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé.

Les petites entités peuvent, pour les exercices ouverts à compter de la date d'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, amortir sur une durée de dix (10) ans tous les fonds commerciaux inscrits à leur actif. Ces entités, pour leurs fonds commerciaux en cours d'amortissement doivent en conséquence modifier la durée résiduelle de l'amortissement, de telle sorte que ces derniers soient amortis sur dix (10) ans.

Système comptable OHADA

Titre IX

PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS ANNUELS DU SYSTEME NORMAL

CHAPITRE 1 :	Dispositions générales relatives à la présentation des états financiers
CHAPITRE 2 :	Informations générales sur l'entité
CHAPITRE 3 :	Bilan du Système Normal
CHAPITRE 4 :	Compte de résultat du Système Normal
CHAPITRE 5 :	Tableau des flux de trésorerie
CHAPITRE 6 :	Notes annexes du Système Normal
CHAPITRE 7 :	Tableau de correspondance Postes/Comptes du Système Normal

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre IX

Chapitre 1

Dispositions générales relatives à la présentation des états financiers

SECTION 1 :	Objectif et structure des états financiers
SECTION 2 :	Règles générales de présentation

SECTION 1 : Objectif et structure des états financiers

1.1. Objectif

L'objectif des états financiers est de fournir des informations utiles sur le patrimoine, la situation financière (Bilan), la performance (Compte de résultat) et les variations de la situation de trésorerie (Tableau des flux de trésorerie) d'une entité afin de répondre aux besoins de l'ensemble des utilisateurs de ces informations.

1.2. Structure

Les états financiers sont un ensemble complet de documents comptables et financiers permettant de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, de la performance et de la trésorerie de l'entité à la fin de l'exercice.

Les états financiers des entités autres que ceux des très petites entités comprennent :

- un Bilan,
- un Compte de résultat,
- un Tableau des flux de trésorerie,
- des Notes annexes.

Ils sont établis et présentés, de façon à permettre leur comparaison dans le temps, exercice par exercice, et leur comparaison avec les états financiers annuels des autres entités dressés dans les mêmes conditions de régularité, de fidélité et de comparabilité.

SECTION 2 : Règles générales de présentation

2.1. Hypothèse sous-jacente à la préparation des états financiers

Les états financiers sont établis sur une base de continuité d'exploitation.

Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur cette base (non-continuité d'exploitation : liquidation de l'entité par exemple), les incertitudes quant à la continuité d'exploitation sont indiquées et justifiées, et la base sur laquelle ils ont été arrêtés est précisée.

2.2. Pertinence de l'information

Les états financiers doivent mettre en évidence toute information financière pertinente.

Une information financière est pertinente lorsqu'elle est susceptible d'avoir une influence sur le jugement que leurs destinataires peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre.

2.3. Fiabilité des états financiers

Une meilleure fiabilité des états financiers résulte :

- de l'existence de deux niveaux de présentation de ces états, dans le cadre des deux « systèmes » comptables retenus par le Système comptable OHADA : Système normal, Système minimal de trésorerie ;
- de la stricte application des principes comptables affirmés, notamment ceux de transparence, de non-compensation et de régularité, obligation rappelée à l'article 34 de l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entités.
- la publicité des comptes annuels.

2.4. Dispositions communes à l'ensemble des états financiers

Les états financiers doivent comporter obligatoirement les mentions suivantes :

- le nom de l'entité, et tout autre moyen d'identification ;
- la date d'arrêté et la période couverte par les états financiers. ;
- l'unité monétaire dans laquelle sont exprimés les états financiers.

Ces informations doivent être indiquées dans chacune des pages des états financiers publiés.

Le Bilan, le Compte de résultat et les Notes annexes sont détaillés en rubriques et en postes.

Pour chaque poste et rubrique, les chiffres correspondants de l'exercice précédent doivent être mentionnés.

Les informations requises déjà portées au Bilan ou au Compte de résultat n'ont pas à être reprises dans les Notes annexes.

Chacune des rubriques (bilan, compte de résultat, tableau de flux de trésorerie), comprend un ou plusieurs comptes et est identifiée par un code alphabétique : AE, AF, AG …

Les éléments d'information chiffrés des Notes annexes sont établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux du bilan et du compte de résultat.

La compensation entre les postes d'actif et de passif ou entre des postes de charges et de produits n'est pas admise à moins qu'elle ne soit autorisée par des dispositions normatives.

Dans le but d'accroître leur utilité, la présentation et la publication des états financiers doivent être accompagnés de l'opinion de vérification d'un professionnel indépendant.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre IX

Chapitre 2

Informations générales sur l'entité

CONDITIONS DE RECEVABILITE

Entreprises utilisant des imprimés :

- N'utiliser que des imprimés normalisés.
- Remplir chaque page de façon parfaitement lisible sans décalage de lignes.
- Ne créer aucune rubrique.
- Eviter toute surcharge et donner les explications sur une feuille séparée.
- N'utiliser que les codes indiqués dans les tables.
- N'utiliser que des imprimés en noir et blanc.

Entreprises produisant les états financiers à l'aide de l'outil informatique :

- Reproduire à l'identique la contexture des imprimés normalisés.
- Fournir une liasse comprenant à la fois : la fiche d'identification et renseignements divers et les états financiers correspondant au système comptable.
- Ne créer aucune rubrique.
- N'utiliser que les codes indiqués dans les tables.
- N'utiliser que des imprimés en noir et blanc.

Etats financiers :

Les rubriques et les postes du Bilan, du Compte de résultat et du Tableau des flux de trésorerie ainsi que les Notes annexes non chiffrés peuvent être supprimés.

PAGE DE GARDE

REPUBLIQUE :
MINISTERE :
DIRECTION :

CENTRE DE DEPOT DE : .....

ETATS FINANCIERS NORMALISES
SYSTEME COMPTABLE (SYSCOHADA)

.....

EXERCICE CLOS LE :

.....

DESIGNATION DE L'ENTITE

DENOMINATION SOCIALE :
(ou nom et prénoms de l'exploitant)

SIGLE USUEL :

ADRESSE COMPLETE :

N° IDENTIFICATION FISCALE :

SYSTEME NORMAL

Documents déposés		Réservé à la Direction Générale des Impôts
Fiche d'identification et renseignements divers	☐	Date de dépôt
Bilan	☐	
Compte de résultat	☐	
Tableau des flux de trésorerie	☐	
Notes annexes	☐	Nom de l'agent de la DGI ayant réceptionné le dépôt
Nombre de pages déposées par exemplaire : ..... Nombre d'exemplaires déposés :		Signature de l'agent et cachet du service

FICHE R1

Dénomination sociale de l'entreprise :

Sigle usuel :

Adresse :

N° d'identification fiscale : Exercice clos le : Durée (en mois) :

ZA EXERCICE COMPTABLE : DU : _____ AU : _____

ZB DATE D'ARRETE EFFECTIF DES COMPTES :

ZC EXERCICE PRECEDENT CLOS LE : DUREE EXERCICE PRECEDENT EN MOIS :

ZD Greffe | N° Registre du Commerce | N° Répertoire des entreprises

ZE N° de caisse sociale | N° Code Importateur | Code activité principale

ZF Désignation de l'entreprise | Sigle

ZG N° de téléphone | email | Code | Boîte postale | Ville

ZH Adresse géographique complète (Immeuble, rue, quartier, ville, pays)

ZI Désignation précise de l'activité principale exercée par l'entreprise

Nom, adresse et qualité de la personne à contacter en cas de demande d'informations complémentaires

Nom du professionnel salarié de l'entreprise ou
nom, adresse et téléphone du cabinet comptable ou du professionnel INSCRIT A L'ORDRE NATIONAL DES EXPERTS COMPTABLES ET DES COMPTABLES AGREES ayant établi les états financiers

Visa de l'Expert comptable ou du Comptable agréé

☐ Non	☐ Non	☐ Oui

Etats financiers approuvés par l'Assemblée Générale (cocher la case)

Nom du signataire des états financiers

Qualité du signataire des états financiers

Date de signature

Signature

Domiciliations bancaires :

Banque	Numéro de compte

FICHE R2

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)** .....

FICHE D'IDENTIFICATION ET RENSEIGNEMENTS DIVERS 2

			Contrôle de l'entreprise (cocher la case)	
ZK	Forme juridique (1) :		ZQ Entreprise sous contrôle public	☐
ZL	Régime fiscal (1) :		ZQ Entreprise sous contrôle privé national	☐
ZM	Pays du siège social (1) :		ZS Entreprise sous contrôle privé étranger	☐
ZN	Nombre d'établissements dans le pays :			
ZO	Nombre d'établissements hors du pays pour lesquels une comptabilité distincte est tenue :			
ZP	Première année d'exercice dans le pays :			

ACTIVITE DE L'ENTREPRISE

Désignation de l'activité (2)	Code nomenclature d'activité (3)	Chiffre d'affaires HT (CA HT) ou Valeur Ajoutée (VA) (3)	% activité dans le CA HT ou la VA
Divers			
	TOTAL		

(1) NOTE 34
(2) Lister de manière précise les activités dans l'ordre décroissant du C.A.HT, ou de la valeur ajoutée (V.A).
(3) Rayer la mention inutile (utiliser de préférence la V.A).

FICHE R3

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....

Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)** .....

FICHE D'IDENTIFICATION ET RENSEIGNEMENTS DIVERS 3

DIRIGEANTS (1)

Nom	Prénoms	Qualité	N° identification Fiscale	Adresse (BP, ville, pays)

(1) Dirigeants = Président Directeur Général, Directeur Général, Administrateur Général, Gérant, Autres.

MEMBRES DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

Nom	Prénoms	Qualité	Adresse (BP, ville, pays)

FICHE R4

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....

Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)** .....

FICHE RECAPITULATIVE DES NOTES ANNEXES PRESENTEES (1)

NOTES	INTITULES	A	N/A
NOTE 1	DETTES GARANTIES PAR DES SURETES REELLES		
NOTE 2	INFORMATIONS OBLIGATOIRES		
NOTE 3A	IMMOBILISATION BRUTE		
NOTE 3B	BIENS PRIS EN LOCATION ACQUISITION		
NOTE 3C	IMMOBILISATIONS : AMORTISSEMENTS		
NOTE 3D	IMMOBILISATIONS : PLUS-VALUES ET MOINS VALUE DE CESSION		
NOTE 3E	INFORMATIONS SUR LES REEVALUATIONS EFFECTUEES PAR L'ENTITE		
NOTE 3F	TABLEAU D'ETALEMENT DES CHARGES IMMOBILISEES		
NOTE 4	IMMOBILISATIONS FINANCIERES		
NOTE 5	ACTIF CIRCULANT HAO		
NOTE 6	STOCKS ET ENCOURS		
NOTE 7	CLIENTS PRODUITS A RECEVOIR		
NOTE 8	AUTRES CREANCES		
NOTE 9	TITRES DE PLACEMENT		
NOTE 10	VALEURS A ENCAISSER		
NOTE 11	DISPONIBILITES		
NOTE 12	ECARTS DE CONVERSION		
NOTE 13	CAPITAL : VALEUR NOMINALE DES ACTIONS OU PARTS		
NOTE 14	PRIMES ET RESERVES		
NOTE 15A	SUBVENTIONS ET PROVISIONS REGLEMENTEES		
NOTE 15B	AUTRES FONDS PROPRES		
NOTE 16A	DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES		
NOTE 16B	ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES (METHODE		
NOTE 16B bis	ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES (METHODE ACTUAR		
NOTE 16C	ACTIFS ET PASSIFS EVENTUELS		
NOTE 17	FOURNISSEURS D'EXPLOITATION		
NOTE 18	DETTES FISCALES ET SOCIALES		
NOTE 19	AUTRES DETTES ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME		
NOTE 20	BANQUES, CREDIT D'ESCOMPTE ET DE TRESORERIE		
NOTE 21	CHIFFRE D'AFFAIRES ET AUTRES PRODUITS		
NOTE 22	ACHATS		
NOTE 23	TRANSPORTS		
NOTE 24	SERVICES EXTERIEURS		
NOTE 25	IMPOTS ET TAXES		
NOTE 26	AUTRES CHARGES		
NOTE 27A	CHARGES DE PERSONNEL		
NOTE 27B	EFFECTIFS, MASSE SALARIALE ET PERSONNEL EXTERIEUR		
NOTE 28	PROVISIONS ET DEPRECIATIONS INSCRITES AU BILAN		
NOTE 29	CHARGES ET REVENUS FINANCIERS		
NOTE 30	AUTRES CHARGES ET PRODUITS HAO		
NOTE 31	REPARTITION DU RESULTAT ET AUTRES ELEMENTS CARACTERISTIQUES DES CINQ DERNIERS EXERCICES		
NOTE 32	PRODUCTION DE L'EXERCICE		
NOTE 33	ACHATS DESTINES A LA PRODUCTION		
NOTE 34	FICHE DE SYNTHESE DES PRINCIPAUX INDICATEURS FINANCIERS		
NOTE 35	LISTE DES INFORMATIONS SOCIALES, ENVIRONNEMENTALES ET SOCIETALES		
NOTE 36	TABLES DES CODES		

(1) les Notes non documentées ne doivent pas être jointes aux états financiers. Leur contenu peut être amélioré par les entités

A : Applicable A/N : Non applicable.

Par exemple pour une entité qui n'a pas de stocks et en-cours, elle doit cocher à l'intersection ('ligne NOTE 6' & 'colonne N/A')

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre IX

Chapitre 3 Bilan du Système Normal

SECTION 1 :	Règles générales de présentation du Bilan
SECTION 2 :	Modèles de Bilan du Système Normal

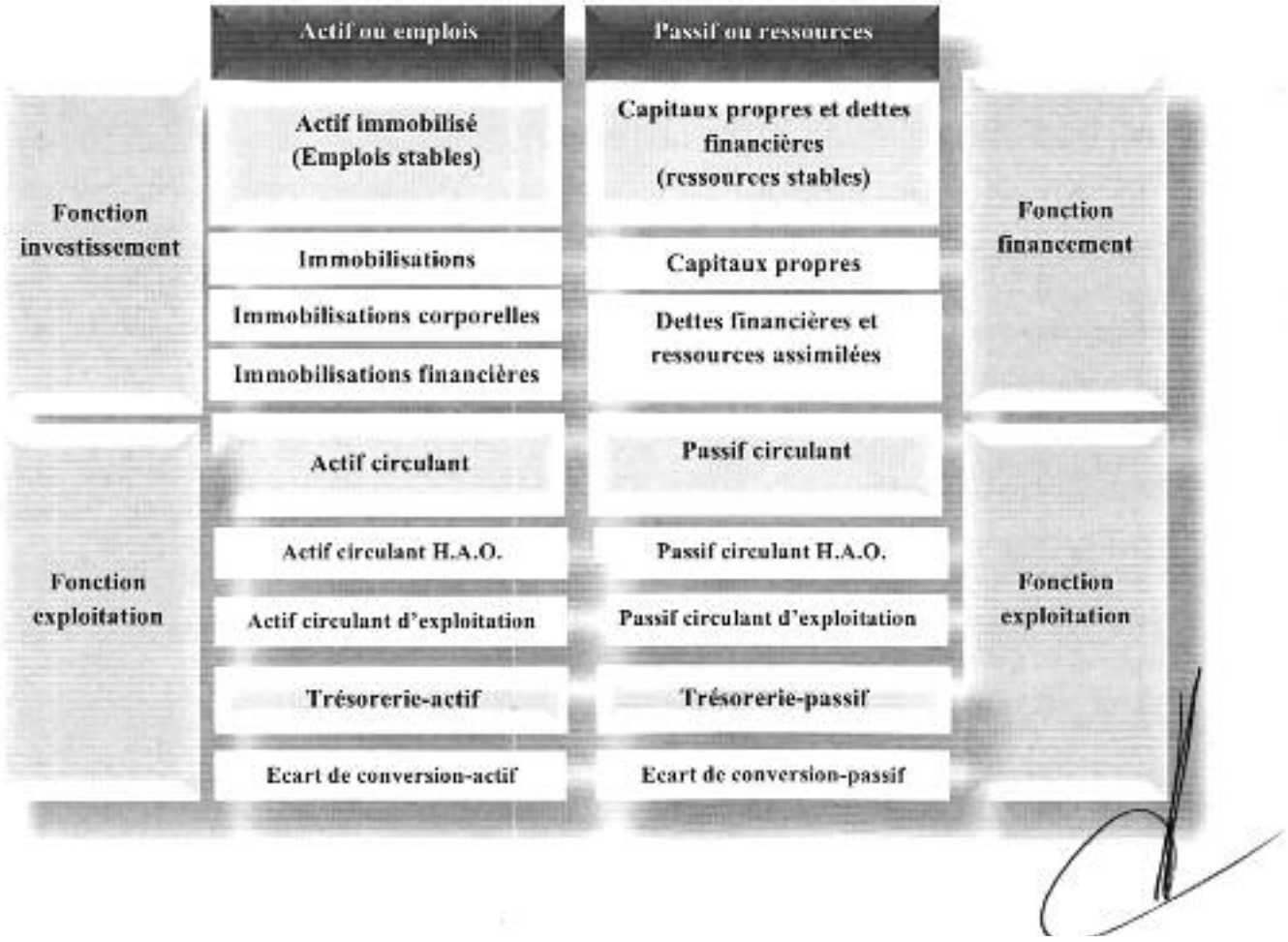
SECTION 1 : Règles générales de présentation

1.1. Principes

Le Bilan est un état de synthèse qui permet de décrire en termes d'actif et de passif la situation patrimoniale de l'entité à une date donnée. Le Système comptable OHADA préconise un bilan avant répartition du résultat et opte pour un classement fonctionnel des postes du bilan. Le bilan fonctionnel classe les éléments de l'actif et du passif selon trois grandes « fonctions » permettant d'analyser la vie économique de l'entité : la fonction investissement, la fonction financement et la fonction exploitation.

Le bilan est construit en 6 grandes masses :

- les capitaux propres et ressources assimilées (passif) versus actif immobilisé (actif) ;
- le passif circulant (passif) versus l'actif circulant (actif) ;
- la trésorerie - passif (passif) versus la trésorerie - actif (actif).



1.2. Description des postes

1.2.1. Postes du haut de bilan

Le « haut de Bilan » désigne les éléments du cycle financement et investissement. Il est composé d'éléments considérés comme stables (immobilisations, capitaux propres..). Plus précisément, le haut de Bilan correspond à l'actif, aux investissements réalisés (immobilisations incorporelles, corporelles et financières) et reflète, au passif, les moyens de financement des investissements : le recours aux actionnaires et aux prêteurs.

1.2.2. Postes du bas de Bilan

Le « bas de Bilan » désigne les éléments de l'actif circulant et de la trésorerie-actif d'une part ainsi que ceux du passif circulant et de la trésorerie-passif d'autre part.

1.2.2.1. Postes du bas de l'actif

Les postes directement liés aux opérations d'exploitation du cycle d'exploitation, stricto sensu (stocks, créances clients et comptes rattachés…), lesquels constituent l'actif circulant d'exploitation.

Les postes liés aux opérations peu fréquentes et non récurrentes, lesquels représentent l'actif circulant hors activité ordinaire (HAO).

Les postes de disponibilités (banques, CCP, caisse…) lesquels forment la trésorerie-actif.

1.2.2.2. Postes du bas du passif

Les postes liés directement aux opérations du cycle d'exploitation, stricto sensu (dettes fournisseurs et comptes rattachés, dettes fiscales et sociales…), qui constituent les dettes d'exploitation.

Les postes liés aux opérations peu fréquentes et non récurrentes qui représentent les dettes hors activité ordinaire.

Les soldes créditeurs de banque, les découverts… qui constituent la trésorerie- passif.

1.3. Analyse de la structure financière

1.3.1. Objectif

L'approche fonctionnelle retenue par le Système comptable OHADA permet :

- d'apprécier la structure financière de l'entité, dans une optique de continuité de l'activité ;

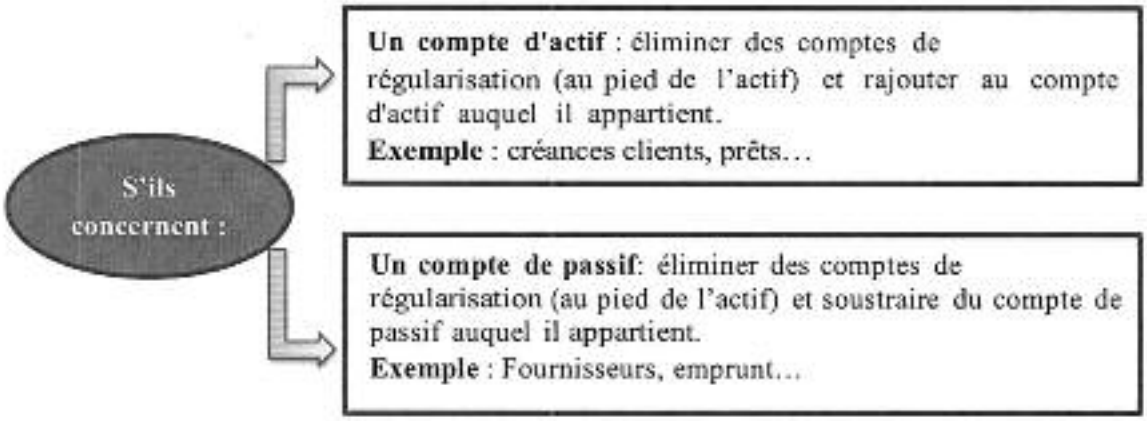
- d'évaluer les besoins financiers stables et circulants et le type de ressources dont dispose l'entité ;
- de déterminer l'équilibre financier en comparant les différentes masses du bilan classées par fonctions et en observant le degré de couverture des emplois par les ressources.

1.3.2. Retraitement spécifique

La structure du bilan du Système comptable OHADA étant par définition fonctionnelle, le seul retraitement à opérer afin d'obtenir les principaux indicateurs financiers portent sur l'écart de conversion.

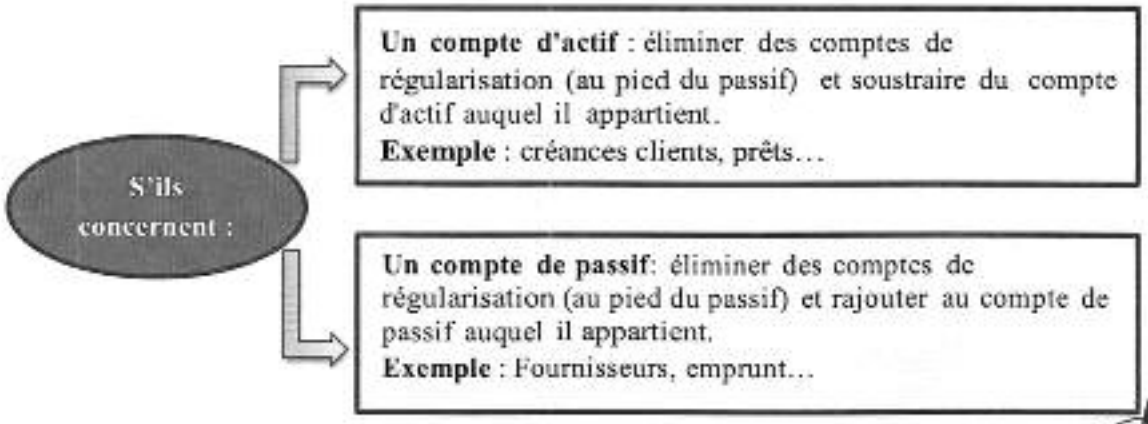
✓ **Les écarts de conversion-actif** :

Les écarts de conversion – actif doivent être éliminés afin de ramener les créances et les dettes concernées à leur valeur initiale.



✓ **les écarts de conversion-passif :**

Les écarts de conversion – passif doivent être éliminés afin de ramener les créances et les dettes concernées à leur valeur initiale.

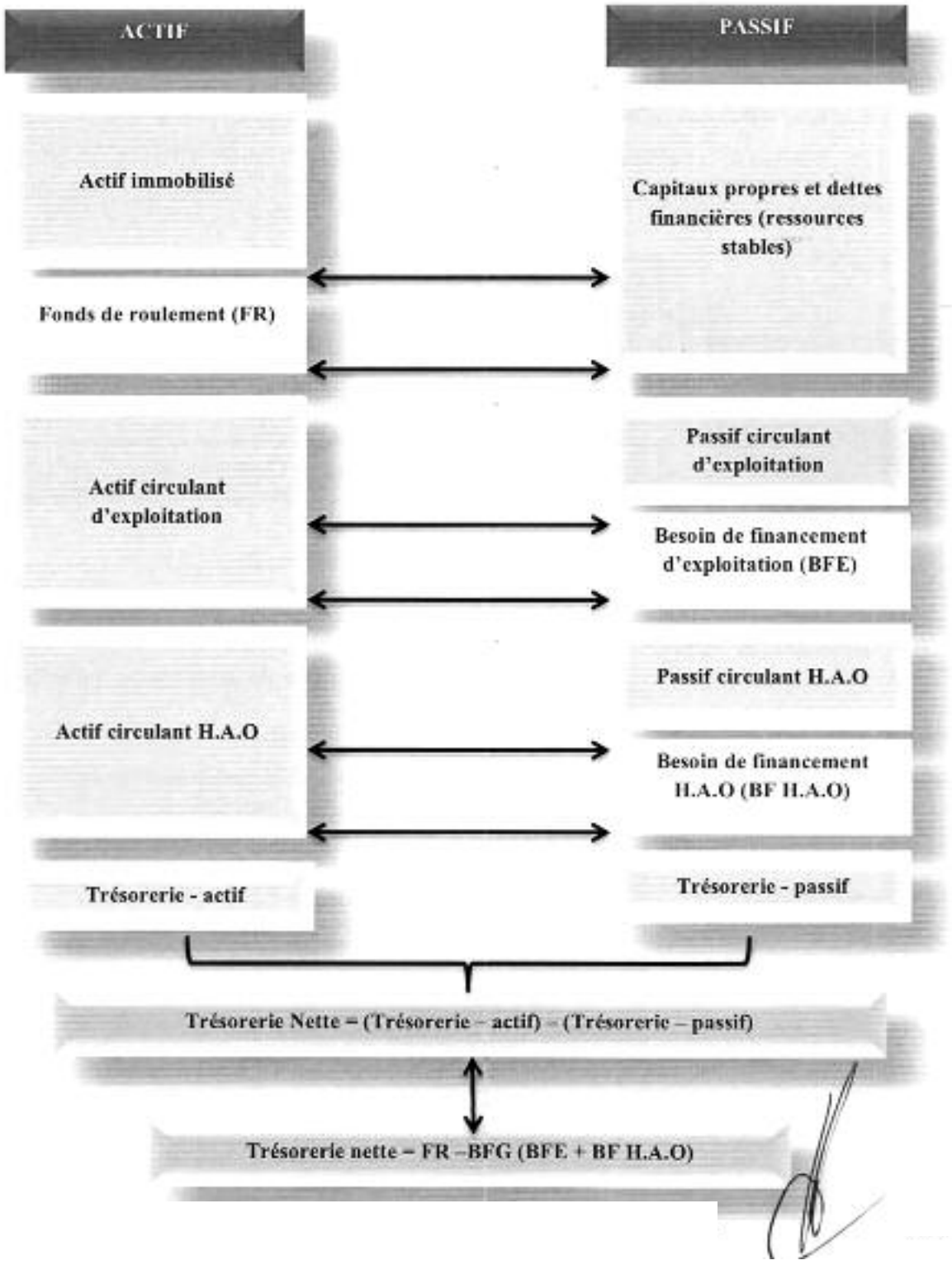


1.3.3. Les grands équilibres financiers du Bilan

L'analyse du Bilan permet de mettre en évidence les grands équilibres financiers par le calcul de quatre (4) notions fondamentales :

- le Fonds de Roulement (F.R) ;
- le Besoin de Financement d'Exploitation (BFE) ;
- le Besoin de Financement Hors Activité Ordinaire (BF.HAO) ;
- la trésorerie nette.

1.3.3.1. Présentation schématique



1.3.3.2. Fonds de roulement

A. Définition

Le fonds de roulement est donc l'excédent de ressources stables après financement des investissements. Il correspond aussi à la partie de l'actif circulant financée par les ressources stables.

B. Formule de calcul

✓ Par le haut du Bilan :

Fonds de roulement (FR)	= Ressources stables (capitaux propres + dettes financières) – Actif immobilisé en valeur nette

✓ Par le bas du Bilan :

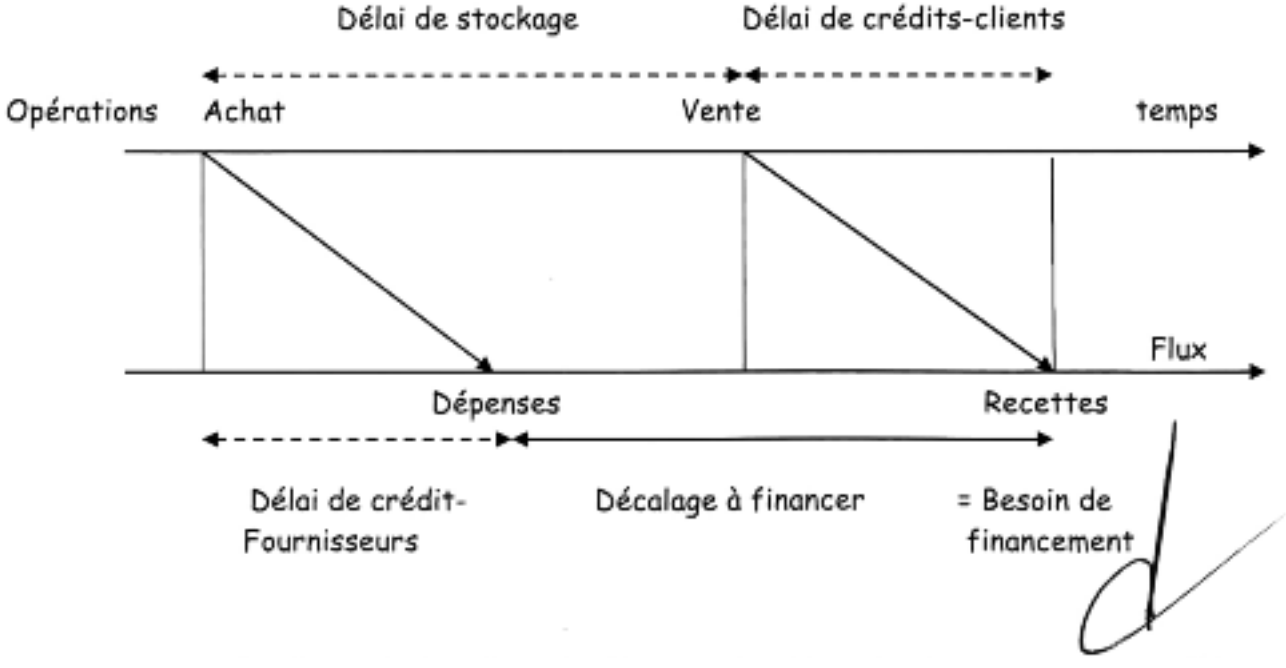
Fonds de roulement (FR)	= (Actif circulant + Trésorerie-Actif) - (Passif circulant + Trésorerie-Passif)

Le fonds de roulement constitue une garantie de liquidité de l'entité. Plus il est important, plus grande est cette garantie. Toutefois le FR pris isolément n'a qu'une signification relative. Pour déterminer si son niveau est satisfaisant, il faut le comparer au BFG.

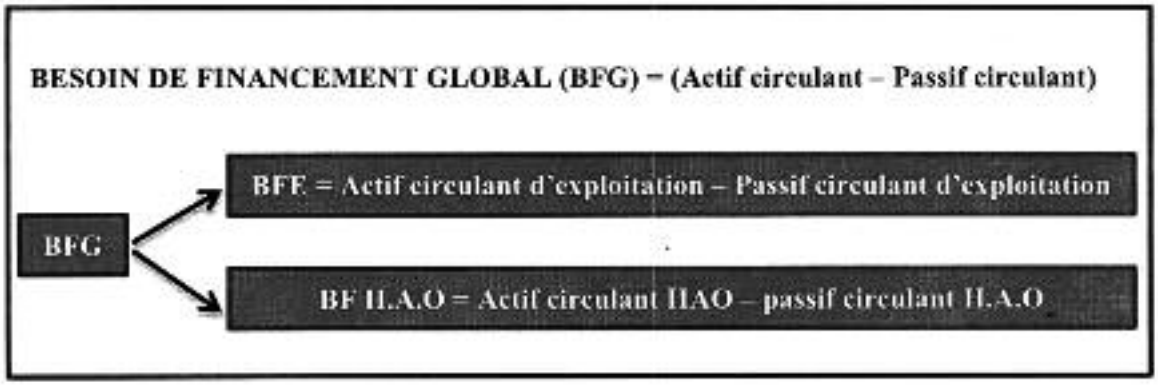
1.3.3.3. Le Besoin de Financement Global (BFG)

A. Définition

C'est un fonds nécessaire pour le financement du décalage entre les dépenses (achats) et les recettes (ventes).



B. Formule de calcul



Le BFE représente la composante la plus importante du BFG. Supposé directement lié au chiffre d'affaires, le BFE est une variable de gestion primordiale.

Le BF.HAO, composant généralement mineur du BFG, peut être très variable d'un exercice à un autre.

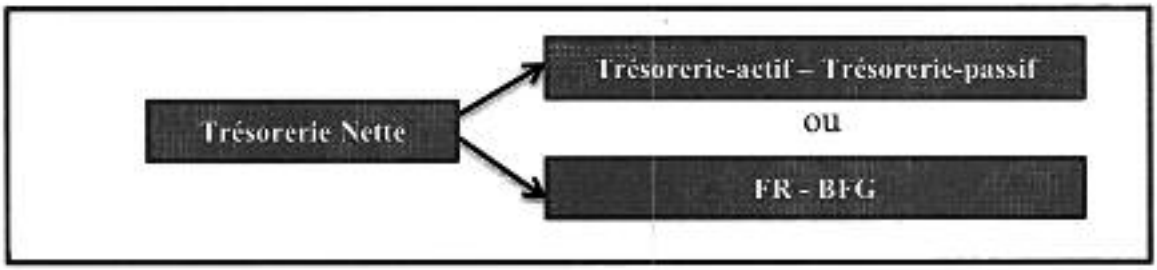
1.3.3.4. La trésorerie nette (TN)

A. Définition

La trésorerie nette est la différence entre l'actif de trésorerie et le passif de trésorerie.

C'est l'excédent du fonds de roulement après financement du BFG.

B. Formule de calcul



- ✓ Si FR > BFG –> le FR finance en totalité le BFG et il existe un excédent de ressources qui se retrouve en trésorerie ;
- ✓ Si FR < BFG => le FR ne finance qu'une partie du BFG. La différence doit alors être financée par crédit bancaire courant.

SECTION 2 : MODELE 1 (BILAN PAYSAGE)

Désignation entité:.....
Numéro d'identification :.....

BILAN AU 31 DECEMBRE N

BIF	ACTIF	Note	EXERCICE au 31/12/N			EXERCICE AU 31/12/N-1	BIP	PASSIF	
			BRUT	AMORT et DEPREC	NET	NET			
AD	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	3					CA	Capital	
AE	Frais de développement et de prospection						CB	Apporteurs capital non appelé	(-)
AF	Brevets, licences, logiciels et droits similaires						CD	Primes liées au capital social	
AG	Fonds commercial et droit au bail						CE	Ecarts de réévaluation	
AH	Autres immobilisations incorporelles						CF	Réserves indisponibles	
AI	IMMOBILISATIONS CORPORELLES	3					CG	Réserves libres	
AJ	Terrains (1) *(1)dont Placements en Net...../.....*						CH	Report à nouveau	(+ ou -)
AK	Bâtiments (1)dont Placements en Net...../.....						CJ	Résultat net de l'exercice (bénéfice + ou perte -)	
AL	Aménagements, agencements et installations						CL	Subventions d'investissement	
AM	Matériel, mobilier et actifs biologiques						CM	Provisions réglementées	
AN	Matériel de transport						CP	TOTAL CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES A	
AP	AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS	3					DA	Emprunts et dettes financières diverses	
AQ	IMMOBILISATIONS FINANCIERES	4					DB	Dettes de location acquisition	
AR	Titres de participation						DC	Provisions pour risques et charges	
AS	Autres immobilisations financières						DD	TOTAL DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES	
AZ	TOTAL ACTIF IMMOBILISE						DF	TOTAL RESSOURCES STABLES	
BA	ACTIF CIRCULANT HAO	5					DH	Dettes circulantes HAO	
BB	STOCKS ET ENCOURS	6					DI	Clients, avances reçues	
BG	CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES						DJ	Fournisseurs d'exploitation	
BH	Fournisseurs avances versées	17					DK	Dettes fiscales et sociales	
BI	Clients	7					DM	Autres dettes	
BJ	Autres créances	8					DN	Provisions pour risques à court terme	
BK	TOTAL ACTIF CIRCULANT						DP	TOTAL PASSIF CIRCULANT	
BQ	Titres de placement	9							
BR	Valeurs à encaisser	10					DQ	Banques, crédits d'escompte	
BS	Banques, chèques postaux, caisse et assimilés	11					DR	Banques, établissements financiers et crédits de trésor	
BT	TOTAL TRESORERIE-ACTIF						DT	TOTAL TRESORERIE-PASSIF	
BU	Ecart de conversion-Actif	12					DV	Ecart de conversion-Passif	
BZ	TOTAL GENERAL						DZ	TOTAL GENERAL	

SECTION 2 : MODELE 2 (BILAN ACTIF)

Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)**.....

BILAN AU 31 DECEMBRE N

REF	ACTIF	Note	EXERCICE au 31/12/ N			EXERCICE AU 31/12/N-1
			BRUT	AMORT et DEPREC.	NET	NET
AD	**IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**	3				
AE	Frais de développement et de prospection					
AF	Brevets, licences, logiciels, et droits similaires					
AG	Fonds commercial et droit au bail					
AH	Autres immobilisations incorporelles					
AI	**IMMOBILISATIONS CORPORELLES**	3				
AJ	Terrains (1) *(1) dont Placement en Net...../.....*					
AK	Bâtiments *(1) dont Placement en Net...../.....*					
AL	Aménagements, agencements et installations					
AM	Matériel, mobilier et actifs biologiques					
AN	Matériel de transport					
AP	**Avances et acomptes versés sur immobilisations**	3				
AQ	**IMMOBILISATIONS FINANCIERES**	4				
AR	Titres de participation					
AS	Autres immobilisations financières					
AZ	**TOTAL ACTIF IMMOBILISE**					
BA	**ACTIF CIRCULANT HAO**	5				
BB	**STOCKS ET ENCOURS**	6				
BG	**CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES**					
BH	Fournisseurs avances versées	17				
BI	Clients	7				
BJ	Autres créances	8				
BK	**TOTAL ACTIF CIRCULANT**					
BQ	Titres de placement	9				
BR	Valeurs à encaisser	10				
BS	Banques, chèques postaux, caisse et assimilés	11				
BT	**TOTAL TRESORERIE-ACTIF**					
BU	Ecart de conversion-Actif	12				
BZ	**TOTAL GENERAL**					

SECTION 2 : MODELE 2 (BILAN PASSIF)

Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)**.....

BILAN AU 31 DECEMBRE N

REF	PASSIF	Note	EXERCICE AU 31/12/N	EXERCICE AU 31/12/N-1
			NET	NET
CA	Capital	13		
CB	Apporteurs capital non appelé (-)	13		
CD	Primes liées au capital social	14		
CE	Ecarts de réévaluation	3c		
CF	Réserves indisponibles	14		
CG	Réserves libres	14		
CH	Report à nouveau (+ ou -)	14		
CJ	Résultat net de l'exercice (bénéfice + ou perte -)			
CL	Subventions d'investissement	15		
CM	Provisions réglementées	15		
CP	**TOTAL CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES**			
DA	Emprunts et dettes financières diverses	16		
DB	Dettes de location acquisition	16		
DC	Provisions pour risques et charges	16		
DD	**TOTAL DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES**			
DF	**TOTAL RESSOURCES STABLES**			
DH	Dettes circulantes HAO	5		
DI	Clients, avances reçues	7		
DJ	Fournisseurs d'exploitation	17		
DK	Dettes fiscales et sociales	18		
DM	Autres dettes	19		
DN	Provisions pour risques à court terme	19		
DP	**TOTAL PASSIF CIRCULANT**			
DQ	Banques, crédits d'escompte	20		
DR	Banques, établissements financiers et crédits de trésorerie	20		
DT	**TOTAL TRESORERIE-PASSIF**			
DV	Ecart de conversion-Passif	12		
DZ	**TOTAL GENERAL**			

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre IX

Chapitre 4

Compte de résultat du Système Normal

SECTION 1 :	Règles générales de présentation du Compte de résultat
SECTION 2 :	Modèle de Compte de résultat du Système Normal

SECTION 1 : Règles générales de présentation

Le Compte de résultat recense, pour une période donnée toutes les ressources produites par l'activité de l'entité et les charges consommées ou occasionnées par les moyens mis en œuvre et en fonction de deux grandes rubriques :

- **Activité ordinaire (exploitation, financier) ;**
- **Activité HAO.**

La différence entre ces produits et ces charges donne le résultat de l'exercice (bénéfice ou perte) qui traduit l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'entité.

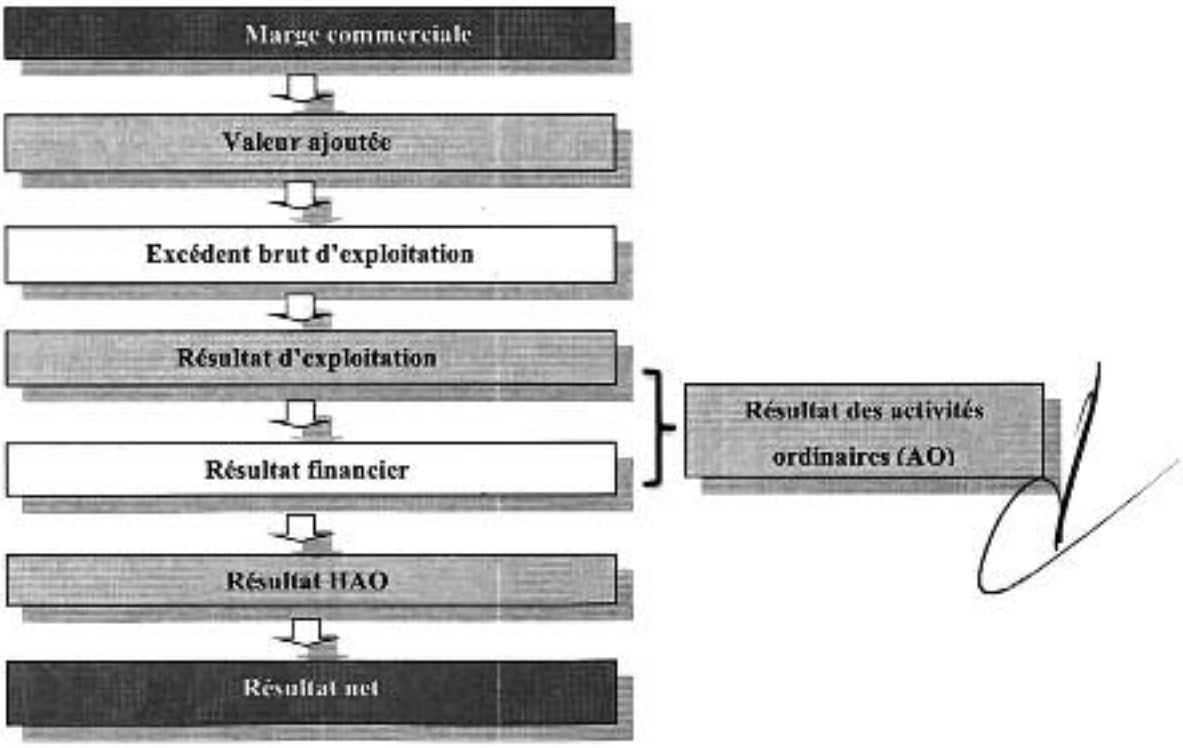
L'activité ordinaire est composée des opérations d'exploitation et financière.

L'activité d'exploitation regroupe les opérations liées à l'activité de l'entité ; par exemple, l'achat et la vente des marchandises.

L'activité financière correspond aux opérations financières de l'entité : les charges induites par exemple par les intérêts d'un emprunt (charges financières), les placements ou l'encaissement d'un dividende versé par une filiale (produits financiers) par exemple.

Les charges et produits HAO correspondent à des flux non récurrents, ayant un caractère accidentel ou extraordinaire.

Pour faciliter la lecture du compte de résultat et une analyse de la performance de l'entité, le Plan Comptable OHADA (en abrégé PCGO) préconise la présentation d'un compte de résultat en liste. Cette présentation à l'avantage de mettre en évidence en cascade, de façon claire, les soldes intermédiaires de gestion retenus par le Plan comptable OHADA qui sont :



SOLDES INTERMEDIAIRES DE GESTION	INTERPRETATIONS
MARGE COMMERCIALE	Ce solde permet de calculer la performance des entités commerciales. Elle représente le supplément de valeur apportée par l'entité au coût des marchandises vendues dans l'exercice.
VALEUR AJOUTEE	La valeur ajoutée représente la richesse créée par l'entité du fait de ses opérations d'exploitation et mesure son poids économique. En effet, la valeur ajoutée mesure l'accroissement de valeur que l'entité apporte aux biens et services dans l'exercice de ses activités professionnelles courantes.
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (EBE)	L'EBE est la ressource que l'entité tire de son exploitation après avoir rémunéré le facteur travail. Il mesure la performance économique de l'entité indépendamment de son mode de financement, de ses choix en matière d'investissement et de distribution. Il constitue un bon critère de la performance industrielle et commerciale de l'entité. C'est un indicateur de comparaison des entités du même secteur d'activité. Si l'EBE est négatif, on parle alors d'Insuffisance Brut d'Exploitation (IBE).
RESULTAT D'EXPLOITATION	Le résultat d'exploitation mesure la performance économique industrielle et commerciale, sans tenir compte de sa politique de financement. Il représente la ressource nette dégagée par la totalité des opérations d'exploitation.
RESULTAT FINANCIER	Le résultat financier met en évidence les choix effectués en matière de financement (activité d'endettement et de placement) et l'impact du mode de financement sur le résultat de l'entité.
RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES	Le résultat A.O mesure la performance de l'activité économique et financière de l'entité. C'est le résultat courant, c'est-à-dire provenant de l'activité normale et habituelle de l'entité.
RESULTAT H.A.O	Le résultat H.A.O est le résultat des opérations peu fréquentes et non récurrentes de l'entité.
RESULTAT DE L'EXERCICE	Le résultat de l'exercice représente le revenu qui revient aux associés. En principe, une partie de ce résultat est distribuée aux associés et une autre est réservée à la constitution de l'autofinancement de l'entité pour assurer sa croissance.

SECTION 2 : MODELE DE COMPTE DE RESULTAT

Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)**.....

COMPTE DE RESULTAT AU 31 DECEMBRE N

REF	LIBELLES			NOTE	EXERCICE AU 31/12/N NET	EXERCICE AU 31/12/N-1 NET
TA	Ventes de marchandises	A	+	21		
RA	Achats de marchandises		-	22		
RB	Variation de stocks de marchandises		-/+	6		
XA	**MARGE COMMERCIALE (Somme TA à RB)**					
TB	Ventes de produits fabriqués	B	+	21		
TC	Travaux, services vendus	C	+	21		
TD	Produits accessoires	D	+	21		
XB	**CHIFFRE D'AFFAIRES (A + B + C + D)**					
TE	Production stockée (ou déstockage)		-/+	6		
TF	Production immobilisée			21		
TG	Subventions d'exploitation			21		
TH	Autres produits		+	21		
TI	Transferts de charges d'exploitation		+	12		
RC	Achats de matières premières et fournitures liées		-	22		
RD	Variation de stocks de matières premières et fournitures liées		-/+	6		
RE	Autres achats		-	22		
RF	Variation de stocks d'autres approvisionnements		-/+	6		
RG	Transports		-	23		
RH	Services extérieurs		-	24		
RI	Impôts et taxes		-	25		
RJ	Autres charges		-	26		
XC	**VALEUR AJOUTEE (XB +RA+RB) + (somme TE à RJ)**					
RK	Charges de personnel		-	27		
XD	**EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (XC+RK)**			28		
TJ	Reprises d'amortissements, provisions et dépréciations		+	28		
RL	Dotations aux amortissements, aux provisions et dépréciations		-	3C&28		
XE	**RESULTAT D'EXPLOITATION (XD+TJ+ RL)**					
TK	Revenus financiers et assimilés		+	29		
TL	Reprises de provisions et dépréciations financières		+	28		
TM	Transferts de charges financières		+	12		
RM	Frais financiers et charges assimilées		-	29		
RN	Dotations aux provisions et aux dépréciations financières		-	3C&28		
XF	**RESULTAT FINANCIER (somme TK à RN)**					
XG	**RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (XE+XF)**					
TN	Produits des cessions d'immobilisations		+	3D		
TO	Autres Produits HAO		+	30		
RO	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations		-	3D		
RP	Autres Charges HAO		-	30		
XH	**RESULTAT HORS ACTIVITES ORDINAIRES (somme TN à RP)**					
RQ	Participation des travailleurs		-	30		
RS	Impôts sur le résultat		-			
XI	**RESULTAT NET (XG+XH+RQ-RS)**					

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA

Titre IX

Chapitre 5

Tableau des flux de trésorerie

SECTION 1 :	Règles générales de présentation du Tableau des flux de trésorerie
SECTION 2 :	Modèle de Tableau des flux de trésorerie

SECTION 1 : Règles générales de présentation

1.1. Règles générales

Le Tableau des flux de trésorerie doit présenter les entrées et les sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie classées en trois catégories :

- flux de trésorerie des activités opérationnelles ;
- flux de trésorerie des activités d'investissement ;
- et flux de trésorerie des activités de financement.

Trésorerie nette au 1er janvier	**(A)**
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	**(B)**
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements	**(C)**
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	**(D)**
Flux de trésorerie provenant du financement par les capitaux propres / **Trésorerie provenant du financement par les capitaux étrangers**	
Variation de la trésorerie nette de la période	**(F = B + C + D)**
Trésorerie nette au 31 Décembre	**(G = F + A)**

1.2. Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles

Les flux des activités opérationnelles sont les flux des principales activités génératrices de produits de l'entité ainsi que toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.

1.2.1. Capacité d'autofinancement globale (C.A.F.G.)

Elle est calculée à partir de l'E.B.E., selon la logique suivante :

C.A.F.G. = E.B.E. (cf. Compte de résultat)

- Charges « décaissables » restantes (après calcul de l'E.B.E.)

+ Produits « encaissables » restants (après calcul de l'E.B.E.)

1.2.1.1. Formule de calcul

	Excédent Brut d'Exploitation
+	Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisation (compte 654)
-	Produits des cessions courantes d'immobilisation (compte 754)
=	**CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT D'EXPLOITATION**
+	Revenus financiers
+	Gains de change
+	Transferts de charges financières
+	Produits HAO
+	Transferts de charges HAO
-	Frais financiers
-	Pertes de change
-	Participation
-	Impôt sur les résultats
=	**CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE**

1.2.1.2. Analyse

A. Capacité d'autofinancement d'exploitation

Elle représente l'ensemble des ressources de financement internes dégagées par l'activité d'exploitation de l'entité. Elle constitue un flux résiduel de trésorerie effective ou potentielle généré par les opérations d'exploitation.

B. Capacité d'autofinancement globale (CAFG)

La CAFG calculée est la capacité globale, compte tenu non seulement du circuit d'exploitation mais aussi des opérations financières et hors activités ordinaires (H.A.O.), et après impôts sur les bénéfices.

La CAFG représente la trésorerie potentielle globale, disponible sur une certaine période, dont l'entité peut disposer pour financer l'investissement. Le niveau de la CAFG est l'expression de l'aptitude de l'entité :

- à renouveler ses investissements (maintien de son capital technique) ;
- à réaliser, au-delà, des investissements de croissance.

La CAFG est donc le principal indicateur du potentiel de financement de la croissance de l'entité.

1.2.1.3. Passage de la CAFG au flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles

La CAFG diffère de la trésorerie générée par les activités opérationnelles au cours de l'exercice sur deux points :

- elle tient compte des variations de stocks (qui n'ont pas d'impact sur la trésorerie) ;
- elle est calculée à partir des produits et charges comptabilisés, et non à partir des encaissements et décaissements correspondants enregistrés au cours de l'exercice.

Par conséquent, des corrections sont nécessaires pour passer de la CAFG aux flux de trésorerie.

En effet, le décalage entre produits et encaissements d'une part, charges et décaissements d'autre part, se traduit par l'apparition de créances et de dettes au bilan. Ainsi pour obtenir les encaissements et les décaissements liés aux produits encaissables et charges décaissables de l'exercice, il faut utiliser les relations suivantes :

Encaissements au cours de l'exercice N = Produits (N) + Créances (N – 1) – Créances (N)

Variation des créances

Décaissements au cours de l'exercice N = Achats (N) + Dettes (N – 1) – Dettes N.

Variation des dettes

Par ailleurs, dans le compte de résultat figure dans les charges le montant des achats consommés qui tient compte de la variation des stocks. Or, ce sont les achats de marchandises et de matières premières qui génèrent des dettes vis-à-vis des fournisseurs.

Pour reconstituer le montant des marchandises et matières premières achetées, il faut éliminer la variation des stocks.

Achats de l'exercice = Achats consommés – Δ Stocks

En résumé, le passage de la CAFG aux flux de trésorerie des activités opérationnelles nécessite la prise en compte de la variation des créances et des dettes et la neutralisation de la variation des stocks.

	Capacité d'Autofinancement Globale (CAFG)
-	Variation de l'actif circulant HAO (exercices N-N-1) [1]
-	Variation des stocks et en-cours (exercices N-N-1) [a]
-	Variation des créances et emplois assimilés et des intérêts courus des immobilisations financiers (exercices N-N-1)[a] et [1]
+	Variation du passif circulant et des intérêts des emprunts et dettes financières courus (exercices N-N-1) [b] et [1]
=	**Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles**

(a) Si les stocks ou les créances augmentent, la variation est négative. Elle est positive dans le cas contraire.

(b) Si les dettes augmentent, la variation est positive. Elle est négative dans le cas contraire.

(1) A l'exclusion par exemple :

- des variations liées aux dettes et créances sur cession et acquisition ou production d'immobilisations. Ces variations sont prises en compte pour déterminer les décaissements liés aux acquisitions d'immobilisation (en cas d'acquisition à crédit) et les encaissements liés aux cessions d'immobilisations (en cas de cession à crédit) ;
- des variations liées aux dettes et créances rattachées aux opérations de financement (variation de créances liée aux subventions d'investissement par exemple) ;
- de la variation des ecarts de conversion d'exploitation;

- de la variation des apporteurs sur le capital ;
- de la variation des apporteurs restant dû sur capital appelé ;
- de la variation du versement restant à effectuer sur titre de placement non libérés ;
- **et d'une manière générale**, toutes les dettes et créances relatives à la variation du besoin de financement lié aux activités opérationnelles qui sont rattachables à un compte de charge ou de produit retenu pour le calcul de la capacité d'autofinancement globale.

On constate que le retraitement fait intervenir les variations des stocks, des créances et des dettes liées aux activités opérationnelles (créances et dettes exclusivement liées à des produits encaissables et charges décaissables retenus pour le calcul de la CAFG), c'est-à-dire les composantes de la variation du besoin de financement lié aux activités opérationnelles. On peut donc déduire que :

	Capacité d'Autofinancement Globale (CAFG)
-	Variation du besoin de financement lié aux activités opérationnelles (2)
=	**Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles**

(2) Une augmentation du besoin de financement lié aux activités opérationnelles traduit une variation négative de la trésorerie. Dans le cas inverse, une partie de la trésorerie qui avait été investie dans le besoin de financement lié aux activités opérationnelles est récupérée, la variation est positive.

Interprétation : Le montant des flux des activités opérationnelles permet de mesurer la capacité à investir. Ce montant peut être rapporté au chiffre d'affaires. Ce taux exprime la « capacité à investir » de l'entité. Plus ce taux est élevé, plus l'entité dispose de marges disponibles pour investir.

1.3. Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement

Les activités d'investissement correspondent à l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et aux autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.

Sont considérés comme flux provenant des activités d'investissement, tous les décaissements et encaissements liés aux acquisitions et aux cessions d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières.

exemples :

- sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations incorporelles (marques, brevets, etc.), corporelles (terrains, constructions, matériel et outillage, etc.) y compris les immobilisations produites par l'entité et les frais de développement inscrits à l'actif ;
- entrées de trésorerie découlant de la cession des immobilisations incorporelles et corporelles ;
- sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations financières (titres de participations et autres titres à long terme, dépôts et cautionnements, prêts ou avances à long terme consentis à des tiers etc.) ;
- entrées de trésorerie découlant de la cession et du remboursement des immobilisations financières.

Par contre, les variations d'immobilisations qui n'ont pas générées un flux de trésorerie ne figurent pas dans le tableau des flux.

exemples :

- acquisition d'une entité au moyen d'une émission d'action ;
- « acquisition » d'une immobilisation dans le cadre d'un contrat de location acquisition.

En résumé, les flux de trésorerie provenant des activités d'investissement peuvent être synthétisés de la façon suivante :

	Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières (1)
+	Encaissements liés aux cessions d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières (2)
=	**Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement**

(1) Déduire du montant des acquisitions de l'exercice la variation des dettes sur acquisitions d'immobilisations pour l'obtention des décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières.

Pour reconstituer, le montant des acquisitions d'immobilisations corporelles de l'exercice, il faut utiliser la relation suivante par exemple :

Acquisition d'immobilisations corporelles = Variation des immobilisations corporelles nettes (exercices N-N-1)
+ Dotations aux amortissements (exercice N)
+ Dotations aux dépréciations (exercice N)
+ Valeur comptable nette des immobilisations corporelles cédées (exercice N)
+ Avances et acomptes sur immobilisations corporelles, payés au cours de l'exercice et non livrées
- Ecart et provision spéciale de réévaluation de l'exercice de réévaluation uniquement (exercice N)
- Coûts relatifs au démantèlement, à l'enlevement de l'immobilisation et à la remise en état du site imputés aux immobilisations de l'exercice en cours
- Avances et acomptes, sur immobilisations corporelles acquises au cours de l'exercice, payés au cours des exercices précédents

(2) = prix de cession des immobilisations - variation des créances sur cessions d'immobilisations (exercices N-N-1).

☞ **Remarque** : dans la conception du Tableau des flux de trésorerie du Système comptable OHADA, la variation du besoin de financement global (BFG) est décomposée en deux parties :

- variation du besoin de financement lié aux activités opérationnelles ;
- variation du besoin de financement lié aux activités d'investissement (variation des créances et dettes sur cession et acquisition d'immobilisations).

Interprétation : Le montant des flux de trésorerie des activités d'investissement indique le besoin net de l'entité en matière d'investissement. Il peut être rapporté au chiffre d'affaires pour mesurer le taux d'investissement net.

Une entité dont les investissements sont élevés et les cessions faibles ou nulles est dans une stratégie de croissance.

Une entité dont les investissements sont élevés mais qui a cédé des immobilisations est plutôt dans une stratégie de croissance et de reconfiguration de son outil de travail. Une entité qui investit peu et cède des immobilisations est dans une stratégie de recentrage.

1.4. Flux de trésorerie provenant des activités de financement

Les flux des activités de financement sont ceux provenant des activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entité.

Sont considérés comme flux provenant des activités de financement, tous les décaissements et encaissements résultant des changements dans le montant et la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entité.

exemples :

- entrées de trésorerie provenant des augmentations de capital en numéraire ;
- entrées de trésorerie provenant de nouveaux emprunts ;
- entrées de trésorerie provenant des subventions d'investissement ;
- sorties de trésorerie liées aux distributions de dividendes ;
- sorties de trésorerie liées aux remboursements d'emprunts ;
- sorties de trésorerie liées au remboursement de la dette de location-acquisition lorsque l'entité est le preneur d'un contrat de location-acquisition.

☞ **Remarque** : si l'acquisition d'immobilisation liée à un contrat de location d'acquisition constitue une transaction sans effet de trésorerie, il est important de noter que le remboursement de la dette relative à ce contrat doit figurer dans les flux provenant des activités de financement. En effet, dans les décaissements relatifs aux loyers de location acquisition, seule la quote-part du loyer liée aux intérêts (compte **672 Intérêts dans loyers de location acquisition**) est maintenue dans les flux provenant des activités opérationnelles. La part du décaissement relative au remboursement de la dette (compte **17 Dettes de location acquisition)** a été exclue des flux provenant des activités opérationnelles et considérée alors comme un flux provenant des activités de financement.

En revanche, les variations de capitaux propres ou d'emprunts qui n'ont pas générées un flux de trésorerie ne figurent pas dans le tableau des flux.

exemples :

- conversion de dettes en capitaux propres ;
- augmentation du capital par incorporation de réserves.

En résumé, les flux de trésorerie provenant des activités de financement peuvent être synthétisés de la façon suivante :

	Augmentations de capital par apports nouveaux
+	Subventions d'investissement reçues
-	Prélèvements sur le capital
-	Distribution de dividendes
=	**Flux de trésorerie provenant des capitaux propres (1)**
	Emprunts
+	Autres dettes financières
-	Remboursements des emprunts et autres dettes financières
=	**Trésorerie provenant des capitaux étrangers (2)**
=	**Flux de trésorerie provenant des activités de financement (3) = (1) + (2)**

Interprétation : Le montant des flux de trésorerie des activités de financement explique la manière dont l'entité se finance, soit sous la forme de fonds propres, soit sous la forme de dettes financières. L'analyse des flux de trésorerie liés au financement révèle la stratégie de financement choisie par l'entité.

SECTION 2 : MODELE DE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) :** .....

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

REF	LIBELLES		Note	EXERCICE N	EXERCICE N-1
ZA	Trésorerie nette au 1er janvier (Trésorerie actif N-1 - Trésorerie passif N-1)	A			
	Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles				
FA	**Capacité d'Autofinancement Globale (CAFG)**				
FB	-Actif circulant HAO [1]				
FC	- Variation des stocks				
FD	- Variation des créances				
FE	+ Variation du passif circulant [1]				
	Variation du BF lié aux activités opérationnelles (FB+FC+FD+FE) ;				
ZB	**Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles (somme FA à FE)**	B			
	Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements				
FF	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations incorporelles				
FG	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations corporelles				
FH	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations financières				
FI	+ Encaissements liés aux cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles				
FJ	+ Encaissements liés aux cessions d'immobilisations financières				
ZC	**Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement (somme FF à FJ)**	C			
	Flux de trésorerie provenant du financement par les capitaux propres				
FK	+ Augmentations de capital par apports nouveaux				
FL	+ Subventions d'investissement reçues				
FM	- Prélèvements sur le capital				
FN	- Dividendes versés				
ZD	**Flux de trésorerie provenant des capitaux propres (somme FK à FN)**	D			
	Trésorerie provenant du financement par les capitaux étrangers				
FO	+ Emprunts				
FP	+ Autres dettes financières				
FQ	- Remboursements des emprunts et autres dettes financières				
ZE	**Flux de trésorerie provenant des capitaux étrangers (somme FO à FQ)**	E			
ZF	**Flux de trésorerie provenant des activités de financement (D+E)**	F			
ZG	**VARIATION DE LA TRÉSORERIE NETTE DE LA PÉRIODE (B+C+F)**	G			
ZH	Trésorerie nette au 31 Décembre (G+A) Contrôle : Trésorerie actif N - Trésorerie passif N =	H			

[1] à l'exclusion des variations des créances et dettes liées aux activités d'investissement (variation des créances sur cession d'immobilisation et des dettes sur acquisition ou production d'immobilisation) et de financement (par exemple variation des créances sur subventions d'investissements reçues).

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre IX

Chapitre 6

Notes annexes du Système Normal

SECTION 1 :	Règles générales de présentation du bilan
SECTION 2 :	Modèle de Notes annexes du Système Normal

SECTION 1 : Règles générales de présentation

1.1. Présentation des Notes annexes

Les Notes annexes font partie intégrante des états financiers. Les Notes annexes permettent de compléter et de commenter l'information donnée par le Bilan, le Compte de résultat et le Tableau des flux de trésorerie. Elle tient compte de toutes les informations utiles à la prise de décision en vertu de la convention de l'importance significative.

Toute information inscrite dans les Notes annexes ne peut pas se substituer à une inscription dans le bilan et le compte de résultat.

Des informations déjà portées au Bilan ou au Compte de résultat n'ont pas à être reprises dans les Notes annexes.

Les éléments d'information chiffrés des Notes annexes sont établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux du Bilan et du Compte de résultat.

Les Notes annexes doivent comporter obligatoirement une déclaration explicite de conformité au Plan Comptable OHADA (PCGO). Les états financiers ne doivent être déclarés conformes au SYSCOHADA que s'ils sont conformes à toutes les dispositions relatives au Système comptable OHADA.

1.2. Structure des Notes annexes

Chaque élément des états financiers de synthèse doit faire l'objet d'une référence croisée vers l'information liée figurant dans les notes.

Les modèles de Notes ci-dessous non documentés ne doivent pas être joints aux états financiers. Leur contenu peut être amélioré par les entités.

NOTES	INTITULES
NOTE 1	DETTES GARANTIES PAR DES SURETES REELLES
NOTE 2	INFORMATIONS OBLIGATOIRES
NOTE 3A	IMMOBILISATION BRUTE
NOTE 3B	BIENS PRIS EN LOCATION ACQUISITION
NOTE 3C	IMMOBILISATIONS : AMORTISSEMENTS
NOTE 3D	IMMOBILISATIONS : PLUS-VALUES ET MOINS VALUE DE CESSION
NOTE 3E	INFORMATIONS SUR LES REEVALUATIONS EFFECTUEES PAR L'ENTITE
NOTE 3F	TABLEAU D'ETALEMENT DES CHARGES IMMOBILISEES
NOTE 4	IMMOBILISATIONS FINANCIERES
NOTE 5	ACTIF CIRCULANT HAO
NOTE 6	STOCKS ET ENCOURS
NOTE 7	CLIENTS PRODUITS A RECEVOIR
NOTE 8	AUTRES CREANCES
NOTE 9	TITRES DE PLACEMENT
NOTE 10	VALEURS A ENCAISSER
NOTE 11	DISPONIBILITES
NOTE 12	ECARTS DE CONVERSION
NOTE 13	CAPITAL : VALEUR NOMINALE DES ACTIONS OU PARTS
NOTE 14	PRIMES ET RESERVES
NOTE 15A	SUBVENTIONS ET PROVISIONS REGLEMENTEES
NOTE 15B	AUTRES FONDS PROPRES
NOTE 16A	DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES
NOTE 16B	ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES (METHODE ACTUARIELLE)
NOTE 16B bis	ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES (METHODE ACTUARIELLE)
NOTE 16C	ACTIFS ET PASSIFS EVENTUELS
NOTE 17	FOURNISSEURS D'EXPLOITATION
NOTE 18	DETTES FISCALES ET SOCIALES
NOTE 19	AUTRES DETTES ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME
NOTE 20	BANQUES, CREDIT D'ESCOMPTE ET DE TRESORERIE
NOTE 21	CHIFFRE D'AFFAIRES ET AUTRES PRODUITS
NOTE 22	ACHATS
NOTE 23	TRANSPORTS
NOTE 24	SERVICES EXTERIEURS
NOTE 25	IMPOTS ET TAXES
NOTE 26	AUTRES CHARGES
NOTE 27A	CHARGES DE PERSONNEL
NOTE 27B	EFFECTIFS, MASSE SALARIALE ET PERSONNEL EXTERIEUR
NOTE 28	PROVISIONS ET DEPRECIATIONS INSCRITES AU BILAN
NOTE 29	CHARGES ET REVENUS FINANCIERS
NOTE 30	AUTRES CHARGES ET PRODUITS HAO
NOTE 31	REPARTITION DU RESULTAT ET AUTRES ELEMENTS CARACTERISTIQUES DES CINQ DERNIERS EXERCICES
NOTE 32	PRODUCTION DE L'EXERCICE
NOTE 33	ACHATS DESTINES A LA PRODUCTION
NOTE 34	FICHE DE SYNTHESE DES PRINCIPAUX INDICATEURS FINANCIERS
NOTE 35	LISTE DES INFORMATIONS SOCIALES, ENVIRONNEMENTALES ET SOCIETALES A FOURNIR
NOTE 36	TABLES DES CODES

NOTE 1 : DETTES GARANTIES PAR DES SURETES REELLES

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) :** .....

NOTE 1

DETTES GARANTIES PAR DES SURETES REELLES

LIBELLES	Note	Montant brut	SURETES REELLES		
			Hypothèques	Nantissements	Gages/ autres
Dettes financières et ressources assimilées :					
Emprunts obligataires convertibles					
Autres emprunts obligataires					
Emprunts et dettes des établissements de crédit					
Autres dettes financières					
SOUS TOTAL (1)					
Dettes de location-acquisition :					
Dettes de crédit-bail immobilier					
Dettes de crédit-bail mobilier					
Dettes sur contrats de location-vente					
Dettes sur contrats de location-acquisition					
SOUS TOTAL (2)					
Dettes du passif circulant :					
Fournisseurs et comptes rattachés					
Clients					
Personnel					
Sécurité sociale et organismes sociaux					
Etat					
Organismes internationaux					
Associés et groupe					
Créditeurs divers					
SOUS TOTAL (3)					
TOTAL (1) + (2) + (3)					

ENGAGEMENTS FINANCIERS		Engagements donnés	Engagements reçus
Engagements consentis à des entités liées			
Primes de remboursement non échues			
Avals, cautions, garanties			
hypothèques, nantissements, gages, autres			
Effets escomptés non échus			
Créances commerciales et professionnelles cédées			
Abandons de créances conditionnels			
TOTAL			

Commentaire :

- *Indiquer la raison d'être des suretés.*

NOTE 2 : INFORMATIONS OBLIGATOIRES

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) :** .....

NOTE 2

INFORMATIONS OBLIGATOIRES

A - DECLARATION DE CONFORMITE AU SYSCOHADA

B - REGLES ET METHODES COMPTABLES

C- DEROGATION AUX POSTULATS ET CONVENTIONS COMPTABLES

D - INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES RELATIVES AU BILAN, AU COMPTE DE RESULTAT ET AU TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

NOTE 3A : IMMOBILISATION BRUTE

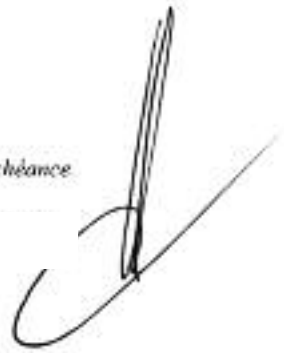
Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)**.....

NOTE 3A
IMMOBILISATION BRUTE

SITUATIONS ET MOUVEMENTS / RUBRIQUES	MONTANT BRUT A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	Acquisitions Apports Créations	Virements de poste à poste	Suite à une réévaluation pratiquée au cours de l'exercice	Cessio Scissio Hors servic
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES					
Frais de développement et de prospection					
Brevets, licences, logiciels, et droits similaires					
Fonds commercial et droit au bail					
Autres immobilisations incorporelles					
IMMOBILISATIONS CORPORELLES					
Terrains hors immeuble de placement					
Terrains - immeuble de placement					
Bâtiments hors immeuble de placement					
Bâtiments - immeuble de placement					
Aménagements, agencements et installations					
Matériel, mobilier et actifs biologiques					
Matériel de transport					
AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
Titres de participation					
Autres immobilisations financières					
TOTAL GENERAL					

Commentaire :

- *Toute variation significative doit être commentée.*
- *Détailler les éléments constitutifs du fonds commercial et indiquer la date d'acquisition.*
- *Pour l'immobilisation incorporelle relative à la concession faire un descriptif de l'accord.*
- *Indiquer :*
  - *la nature de la créance ;*
  - *la durée de la concession ;*
  - *l'échéance.*
- *Indiquer les créances du groupe avec nature et date d'échéance.*
- *Pour les banques, DAT indiquer le nom de la banque le montant et la date d'échéance.*



NOTE 3B : BIENS PRIS EN LOCATION ACQUISITIO

Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-12-....**
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois).....**

NOTE 3B
BIENS PRIS EN LOCATION ACQUISITION

SITUATIONS ET MOUVEMENTS / RUBRIQUES	NATURE DU CONTRAT (1)	A MONTANT BRUT A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	AUGMENTATIONS B		
			Acquisitions Apports Créations	Virements de poste à poste	Suite à une réévaluation pratiquée au cours de l'exercice
Brevets, licences, logiciels et droits similaires					
Fonds commercial et droit au bail					
Autres immobilisations incorporelles					
SOUS TOTAL : IMMOBILISATIONS INCORPORELLES					
Terrains					
Bâtiments					
Aménagements, agencements et installations					
Matériel, mobilier et actifs biologiques					
Matériel de transport					
SOUS TOTAL : IMMOBILISATIONS CORPORELLES					
TOTAL GENERAL					

[1] I : Crédit-bail immobilier ; M : Crédit-bail mobilier ; A : Autres contrats (dédoubler le poste si montants significatifs)

Commentaire : *Indiquer la nature du bien, le nom du bailleur et la durée du bail.*

NOTE 3C : IMMOBILISATIONS (AMORTISSEMENT

Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-12-**
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois).....**

NOTE 3B
IMMOBILISATIONS (AMORTISSEMENTS)

SITUATIONS ET MOUVEMENTS / RUBRIQUES	A AMORTISSEMENTS CUMULES A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	B AUGMENTATIONS : DOTATIONS DE L'EXERCICE	DIMI Amo aux d
Frais de développement et de prospection			
Brevets, licences, logiciels et droits similaires			
Fonds commercial et droit au bail			
Autres immobilisations incorporelles			
SOUS TOTAL : IMMOBILISATIONS INCORPORELLES			
Terrains hors immeuble de placement			
Terrains - immeuble de placement			
Bâtiments hors immeuble de placement			
Bâtiments - immeuble de placement			
Aménagements, agencements et installations			
Matériel, mobilier et actifs biologiques			
Matériel de transport			
SOUS TOTAL : IMMOBILISATIONS CORPORELLES			
TOTAL GENERAL			

Commentaire :

- *Indiquer*
  - *les modes d'amortissement utilisés ;*
  - *la durée de vie ou les taux d'amortissements utilisés.*

NOTE 3D : IMMOBILISATIONS (PLUS-VALUES ET MOINS VALUE D

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) : .**

NOTE 3D

IMMOBILISATIONS : PLUS-VALUES ET MOINS VALUE DE CESSION

	MONTANT BRUT A	AMORTISSEMENTS PRATIQUES B	VALEUR COMPTABLE NETTE C = A - B
Frais de développement et de prospection			
Brevets, licences, logiciels et droits similaires			
Fonds commercial et droit au bail			
Autres immobilisations incorporelles			
SOUS TOTAL : IMMOBILISATIONS INCORPORELLES			
Terrains			
Bâtiments			
Aménagements, agencements et installations			
Matériel, mobilier et actifs biologiques			
Matériel de transport			
SOUS TOTAL : IMMOBILISATIONS CORPORELLES			
Titres de participations			
Autres immobilisations financières			
SOUS TOTAL : IMMOBILISATIONS FINANCIERES			
TOTAL GENERAL			

Commentaire :

- *Mentionner la justification de la cession ainsi que la date d'acquisition et la date de sortie.*

NOTE 3E : INFORMATIONS SUR LES REEVALUATIONS EFFECTUEES PAR L'ENTITE

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) :** .....

NOTE 3E
INFORMATIONS SUR LES REEVALUATIONS EFFECTUEES PAR L'ENTITE

Nature et date des réévaluations :

Eléments réévalués par postes du bilan	Montants coûts historiques	Amortissements supplémentaires

Méthode de réévaluation utilisée :

Traitement fiscal de l'écart de réévaluation et des amortissements supplémentaires :

Montant de l'écart incorporé au capital :

NOTE 4: IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)**.....

NOTE 4
IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Libelles	Année N	Année N-1	Variation en %	Créances à un an au plus	Créances à plus d'un an et à deux ans au plus	Créances à plus de deux ans
Titres de participation						
Prêts et créances						
Prêt au personnel						
Créances sur l'état						
Titres immobilisés						
Dépôts et cautionnements						
Intérêts courus						
TOTAL BRUT						
Dépréciations titres de participation						
Dépréciations autres immobilisations						
TOTAL NET DE DEPRECIATION						

Liste des filiales et participations :

Dénomination sociale	Localisation (ville / pays)	Valeur d'acquisition	% Détenu	Montant des capitaux propres filiale	Résultat dernier exercice filiale

Commentaire :

- *Justifier toute variation significative.*
- *Commenter toutes les créances anciennes.*
- *Pour les créances relatives à la concession, faire un descriptif de l'accord.*
- *Indiquer :*
  - *la nature de la créance ;*
  - *la durée de la concession ;*
  - *l'échéance.*
- *Indiquer le nombre et la date d'acquisition des actions ou parts propres.*
- *Dépréciation : indiquer les évènements et les circonstances qui ont motivé la dépréciation ou la reprise.*

NOTE 5: ACTIF CIRCULANT HAO

Désignation entité :..... ..... Exercice clos le 31-12-.....

Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 5

ACTIF CIRCULANT HAO

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Créances sur cessions d'immobilisations			
Autres créances hors activités ordinaires			
TOTAL BRUT			
Dépréciations des créances HAO			
TOTAL NET DE DEPRECIATION			

Commentaire:

- *Commenter toute variation significative.*
- *Dépréciation : indiquer les évènements et les circonstances qui ont motivé la dépréciation ou la reprise.*

DETTES CIRCULANTES HAO

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Fournisseurs d'investissements			
Fournisseurs d'investissements effets à payer			
Versements restant à effectuer sur titres de participation et titres immobilisés non libérés			
Autres dettes hors activités ordinaires			
TOTAL			

Commentaire :

- *Indiquer la date de cession et la nature de l'immobilisation achetée et/ou cédée.*
- *Expliciter toute variation significative.*

NOTE 6 : STOCKS ET EN COURS

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) :** .....

NOTE 6

STOCKS ET EN COURS [1]

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Marchandises			
Matières premières et fournitures liées			
Autres approvisionnements			
Produits en cours			
Services en cours			
Produits finis			
Produits intermédiaires			
Stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt			
TOTAL BRUT STOCKS ET EN COURS			
Dépréciations des stocks			
TOTAL NET DE DEPRECIATION			

(1) Les stocks H.A.O. seront inscrits dans l'actif circulant H.A.O. que lorsque leur montant total est significatif (supérieur à 5 % du total de l'actif circulant).

Commentaire :

- *Indiquer la date de prise d'inventaire et décrire brièvement la procédure, les méthodes comptables adoptées pour évaluer le stock.*
- *Commenter toute variation significative des stocks.*
- *Indiquer le détail des stocks dépréciés et les évènements et circonstances qui ont conduit à la dépréciation et à la reprise.*

NOTE 7 : CLIENTS

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 7

CLIENTS

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %	Créances à un an au plus	Créances à plus d'un an et à deux ans au plus	Créances à plus de deux ans
Clients (hors réserves de propriété Groupe)						
Clients effets à recevoir (hors réserves de propriété groupe)						
Clients et effets à recevoir avec réserves de propriété						
Clients et effets à recevoir Groupe						
Créances sur cession d'immobilisations						
Clients effets escomptés et non échus						
Créances litigieuses ou douteuses						
Clients produits à recevoir						
TOTAL BRUT CLIENTS						
Dépréciations des comptes clients						
TOTAL NET DE DEPRECIATION						
Clients, avances reçues hors groupe						
Clients, avances reçues groupe						
Autres clients créditeurs						
TOTAL CLIENTS CREDITEURS						

Commentaire :

- *Commenter toutes variations significatives.*
- *Indiquer pour les créances du groupe, le nom de la société du groupe et le % de titres détenues.*
- *Commenter les créances anciennes.*
- *Indiquer les événements et circonstances qui ont conduit à la dépréciation et à la reprise.*

NOTE 8 : AUTRES CREANCES

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 8

AUTRES CREANCES

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %	Créances à un an au plus	Créances à plus d'un an et à deux ans au plus	Créances à plus de deux ans
Personnel						
Organismes sociaux						
Etat et Collectivités publiques						
Organismes internationaux						
Apporteurs, associés et groupe						
Compte transitoire ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA						
Autres débiteurs divers						
Comptes permanents non bloqués des établissements et des succursales						
Comptes de liaison charges et produits						
Comptes de liaison des sociétés en participation						
TOTAL BRUT AUTRES CREANCES						
Dépréciations des autres créances						
TOTAL NET DE DEPRECIATION						

Commentaire :

- *Justifier toute variation significative.*
- *Détailler les créances dont le montant est significatif.*
- *Justifier les créances anciennes.*
- *Indiquer les événements et circonstances qui ont conduit à la dépréciation et à la reprise.*
- *Compte transitoire ajustement spécial, indiquer le détail du compte et la durée restant pour l'apurement.*

NOTE 8A: TABLEAU D'ETALEMENT DES CHARGES IMMOBILISEES

Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)**.....

NOTE8A

TABLEAU D'ETALEMENT DES CHARGES IMMOBILISEES

Libellés	Frais d'établissement		Charges à repartir sur plusieurs exercices		Primes de remboursement des obligations	
Montant global à étaler au 1er janvier 2018						
Durée d'étalement retenue						
Exercice 2018	Comptes	Montants	Comptes	Montants	Comptes	Montants
	60...		60...		6714	
	61...		61...			
	62...		62...			
	63...		63...			
	...		...			
Total exercice 2018						
Total exercice 2019						
Total exercice 2020						
Total exercice 2021						
Total exercice 2022						
TOTAL GENERAL						

NOTE 9 : TITRES DE PLACEMENT

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 9
TITRES DE PLACEMENT

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Titres de trésor et bons de caisse à court terme			
Actions			
Obligations			
Bons de souscription			
Titres négociables hors régions			
Intérêts courus			
Autres valeurs assimilés			
TOTAL BRUT TITRES			
Dépréciations des titres			
TOTAL NET DE DEPRECIATION			

Commentaire:

- *Justifier toute variation significative.*
- *Pour les titres cotés à une bourse de valeur : indiquer le nombre, le prix unitaire d'acquisition et le cours de la bourse au 31 décembre.*
- *Faire ressortir les actions ou parts propres et indiquer la date d'acquisition et le nombre de titres détenus.*
- *Indiquer les événements et circonstances qui ont conduit à la dépréciation et à la reprise.*

NOTE 10 : VALEURS A ENCAISSER

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 10
VALEURS A ENCAISSER

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Effets à encaisser			
Effets à l'encaissement			
Chèques à encaisser			
Chèques à l'encaissement			
Cartes de crédit à encaisser			
Autres valeurs à encaisser			
TOTAL BRUT VALEURS A ENCAISSER			
Dépréciations des valeurs à encaisser			
TOTAL NET DE DEPRECIATION			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative ;*
- *Indiquer les événements et circonstances qui ont conduit à la dépréciation et à la reprise.*

NOTE 11 : BANQUES, CHEQUES POSTAUX ET CHEQUES

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 11
DISPONIBILITES

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Banques locales			
Banques autres états région			
Banques, dépôt à terme			
Autres Banques			
Banques intérêts courus			
Chèques postaux			
Autres établissement financiers			
Etablissement financiers intérêts courus			
Instruments de trésorerie			
Caisse			
Caisse électronique mobile			
Régies d'avances et virements accréditifs			
TOTAL BRUT DISPONIBILITES			
Dépréciations			
TOTAL NET DE DEPRECIATIONS			

Commentaire :

- *Indiquer la date de rapprochement des comptes bancaires.*
- *Indiquer la date d'inventaire de la caisse et des instruments de monnaie électronique.*
- *Justifier toute variation significative.*
- *Détailler les instruments de monnaie électronique si le montant est significatif.*
- *Indiquer les événements et circonstances qui ont conduit à la dépréciation et à la reprise.*

NB : Banques et intérêts courus et Etablissement financiers intérêts courus figurent dans cette rubrique en négatif si le compte principal attaché est débiteur

NOTE 12 : ECARTS DE CONVERSION

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 12
ECARTS DE CONVERSION

Libellés	Devises	Montant en devises	Cours UML Année acquisition	Cours UML 31/12	Variation en valeur absolue
Ecarts de conversion actif : *détailler les créances et dettes concernées*					
Ecart de conversion passif : *détailler les créances et dettes concernées*					

Commentaire:

- *Faire un commentaire.*

TRANSFERTS DE CHARGES

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Transferts de charges d'exploitation : *détailler la nature des charges transférer*			
Transferts de charges financières : *détailler la nature des charges transférer*			

Commentaire:

- *Faire un commentaire*

NOTE 13 : CAPITAL

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) :** .....

NOTE 13

CAPITAL **Valeur nominale des actions ou parts :**

Nom et prénoms	Nationalité	Nature des actions ou parts (Ordinaires ou préférences)	Nombre	Montant total	Cessions ou remboursements en cours d'exercice
Apporteurs, capital non appelé					
		TOTAL			

Commentaire :

- *Indiquer si possible le montant du capital à la constitution.*
- *Indiquer si possible les dates des AGE et le montant du capital augmenté en cas d'augmentation de capital.*
- *Indiquer si possible les dates des AGE et le montant du capital diminué en cas de réduction de capital.*
- *Indiquer les avantages accordés aux actions de préférence.*
- *Apporteurs, capital non appelé : indiquer le délai restant pour appeler le capital.*

NOTE 14 : PRIMES ET RESERVES

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 14
PRIMES ET RESERVES

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en valeur absolue
Prime d'apport			
Primes d'émission			
Prime de fusion			
Prime de conversion			
Autres primes			
TOTAL PRIMES			
Réserves légales			
Réserves statutaires			
Réserves de plus-values nettes à long terme			
Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants			
Autres réserves réglementées			
TOTAL RESERVES INDISPONIBLES			
Réserves libres			
Report à nouveau			

Commentaire:

- *Indiquer les dates de l'AGE qui a décidé des primes d'apport, d'émission de fusion.*
- *Indiquer le détail des réserves libres.*
- *Indiquer le montant restant à doter et le taux de dotation de la réserve légale.*
- *Indiquer la date de l'AGO qui justifie la variation des réserves et du report à nouveau.*

NOTE 15 A : TOTAL SUBVENTIONS ET PROVISIONS REGLEMENTEES

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) :** .....

NOTE 15 A

TOTAL SUBVENTIONS ET PROVISIONS REGLEMENTEES

Libelles	NOTE	Année N	Année N-1	Variation en valeur absolue	Variation en %	Régime fiscal	Echéances
État							
Régions							
Départements							
Communes et collectivités publiques décentralisées							
Entités publiques ou mixtes							
Entités et organismes privés							
Organismes internationaux							
Autres							
TOTAL SUBVENTIONS							
Amortissements dérogatoires							
Plus-value de cession à réinvestir							
Provision spéciale de réévaluation	3E						
Provisions réglementées relatives aux immobilisations							
Provisions réglementés relatives aux stocks							
Provisions pour investissement							
Autres provisions et fonds réglementées							
TOTAL PROVISIONS REGLEMENTEES							
TOTAL SUBVENTIONS ET PROVISIONS REGLEMENTEES							

Commentaire:
Indiquer pour la subvention la date d'octroi, la nature, les obligations éventuelles.
Pour les provisions réglementées, indiquer le texte de référence, les obligations.
Commenter toute variation significative.

NOTE 15 B : AUTRES FONDS PROPRES

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) :** .....

NOTE 15 B
AUTRES FONDS PROPRES [1]

Libellés	NOTE	Année N	Année N-1	Variation en valeur absolue	Variation en %	Echéances
Titres participatifs						
Avances conditionnées						
Titres subordonnés à durée indéterminée (T.S.D.I.)						
Obligations remboursables en actions (O.R.A.)						
Autres						
TOTAL AUTRES FONDS PROPRES						

[1] Le cas échéant, une rubrique "Autres fonds propres" (montant des émissions de titres participatifs, avances conditionnées, ...) sur une ligne séparée est intercalée entre les rubriques "TOTAL CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES" et "emprunts et dettes financières" si le montant des autres fonds propres est significatif.

Commentaire:

Justifier l'inscription de ces dettes dans une rubrique spécifique du passif du bilan "autres fonds propres"(faible probabilité de remboursement, absence d'échéancier...)
Justifier le caractère significatif du montant total de cette rubrique
Commenter toute variation significative

NOTE 16A : DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILES

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 16A

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en valeur absolue	Variation en %	Dettes à un an au plus	Dettes à plus d'un an et à deux ans au plus	Dettes à plus de deux ans
Emprunts obligataires							
Emprunts et dettes auprès des établissemnts de crédit							
Avances reçues de l'Etat							
Avances reçues et comptes courants bloqués							
Dépôts et cautionnements reçus							
Intérêts courus							
Avances assorties de conditions particulières							
Autres emprunts et dettes							
Dettes liées à des participations							
Comptes permanents bloqués des établissements et succursales							
TOTAL EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES							
Crédit bail immobilier							
Crédit bail mobilier							
Location vente							
Intérêts courus							
Autres dettes de location acquisition							
TOTAL DETTES DE LOCATION ACQUISITION							
Provisions pour litiges							
Provisions pour garantie donnés aux clients							
Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur							
Provisions pour perts de change							
Provisions pour impôts							
Provisions pour pensions et obligations assimilées							
Actif du régime de retraite							
Provisions pour restructuration							
Provisions pour amendes et pénalités							
Provisions de propre assureur							
Provisions pour démantèlement et remise en état							
Provisions de droits à déduction							
Autres provisions							
TOTAL PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES							

Commentaire :

Pour chaque emprunt et dette de location acquisition: mentionner la date d'octroi, le nom de l'organisme financier, le montant initial de l'emprunt ou de la dette, la durée du crédit, les garanties données par la société.

Indiquer les événements et circonstances qui ont conduit à la provision et à la reprise.

Pour les pensions et obligations de retraite indiquer :

- *indiquer la méthode d'évaluation retenue ;*
- *pour les actifs du régime, indiquer le nom de la compagnie d'assurance ou du fonds de pension, le descriptif de la convention signée avec l'organisme, la périodicité des versements, le montant et la durée de la convention ;*
- *indication de la valeur retenue pour les principales hypothèses actuarielle à la date de clôture et leur base de détermination.*

NOTE 16B : ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES (METHODE ACTUARIELLE)

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) :** .....

NOTE 16B
ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES

HYPOTHESES ACTUARIELLES		
Libellés	Année N	Année N-1
Taux d'augmentation des salaires		
Taux d'actualisation		
Taux d'inflation		
Probabilité d'être présent dans l'entité à la date de départ à la retraite (expérience passée)		
Probabilité d'être en vie à l'âge de départ à la retraite (table de mortalité)		
Taux de rendement effectif des actifs du régime		

Commentaire :

- *Commenter les variations d'hypothèses actuarielles utilisées pour le calcul des engagements de retraite et avantages assimilés.*

VARIATION DE LA VALEUR DE L'ENGAGEMENT DE RETRAITE AU COURS DE L'EXERCICE		
Libellés	Année N	Année N-1
Obligation au titre des engagements de retraite à l'ouverture		
Coût des services rendus au cours de l'exercice		
Coût financier		
Pertes actuarielles / (gain)		
Prestations payées au cours de l'exercice		
Coût des services passés		
Obligation au titre des engagements de retraite à la clôture		

Commentaire :

- *Indiquer le montant de la charge par nature comptabilisée au cours de l'exercice*

ANALYSE DE SENSIBILITE DES HYPOTHESES ACTUARIELLES				
Libellés	Année N		Année N-1	
	Augmentation	Diminution	Augmentation	Diminution
Taux d'actualisation (variation de ...%)				
taux de progression des salaires (variation de ...%)				
taux de départ du personnel (variation de ...%)				

Commentaire :

- *Indiquer l'impact des variations obtenues sur le montant des engagements de retraite.*

NOTE 16B bis : ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) :** .....

NOTE 16B bis

ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES

ACTIF/PASSIF NET COMPTABILISE AU TITRE DES REGIMES FINANCES		
Libellés	Année N	Année N-1
Valeur actuelle de l'obligation résultant de régimes financés		
Valeur actuelle des actifs affectés aux plans de retraite		
Excédent / Déficit de régime		

Commentaire :

- *Indiquer le montant comptabilisé au passif (ou actif) à la clôture de l'exercice.*

VALEUR ACTUELLE DES ACTIFS DU REGIME				
Libellés	Année N		Année N-1	
	Rendement attendu	Juste valeur des actifs	Rendement attendu	Juste valeur des actifs
Actions				
Obligations				
Autres				
Total				

Commentaire :

- *Expliquer comment les taux de rendement par catégorie d'actifs et global ont été déterminés*
- *Indiquer le montant des rendements réels des actifs affectés aux plans en N et N-1*

NOTE 16C : ACTIFS ET PASSIFS EVENTUELS

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 16C

ACTIFS ET PASSIFS EVENTUELS

Libellés	Année N	Année N-1
Actif éventuel		
Litiges		
.....		
.....		
Passif éventuel		
Litiges		
.....		
.....		

Commentaire:

- *Décrire les principales caractéristiques des actifs / passifs éventuels, l'horizon de temps auquel les encaissements / décaissements sont attendus et les éventuels remboursements à percevoir.*

NOTE 17 : FOURNISSEURS D'EXPLOITATION

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 17
FOURNISSEURS D'EXPLOITATION

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %	Dettes à un an au plus	Dettes à plus d'un an et à deux ans au plus	Dettes à plus de deux ans
Fournisseurs dettes en compte (hors groupe)						
Fournisseurs effets à payer (hors groupe)						
Fournisseurs, dettes et effets à payer groupe						
Fournisseurs factures non parvenues (hors groupe)						
Fournisseurs factures non parvenues groupe						
TOTAL FOURNISSEURS						
Fournisseurs, avances et acomptes (hors groupe)						
Fournisseurs, avances et acomptes groupe						
Autres fournisseurs débiteurs						
TOTAL FOURNISSEURS DEBITEURS						

Commentaire:

- *Commenter toutes variations significatives*
- *Indiquer pour les dettes du groupe le nom de la société du groupe et le % de titres détenus.*
- *Commenter les dettes anciennes.*

NOTE 18 : DETTES FISCALES ET SOCIALES

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 18

DETTES FISCALES ET SOCIALES

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en valeur absolue	Variation en %	Dettes à un an au plus	Dettes à plus d'un an et à deux ans au plus	Dettes à plus de deux ans
Personnel avances et acomptes							
Personnel rémunérations dues							
Autres personnel							
Caisse de sécurité sociale							
Caisse de retraite							
Autres organismes sociaux							
TOTAL DETTES SOCIALES							
Etat, impôts sur les bénéfices							
Etat, impôts et taxes							
Etat, TVA							
Etat, impôts retenus à la source							
Autres dettes Etat							
TOTAL DETTES FISCALES							
TOTAL DETTES SOCIALES ET FISCALES							

Commentaire:

- *Commenter toute variation significative*
- *Commenter les dettes anciennes*

NOTE 19 : AUTRES DETTES ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....

Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 19

AUTRES DETTES ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME

Libelles	Année N	Année N-1	Variation en valeur absolue	Variation en %	Dettes à un an au plus	Dettes à plus d'un an et à deux ans au plus	Dettes à plus de deux ans
Organismes internationaux							
Apporteurs, opérations sur le capital							
Associés, compte courant							
Associés dividendes à payer							
Groupe, comptes courants							
Autres dettes associés							
TOTAL DETTES ASSOCIES							
Créditeurs divers							
Obligataires							
Rémunérations d'administrateurs							
Compte du factor							
Versements restant à effectuer sur titres de placement non libérés							
Compte transitoire ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA							
Autres créditeurs divers							
TOTAL CREDITEURS DIVERS							
Comptes permanents non bloqués des établissements et des succursales							
Comptes de liaison charges et produits							
Comptes de liaison des sociétés en participation							
TOTAL COMPTES DE LIAISON							
TOTAL AUTRES DETTES							
Provisions pour risques à court terme (voir note 28)							

Commentaire:

- *Commenter toute variation significative.*
- *Indiquer le taux de rémunération si compte courant rémunéré.*
- *Commenter les dettes anciennes.*
- *Compte transitoire ajustement spécial, indiquer le détail du compte et la durée restant pour l'apurement.*

NOTE 20 : BANQUES, CREDIT D'ESCOMPTE ET DE TRESORERIE

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 20
BANQUES, CREDIT D'ESCOMPTE ET DE TRESORERIE

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Escomptes de crédit de campagne			
Escomptes de crédit ordinaires			
TOTAL: BANQUES, CREDITS D'ESCOMPTE ET DE TRESORERIE			
Banques locales			
Banques autres états région			
Autres Banques			
Banques intérêts courus			
Crédit de trésorerie			
TOTAL: BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE			
TOTAL GENERAL			

Commentaire:

- *Commenter toute variation significative.*
- *Indiquer le nom de l'organisme les conditions de crédit, le taux d'intérêt, la durée du crédit.*

NB : Banques et intérêts courus figure dans cette rubrique si le compte principal attaché est créditeur.

NOTE 21 : CHIFFRE D'AFFAIRES et AUTRES PRODUITS

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 21

CHIFFRE D'AFFAIRES et AUTRES PRODUITS

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Ventes dans la région			
Ventes hors région			
Ventes groupe			
Ventes sur internet			
TOTAL : VENTES MARCHANDISES			
Ventes dans la région			
Ventes hors région			
Ventes groupe			
Ventes sur internet			
TOTAL : VENTES DE PRODUITS FABRIQUES			
Ventes dans la région			
Ventes hors région			
Ventes groupe			
Ventes sur internet			
TOTAL : VENTES DE TRAVAUX ET SERVICES VENDUS			
Produits accessoires			
TOTAL : CHIFFRES D'AFFAIRES			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
Autres produits			
TOTAL : AUTRES PRODUITS			
TOTAL			

Commentaire:

- *Justifier toute variation significative.*
- *Détailler, produits, intermédiaires; produits résiduels, produits accessoires, autres produits si significatifs.*

NOTE 22 : ACHATS

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 22

ACHATS

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Achats dans la région			
Achats hors région			
Achats groupe			
TOTAL : ACHATS DE MARCHANDISES			
Achats dans la région			
Achats hors région			
Achats groupe			
TOTAL : ACHATS MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES			
Matières consommables			
Matières combustibles			
Produits d'entretien			
Fournitures d'atelier, d'usine et de magasin			
Eau			
Electricité			
Autres énergies			
Fourniture d'entretien			
Fourniture de bureau			
Petit matériel et outillages			
Achats études, prestations de services, de travaux matériels et équipements			
Achats d'emballages			
Frais sur achats			
Remises rabais, remises et ristournes			
TOTAL : AUTRES ACHATS			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative.*

NOTE 23 : TRANSPORTS

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) :** .....

NOTE 23
TRANSPORTS

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Transports sur ventes			
Transports pour le compte de tiers			
Transport du personnel			
Transports de plis			
Autres transports			
TOTAL			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative.*

NOTE 24 : SERVICES EXTERIEURS

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) :** .....

NOTE 24
SERVICES EXTERIEURS

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Sous-traitance générale			
Locations et charges locatives			
Redevances de location acquisition			
Entretien, réparations et maintenance			
Primes d'assurance			
Etudes, recherches et documentation			
Publicité, publications, relations publiques			
Frais de télécommunications			
Frais bancaires			
Rémunérations d'intermédiaires et de conseils			
Frais de formation du personnel			
Redevances pour brevets, licences, logiciels, concession et droits similaires			
Cotisations			
Autres charges externes			
TOTAL			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative.*

NOTE 25 : IMPOTS ET TAXES

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 25
IMPOTS ET TAXES

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Impôts et taxes directs			
Impôts et taxes indirects			
Droits d'enregistrement			
Pénalités et amendes fiscales			
Autres impôts et taxes			
TOTAL			

Commentaire:

- *Commenter toute variation significative.*
- *Détailler les pénalités et amendes et indiquer la cause.*

NOTE 26 : AUTRES CHARGES

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-.....**
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) : .....**

NOTE 26
AUTRES CHARGES

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Pertes sur créances clients			
Pertes sur autres débiteurs			
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun			
Valeur comptable des cessions courantes d'immobilisations			
Indemnités de fonction et autres rémunérations d'administrateurs			
Dons et mécénat			
Autres charges diverses			
Charges pour provisions et provisions pour risques à court terme d'exploitation (voir note 28)			
TOTAL			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative.*
- *Indiquer la date du PV de l'AGO ou du CA qui fixe les rémunérations des administrateurs.*
- *Indiquer les organismes bénéficiaires des dons.*

NOTE 27A : CHARGES DE PERSONNEL

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-.....**
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) : .....**

NOTE 27A
CHARGES DE PERSONNEL

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Rémunérations directes versées au personnel			
Indemnités forfaitaires versées au personnel			
Charges sociales			
Rémunérations et charges sociales de l'exploitant individuel			
Rémunération transférée de personnel extérieur			
Autres charges sociales			
TOTAL			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative.*
- *Indiquer la nature et la durée du contrat du personnel extérieur.*

NOTE 27 B : EFFECTIFS, MASSE SALARIALE ET PERSONNEL E

Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-1**

Numéro d'identification :..... **Durée (en mois).**

NOTE 27B

EFFECTIFS, MASSE SALARIALE ET PERSONNEL EXTERIEU

	EFFECTIF ET MASSE SALARIALE / QUALIFICATIONS	EFFECTIFS								
		Nationaux		Autres Etats de l'OHADA		Hors OHADA		TOTAL	Nationaux	
		M	F	M	F	M	F		M	F
YA	1. Cadres supérieurs									
YB	2. Techniciens supérieurs et cadres moyens									
YC	3. Techniciens, agents de maîtrise et ouvriers qualifiés									
YD	4. Employés, manœuvres, ouvriers, et apprentis									
YE	**TOTAL (1)**									
YF	Permanents									
YG	Saisonniers									

	2. Personnel extérieur								Facturation à l'entité	
YH	1. Cadres supérieurs									
YI	2. Techniciens supérieurs et cadres moyens									
YJ	3. Techniciens, agents de maîtrise et ouvriers qualifiés									
YK	4. Employés, manœuvres, ouvriers, et apprentis									
YL	**TOTAL (2)**									
YM	Permanents									
YN	Saisonniers									
YO	**TOTAL (1 + 2)**									

Commentaire :

- *Faire un commentaire si nécessaire en cas de mouvement significatif du personnel.*

NOTE 28 : PROVISIONS ET DEPRECIATIONS INSCRITES AU

Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-12-...**
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois).....**

NOTE 28

PROVISIONS ET DEPRECIATIONS INSCRITES AU BILAN

SITUATIONS ET MOUVEMENTS / NATURE	A	B				
	PROVISIONS A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	AUGMENTATIONS : DOTATIONS D'EXPLOITATION	AUGMENTATIONS : DOTATIONS FINANCIERES	AUGMENTATIONS : DOTATIONS HORS ACTIVITES ORDINAIRES	DIMIN : REPRISES D'EXPLOITATION	DIMIN
1. Provisions réglementées						
2. Provisions financières pour risques et charges						
3. Dépréciation des immobilisations						
TOTAL : DOTATIONS						
4. Dépréciations des stocks						
5. Dépréciations actif circulant HAO						
6. Dépréciations fournisseurs						
7. Dépréciations clients						
5. Dépréciations fournisseurs						
7. Dépréciations autres créances						
8. Dépréciations titres de placement						
9. Dépréciations valeurs à encaisser						
10. Dépréciations disponibilité						
11. Dépréciations et provisions pour risques à court termes exploitation						
12. Dépréciations et provisions pour risques à court termes à caractère financier						
TOTAL : CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS A COURT TERME						
TOTAL PROVISIONS ET DEPRECIATIONS						

Commentaire:

- *Indiquer les événements et circonstances qui ont conduit à la constitution et à la reprise de la dép*

NOTE 29 : CHARGES ET REVENUS FINANCIERS

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-.....**
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) : .....**

NOTE 29
CHARGES ET REVENUS FINANCIERS

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Intérêts des emprunts			
Intérêts dans loyers de locations acquisition			
Escomptes accordés			
Autres intérêts			
Escomptes des effets de commerce			
Pertes de change			
Pertes sur cessions de titres de placement			
Malis provenant d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants			
Pertes sur risques financiers			
Charges pour dépréciation et provisions à court terme à caractère financier (voir note 28)			
SOUS TOTAL : FRAIS FINANCIERS			
Intérêts de prêts et créances diverses			
Revenus de participations			
Escomptes obtenus			
Revenus de placement			
Gains de change			
Gains sur cessions de titres de placement			
Gains sur risques financiers			
Reprises de charges pour dépréciation et provisions à court terme à caractère financier (voir note 28)			
SOUS TOTAL : REVENUS FINANCIERS			
TOTAL			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative*
- *En cas de paiement à terme, indiquer le montant des intérêts non comptabilisés*

NOTE 30 : AUTRES CHARGES ET PRODUITS HAO

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) :** .....

NOTE 30
AUTRES CHARGES ET PRODUITS HAO

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Charges HAO constatées (1) **à détailler**			
(1).....			
(1).....			
Pertes sur créances HAO			
Dons et libéralités accordés			
Abandons de créances consentis			
Charges provisionnées HAO			
Dotations hors activités ordinaires			
Participation des travailleurs			
Subventions d'équilibre			
SOUS TOTAL : AUTRES CHARGES HAO			
Produits HAO constatés (1) **à détailler**			
(1).....			
(1).....			
Dons et libéralités obtenus			
Abandons de créances obtenus			
Transferts de charges HAO			
Reprises des charges pour dépréciations et provisions à court terme HAO			
Reprises hors activités ordinaires			
SOUS TOTAL : AUTRES PRODUITS HAO			
TOTAL			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative.*

NOTE 31 : REPARTITION DU RESULTAT ET AUTRES ELEMENTS CARACTERISTIQU EXERCICES

Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)**.....

NOTE 31

REPARTITION DU RESULTAT ET AUTRES ELEMENTS CARACTERISTIQUES DES CINQ

EXERCICES CONCERNES (1) / NATURE DES INDICATIONS	N	N-1	N - 2
STRUCTURE DU CAPITAL A LA CLOTURE DE L'EXERCICE (2)			
Capital social			
Actions ordinaires			
Actions à dividendes prioritaires (A.D.P) sans droit de vote			
Actions nouvelles à émettre :			
- par conversion d'obligations			
- par exercice de droits de souscription			
OPERATIONS ET RESULTATS DE L'EXERCICE (3)			
Chiffre d'affaires hors taxes			
Résultat des activités ordinaires (R.A.O) hors dotations et reprises (exploitation et financières)			
Participation des travailleurs aux bénéfices			
Impôt sur le résultat			
Résultat net (4)			
RESULTAT ET DIVIDENDE DISTRIBUES			
Résultat distribué (5)			
Dividende attribué à chaque action			
PERSONNEL ET POLITIQUE SALARIALE			
Effectif moyen des travailleurs au cours de l'exercice (6)			
Effectif moyen de personnel extérieur			
Masse salariale distribuée au cours de l'exercice (7)			
Avantages sociaux versés au cours de l'exercice (8) [Sécurité sociale, œuvres sociales]			
Personnel extérieur facturé à l'entité (9)			

(1) Y compris l'exercice dont les états financiers sont soumis à l'approbation de l'Assemblée	(6) Personnel propre
(2) Indication, en cas de libération partielle du capital, du montant du capital non appelé	(7) Total des comptes 661, 662, 663
(3) Les éléments de cette rubrique sont ceux figurant au compte de résultat	(8) Total des comptes 664, 668
(4) Le résultat, lorsqu'il est négatif, doit être mis entre parenthèses	(9) Compte 667
(5) L'exercice N correspond au dividende proposé du dernier exercice	

NOTE 32 : PRODUCTION DE L'EXERCICE

Désignation entité:..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois).....

NOTE 32

PRODUCTION DE L'EXERCICE

DESIGNATION DU PRODUIT	UNITE DE QUANTITE CHOISIE	PRODUCTION VENDUE DANS LE PAYS		PRODUCTION VENDUE DANS LES AUTRES PAYS DE L'OHADA		PRODUCTION VENDUE HORS OHADA		PRODUCTION IMMOBILISEE	
		Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur
NON VENTILE									
TOTAL									

NOTE 33 : ACHATS DESTINES A LA PRODUCTION

Désignation entité:..... Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois).....

NOTE 33
ACHATS DESTINES A LA PRODUCTION

DESIGNATION DES MATIERES ET PRODUITS	UNITE DE QUANTITE CHOISIE	ACHATS EFFECTUES AU COURS DE L'EX				
		PRODUITS DE L'ETAT		PRODUITS IM		
				ACHETES DANS L'ETAT		H
		Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Qu
NON VENTILES						
TOTAL						

NOTE 34 : FICHE DE SYNTHESE DES PRINCIPAUX INDICATEURS FINANCIERS

(EN MILLIERS DE FRANCS)	Année N	Année N-1	Variation en %
ANALYSE DE L'ACTIVITE			
SOLDES INTERMEDIAIRES DE GESTION			
CHIFFRE D'AFFAIRES			
MARGE COMMERCIALE			
VALEUR AJOUTEE			
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (EBE)			
RESULTAT D'EXPLOITATION			
RESULTAT FINANCIER			
RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES			
RESULTAT HORS ACTIVITES ORDINAIRES			
RESULTAT NET			
DETERMINATION DE LA CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT			
EBE			
+ Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisation (compte 654)			
- Produits des cessions courantes d'immobilisation (compte 754)			
= CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT D'EXPLOITATION			
+ Revenus financiers			
+ Gains de change			
+ Transferts de charges financières			
+ Produits HAO			
+ Transferts de charges HAO			
- Frais financiers			
- Pertes de change			
- Participation			
- Impôts sur les résultats			
= CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE (C.A.F.G.)			
- **Distributions de dividendes opérées durant l'exercice**			
AUTOFINANCEMENT			
ANALYSE DE LA RENTABILITE			
Rentabilité économique = Résultat d'exploitation (a) /Capitaux propres + dettes financières			
Rentabilité financière = Résultat net/Capitaux propres			
ANALYSE DE LA STRUCTURE FINANCIERE			
Capitaux propres et ressources assimilées			
+ Dettes financières* et autres ressources assimilées (b)			
= **Ressources stables**			
- **Actif immobilisé (b)**			
= FONDS DE ROULEMENT (1)			
Actif circulant d'exploitation (b)			
- Passif circulant d'exploitation (b)			
= **BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (2)**			
Actif circulant HAO (b)			
- Passif circulant HAO (b)			
= **BESOIN DE FINANCEMENT HAO (3)**			
BESOIN DE FINANCEMENT GLOBAL (4) = (2) - (3)			
TRESORERIE NETTE (5) = (1) - (4)			
CONTRÔLE : TRESORERIE NETTE = (TRESORERIE - ACTIF) - (TRESORERIE - PASSIF)			
ANALYSE DE LA VARIATION DE LA TRESORERIE			
Flux de trésorerie des activités opérationnelles			
-Flux de trésorerie des activités d'investissement			
+Flux de trésorerie des activités de financement			
= VARIATION DE LA TRESORERIE NETTE DE LA PERIODE			
ANALYSE DE LA VARIATION DE L'ENDETTEMENT FINANCIER NET			
Endettement financier brut (Dettes financières* + Trésorerie – passif)			
-Trésorerie - actif			
= ENDETTEMENT FINANCIER NET			

(a) Résultat d'exploitation après impôt théorique sur le bénéfice.

(b) Les écarts de conversion doivent être éliminés afin de ramener les créances et les dettes concernées à leur valeur initiale.

Dettes financières* = emprunts et dettes financières diverses + dettes de location acquisition.

NOTE 35 : LISTE DES INFORMATIONS SOCIALES, ENVIRONNEMENTALES ET SOCIETALES A FOURNIR

Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)**.....

Note obligatoire pour les entités ayant un effectif de plus de 250 salariés

Liste des informations sociales, environnementales et sociétales à fournir
INFORMATIONS SOCIALES
Emploi : • l'effectif total et la répartition des salariés par sexe, âge et zone géographique ; • les embauches et les licenciements ; • les rémunérations et leur évolution.
Relations sociales : • l'organisation du dialogue social ; • le bilan des accords collectifs.
Santé et sécurité : • les conditions de santé et de sécurité au travail ; • le bilan des accords signés avec les organisations syndicales ou les représentants du personnel en matière de santé et de sécurité au travail.
Formation : • les politiques mises en œuvre en matière de formation ; • le nombre total d'heures de formation.
Égalité de traitement : • les mesures prises en faveur de l'égalité entre les femmes et les hommes ; • les mesures prises en faveur de l'emploi et de l'insertion des personnes handicapées ;
INFORMATIONS ENVIRONNEMENTALES
Politique générale en matière environnementale : • l'organisation de la société pour prendre en compte les questions environnementales et, le cas échéant, les démarches d'évaluation ou de certification en matière d'environnement ; • les actions de formation et d'information des salariés menées en matière de protection de l'environnement ; les moyens consacrés à la prévention des risques environnementaux et des pollutions.
Pollution et gestion des déchets : • les mesures de prévention, de réduction ou de réparation de rejets dans l'air, l'eau et le sol affectant gravement l'environnement ; • les mesures de prévention, de recyclage et d'élimination des déchets ; • la prise en compte des nuisances sonores et de toute autre forme de pollution spécifique à une activité.
Utilisation durable des ressources : • la consommation d'eau et l'approvisionnement en eau en fonction des contraintes locales ; • la consommation de matières premières et les mesures prises pour améliorer l'efficacité dans leur utilisation ; • la consommation d'énergie, les mesures prises pour améliorer l'efficacité énergétique et le recours aux énergies renouvelables.
Changement climatique : • les rejets de gaz à effet de serre.
Protection de la biodiversité : • les mesures prises pour préserver ou développer la biodiversité.
INFORMATIONS RELATIVES AUX ENGAGEMENTS SOCIÉTAUX EN FAVEUR DU DÉVELOPPEMENT DURABLE
Impact territorial, économique et social de l'activité de la société : • en matière d'emploi et de développement régional ; • sur les populations riveraines ou locales.
Relations entretenues avec les personnes ou les organisations intéressées par l'activité de la société (associations d'insertion, établissements d'enseignement...) : • les conditions du dialogue avec ces personnes ou organisations ; • les actions de partenariat ou de mécénat.
Sous-traitance et fournisseurs : • la prise en compte dans la politique d'achat des enjeux sociaux et environnementaux.

NOTE 36 : TABLE DES CODES

1 - Code forme juridique (1)	
Société Anonyme (SA) à participation publique	00
Société Anonyme (SA)	01
Société à Responsabilité Limitée (SARL)	02
Société en Commandite Simple (SCS)	03
Société en Nom Collectif (SNC)	04
Société en Participation (SP)	05
Groupement d'Intérêt Economique (GIE)	06
Association	07
Société par Actions Simplifiée (SAS)	08
Autre forme juridique (à préciser)	09

2 - Code régime fiscal	
Réel normal	1
Réel simplifié	2
Synthétique	3
Forfait	4

3 - Code pays du siège social	
Pays OHADA (2)	
Autres pays africains	21
France	23
Autres pays de l'Union Européenne	39
U.S.A.	40
Canada	41
Autres pays américains	49
Pays asiatiques	50
Autres pays	99

(1) Remplacer le premier 0 par 1 si l'entité bénéficie d'un agrément prioritaire

(2) Bénin = 01 ; Burkina = 02 ; Côte d'ivoire = 03 ; Guinée Bissau = 04 ; Mali = 05 ; Niger = 06 ; Sénégal = 07 ; Togo = 08; Cameroun = 09; Congo = 10; Gabon = 11; République Centrafricaine = 12; Tchad = 13; Comores = 14; Guinée = 15; Guinée Equatoriale = 16; Congo RDC = 17.

CODES ACTIVITES ECONOMIQUES

Agriculture vivrière
001 001 Culture céréalière
001 002 Culture de tubercules et plantains
001 003 Culture de légumes
001 004 Culture de condiments
001 005 Culture de fruits
001 006 Culture d'autres produits de l'Agriculture vivrière
Agriculture industrielle et d'exportation
002 001 Culture de canne à sucre
002 002 Culture d'arachide d'huilerie
002 003 Culture d'arachide de bouche
002 004 Culture de tabac
002 005 Culture de coton
002 006 Culture de blé
002 007 Culture de cacao
002 008 Culture de café
002 009 Culture de bananes d'exportation
002 010 Culture d'ananas d'exportation
002 011 Autres cultures industrielles
Elevage et chasse
003 001 Elevage bovin
003 002 Elevage ovin, caprin, équin
003 003 Elevage de volaille
003 004 Autres élevages
003 005 Chasse
Sylviculture, exploitation forestière
004 001 Sylviculture
004 002 Exploitation forestière
Pêche et aquaculture
005 001 Pêche de poissons
005 002 Autres pêches et aquaculture
Industries extractives
006 001 Extraction d'hydrocarbures
006 002 Extraction d'autres produits
Production de viande et de poissons
007 001 Production de viande et de produits à base de viande
007 002 Production de poissons et de produits à base de poisson
Travail des grains et fabrication de produits amylacés
008 000 Travail des grains et fabrication de produits amylacés
Transformation du café et du cacao
009 001 Transformation du café
009 002 Transformation du cacao
Industrie des oléagineux
010 001 Huiles brutes et tourteaux
010 002 Autres corps gras
Boulangerie, Pâtisserie et pâtes alimentaires
011 001 Fabrication de pains, de biscuits et de pâtisserie
011 002 Fabrication de pâtes alimentaires
Industries laitières
012 000 Industries laitières
Transformation des fruits et légumes et fabrication d'autres produits alimentaires
013 001 Fabrication de sucre
013 002 Fabrication de produits à base de fruits et légumes
013 003 Fabrication d'autres produits alimentaires
Industrie des boissons
014 001 Brasseries et malteries
014 002 Fabrication d'autres boissons alcoolisées
014 003 Fabrication de boissons non alcoolisées et d'eaux minérales
Industries du tabac
015 000 Industries du tabac
Industries textiles et habillement
016 001 Industries textiles
016 002 Industries de l'habillement
Industries du cuir et de la chaussure
017 001 Fabrication du cuir et d'articles en cuir
017 002 Fabrication de chaussures
Industries du bois
018 001 Sciage, rabotage et imprégnation du bois
018 002 Fabrication de panneaux en bois
018 003 Fabrication d'articles en bois assemblés
Industries du papier et cartons, de l'édition et de l'imprimerie
019 001 Industries du papier et carton
019 002 Edition, imprimerie, reproduction
Raffinage du pétrole
020 000 Raffinage de pétrole
Industrie chimique
021 001 Industries chimiques de base
021 002 Fabrications de savons, de détergents et de produits d'entretien
021 003 Fabrication de produits agro-chimiques
021 004 Industries pharmaceutiques
021 005 Fabrication d'autres produits chimiques

Industries du caoutchouc et des plastiques
022 001 Fabrication du caoutchouc naturel
022 002 Industries du caoutchouc
022 003 Fabrication de matières plastiques
Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques et de matériaux de construction
023 001 Industrie du verre
023 002 Fabrication de produits minéraux pour la construction
023 003 Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques
Métallurgie et travail des métaux
024 001 Métallurgie
024 002 Travail des métaux
Fabrication de machines, d'équipements et d'appareils électriques
025 001 Fabrication de machines et d'équipements
025 002 Fabrication de machines de bureaux
025 003 Fabrication d'appareils électriques
Fabrication d'équipements et appareils audiovisuels et de communication ; fabrication d'instruments médicaux, d'optique et d'horlogerie
026 001 Fabrication d'équipements et appareils audiovisuels et de Communication
026 002 Fabrication d'instruments médicaux, d'optique et d'horlogerie
Fabrication de matériel de transport
027 001 Fabrication de véhicules routiers
027 002 Fabrication d'autres matériels de transport
Industries diverses
028 001 Fabrication de meubles
028 002 Industries diverses
Production et distribution d'eau, d'électricité et de gaz
029 001 Production, transport et distribution d'électricité
029 002 Captage, épuration et distribution d'eau
029 003 Production et distribution de gaz
Construction
030 001 Préparation de sites et construction d'ouvrages de bâtiments ou de génie civil
030 002 Travaux d'installation et de finition
Commerce
031 001 Commerce de véhicules, d'accessoires et de carburant
031 002 Commerce de produits agricoles bruts et d'animaux vivants
031 003 Autres commerces
Réparations
032 001 Entretien et réparation de véhicules automobiles
032 002 Réparations de biens personnels et domestiques
Hôtels, restaurants
033 001 Hôtels
033 002 Bars et restaurants
Transport et communication
034 001 Transports ferroviaires
034 002 Transports routiers, transports par conduite
034 003 Transport par eau
034 004 Transport aérien
034 005 Services annexes et auxiliaire de transport
Poste, télécommunications
035 001 Postes
035 002 Télécommunications
Activités financières
036 001 Services d'intermédiation financière
036 002 Assurances (sauf sécurité sociale)
036 003 Auxiliaires financiers et d'assurances
Activités immobilières
037 001 Locations de biens immobiliers
037 002 Autres services immobiliers
Services aux entités
038 001 Locations sans opérateurs
038 002 Activités informatiques
038 003 Services rendus principalement aux entités
Administration publiques
039 001 Administration générale, économique et sociale
039 002 Services de prérogatives publiques
039 003 Sécurité sociale obligatoire
Education
040 000 Education
Santé et action sociale
041 001 Activités pour la santé des hommes
041 002 Activités vétérinaires
041 003 Action sociale
Services collectifs, sociaux et personnels
042 001 Assainissement, voirie et gestion des déchets
042 002 Activités associatives
042 003 Activités récréatives, culturelles et sportives
042 004 Services personnels
042 005 Services domestiques
Service d'intermédiation financière indirectement mesuré
043 000 Service d'intermédiation financière indirectement mesuré
Correction territoriale
044 000 Correction territoriale

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre IX

Chapitre 7

Tableau de correspondance Postes/Comptes du système Normal

BILAN

Désignation entité:.....
Numéro d'identification :.....

BILAN

REF	ACTIF	NOMBRE DE COMPTES INCORPORES DANS LES POSTES		REF	PASSIF
		Brut	Amort.,dépréc. et prov.		
AD	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES			CA	Capital
AE	Frais de développement et de prospection	211, 2181, 2191	2811,2818p,2911, 2918p, 2919 p	CB	Apporteurs capital non appelé
AF	Brevets, licences, logiciels et droits similaires	212, 213, 214, 2193	2812, 2813, 2814, 2912, 2913, 2914, 2919 p	CD	Primes liés au capital social
AG	Fonds commercial et droit au bail	215, 216	2815, 2816, 2915, 2916	CE	Ecarts de réévaluation
AH	Autres immobilisations incorporelles	217, 218 (sauf 2181), 2198	2817, 2818 p, 2917, 2918 p, 2919 p	CF	Réserves indisponibles
AI	IMMOBILISATIONS CORPORELLES			CG	Réserves libres
AJ	Terrains *dont Placement en Nat*	22 *(2822-2912p)*	282, 292	CH	Report à nouveau
AK	Bâtiments *dont Placement en Nat*	231, 232, 233, 237, 2391 *(2313+2323-2832p-2912p)*	2831, 2832, 2833, 2837, 2931, 2932, 2933, 2937, 2938 p	CJ	Résultat net de l'exercice
AL	Aménagements, agencements et installations	234, 235, 238, 2392, 2393	2834,2835,2838, 2934, 2935, 2938, 2939 p	CL	Subventions d'investissement
AM	Matériel, mobilier et actifs biologiques	24 (sauf 245 et 2495)	284 (sauf 28451, 294 (sauf 2945, 29481, 2949 p.	CM	Provisions réglementées
AN	Matériel de transport	245, 2495	2845, 2945, 2949 p	CP	TOTAL CAPITAUX PROPRES ET RESSO
AP	AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS	251, 252	2951, 2952	DA	Emprunts et dettes financières diverses
AQ	IMMOBILISATIONS FINANCIERES			DB	Dettes de location acquisition
AR	Titres de participation	26	296	DC	Provisions pour risques et charges
AS	Autres immobilisations financières	27	297	DD	TOTAL DETTES FINANCIERES ET RESS ASSIMILEES
AZ	TOTAL ACTIF IMMOBILISE			DF	TOTAL RESSOURCES STABLES
BA	ACTIF CIRCULANT HAD	485, 488	498	DH	Dettes circulantes HAD
BB	STOCKS ET ENCOURS	31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38	39	DI	Clients, avances reçues
BG	CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES			DJ	Fournisseurs d'exploitation
BH	Fournisseurs avances versées	409	490	DK	Dettes fiscales et sociales
BI	Clients	41 (sauf 419)	491	DM	Autres dettes
BJ	Autres créances	Soldes débiteurs : 185, 42, 43, 44, 45, 46, 47 (sauf 478)	492, 493, 494, 495, 496, 497	DN	Provisions pour risques à court terme
BK	TOTAL ACTIF CIRCULANT			DP	TOTAL PASSIF CIRCULANT
BQ	Titres de placement	50	590		
BR	Valeurs à encaisser	51	591	DQ	Banques, crédits d'escompte
BS	Banques, chèques postaux, caisse et assimilés	Soldes débiteurs : 52, 53, 54, 55, 57, 581, 582	592, 593, 594	DR	Banques, établissements financiers et crédi
BT	TOTAL TRESORERIE ACTIF			DT	TOTAL TRESORERIE PASSIF
BU	Ecart de conversion-Actif	478		DV	Ecart de conversion-Passif
BZ	TOTAL GENERAL			DZ	TOTAL GENERAL

COMPTE DE RESULTAT

Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)**.....

COMPTE DE RESULTAT

REF	LIBELLES		NUMERO DE COMPTES A INCORPORER DANS LES POSTES	
TA	Ventes de marchandises	A	+	701
RA	Achats de marchandises		-	601
RB	Variation de stocks de marchandises		-/+	6031
XA	**MARGE COMMERCIALE (Somme TA à RB)**			
TB	Ventes de produits fabriqués	B	+	702, 703, 704
TC	Travaux, services vendus	C	+	705, 706
TD	Produits accessoires	D	+	707
XB	**CHIFFRE D'AFFAIRES (A + B + C + D)**			
TE	Production stockée (ou déstockage)		+	73
TF	Production immobilisée		+	72
TG	Subventions d'exploitation		+	71
TH	Autres produits		+	75
TI	Transferts de charges d'exploitation		+	781
RC	Achats de matières premières et fournitures liées		-	602
RD	Variation de stocks de matières premières et fournitures liées		-/+	6032
RE	Autres achats		-	604, 605, 608
RF	Variation de stocks d'autres approvisionnements		-/+	6033
RG	Transports		-	61
RH	Services extérieurs		-	62, 63
RI	Impôts et taxes		-	64
RJ	Autres charges		-	65
XC	**VALEUR AJOUTEE (XB +RA+RB) + (somme TE à RJ)**			
RK	Charges de personnel		-	66
XD	**EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (XC+RK)**			
TJ	Reprises d'amortissements, de provisions et dépréciations		+	791, 798, 799
RL	Dotations aux amortissements, aux provisions et dépréciations		-	681, 691
XE	**RESULTAT D'EXPLOITATION (XD+TJ+ RL)**			
TK	Revenus financiers et assimilés		+	77
TL	Reprises de provisions et dépréciations financières		+	797
TM	Transferts de charges financières		+	787
RM	Frais financiers et charges assimilés		-	67
RN	Dotations aux provisions et aux dépréciations financières		-	697
XF	**RESULTAT FINANCIER (somme TK à RN)**			
XG	**RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (XE+XF)**			
TN	Produits des cessions d'immobilisations		+	82
TO	Autres Produits HAO		+	84, 86,88
RO	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations		-	81
RP	Autres Charges HAO		-	83, 85
XH	**RESULTAT HORS ACTIVITES ORDINAIRES (somme TN à RP)**			
RQ	Participation des travailleurs		-	87
RS	Impôts sur le résultat		-	89
XI	**RESULTAT NET (XG+XH+RQ+RS)**			

Système comptable OHADA

Titre X

PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS ANNUELS DU SYSTEME MINIMAL DE TRESORERIE

CHAPITRE 1 :	Dispositions générales relatives à la présentation des états financiers
CHAPITRE 2 :	Bilan et Compte de résultat du Système minimal de trésorerie
CHAPITRE 3 :	Notes annexes du Système minimal de trésorerie

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre X

Chapitre 1

Dispositions spécifiques relatives à la présentation des états financiers

SECTION 1 :	Règles générales de présentation
SECTION 2 :	Structure des états financiers

SECTION 1 : Règles générales de présentation

Le Système minimal de trésorerie repose sur l'établissement d'un état des recettes et des dépenses dégageant le résultat de l'exercice (recette nette ou perte nette), dressé à partir d'une comptabilité de trésorerie que doivent tenir les entités relevant de ce système.

La fiabilité de la comptabilisation des opérations de trésorerie au cours de l'exercice est basée sur :

- l'existence d'un journal unique de trésorerie (NOTE 4) ;
- l'existence d'un journal de suivi des créances impayées et un journal de suivi des dettes à payer ;
- la conservation des pièces justificatives des enregistrements au journal.

En fin d'exercice, le responsable de l'entité doit procéder à un inventaire extra-comptable de chacun des quatre éléments suivants :

- le montant des créances et des dettes d'exploitation, dans le cas où les ventes et les achats ne sont pas totalement réglés ;
- le montant des stocks (produits finis, matières premières, consommables...) et des travaux en cours ;
- le montant des immobilisations acquises ou cédées au cours de l'exercice ;
- le montant des emprunts souscrits ou remboursés au cours de l'exercice.

Les états récapitulatifs de ces inventaires doivent être conservés en tant que pièce justificative de la comptabilité de l'entité.

Les entités possédant des immobilisations doivent tenir un registre des immobilisations (NOTE 1). Chaque immobilisation doit faire l'objet d'un tableau d'amortissement basé le mode linéaire sans prorata temporis.

SECTION 2 : Structure des états financiers

Les états financiers annuels du Système minimal de trésorerie (S.M.T) doivent être établis par les entités soumises à une comptabilité de trésorerie. Ces états financiers sont constitués des documents suivants :

- le Bilan ;
- le Compte de résultat ; et
- les Notes annexes.

Les Notes annexes sont composées d'un :

- ✓ Tableau SMT de suivi du matériel, du mobilier et des cautions ;
- ✓ Etat des stocks ;
- ✓ Etat des créances et des dettes non échues ;

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre X

Chapitre 2

Bilan et compte de résultat du Système minimal de trésorerie

MODELE BILAN ET COMPTE DE RESULTAT DU SYSTEME MINIMAL

Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)**.....

BILAN SMT AU 31 DECEMBRE N

ACTIF		NOTE	MONTANT		PASSIF
			EXERCICE N	EXERCICE N-1	
Immobilisations [1]		1			Compte exploitant
Stocks		2			Resultat exercice
Clients et débiteurs divers		3			Emprunt
Caisse					Fournisseurs et crediteurs divers
Banque (en + ou en -)					
Total actif					**Total passif**

[1] A faire figurer à l'actif du bilan si elles correspondent à des montants significatifs.

COMPTE DE RESULTAT SMT AU 31 DECEMBRE N

RUBRIQUES		NOTE	MONTANT	
			EXERCICE N	EXERCICE N-1
Recettes sur ventes ou prestations de services		4		
Autres recettes sur activités		4		
TOTAL DES RECETTES SUR PRODUITS		**A**		
Dépenses sur achats		4		
Dépenses sur loyers		4		
Dépenses sur salaires		4		
Dépenses sur impôts et taxes		4		
Charges d'intérêts				
Autres dépenses sur activités		4		
TOTAL DEPENSES SUR CHARGES		**B**		
SOLDE: Excédent (+) ou Insuffisance (-) de recettes (C = A-B)		**C**		
- Variation des stocks N / N-1		2		
- Variation des créances N / N-1		3		
+ Variation des dettes d'exploitation N / N-1		3		
DOTATIONS AMORTISSEMENTS		**F**		
RESULTAT EXERCICE (G= C-D+E-F)		**G**		

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA

Titre X

Chapitre 3

Notes annexes du Système minimal de trésorerie

NOTE 1 : SUIVI DU MATERIEL, DU MOBILIER ET DES CAUTIONS

Désignation entité :…… Exercice clos le 31-12-……
Numéro d'identification :…… Durée (en mois) : ……

Tableau SMT de suivi du matériel, du mobilier et des cautions

Date	Désignation	Montant	Date de sortie	prix de cession

NOTE 2 : ETAT DES STOCKS

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-.....**
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) : .....**

ETAT DES STOCKS AU 31 DECEMBRE .....

RÉFÉRENCE	DÉSIGNATION	QUANTITÉ	PRIX UNITAIRE	MONTANT
			VALEUR DU STOCK FINAL	
			VALEUR DU STOCK INITIAL	

NOTE 3 : ETAT DES CREANCES ET DES DETTES NON ECHUS AU 31 DECEMBRE

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....

Numéro d'identification :..... Durée (en mois) :.....

ETAT DES CREANCES ET DES DETTES NON ECHUES AU 31 DECEMBRE .....

DATE	NOM DU CLIENT	Montant au 31 décembre	Montant au 1er janvier	Variation %
	TOTAL DES CREANCES			

DATE	NOM DU FOURNISSEUR	Montant au 31 décembre	Montant au 1er janvier	Variation %
	TOTAL DES DETTES			

NOTE 4 : JOURNAL DE TRESORERIE SMT

Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-12-....**
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois).....**

JOURNAL DE TRESORERIE SMT mois de..... Année.....

Date	Libellés	Recettes	Dépenses	Solde	Ventilation recettes		Ventil			
					Ventes	Autres	Matériel et Mobilier	Achats marchandises	Achats matières et fournitures	
	report à nouveau									
	Solde à reporter									

NB : prévoir un journal par banque et un journal pour la caisse. Les colonnes « ventilation recett
complétées en cas de besoin par des rajouts notamment « compte exploitant ».

JOURNAL DE SUIVI DES CREANCES IMPAYEES SMT

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-.....**
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) : .....**

Journal de suivi des créances impayées SMT

Date	N° facture	Nom du client	Montant	Date paiement

JOURNAL DE SUIVI DES DETTES A PAYER SMT

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-.....**
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois) : .....**

Journal de suivi des dettes à payer SMT

Date	N° facture	Nom du fournisseur	Montant	Date paiement

Système comptable OHADA

Titre XI

NOMENCLATURES

NOMENCLATURES D'ACTIVITES ET DE PRODUITS DES ETATS MEMBRES D'AFRISTAT

Une nomenclature se définit comme une norme de classification qui permet d'organiser l'information pour en faciliter le traitement.

L'Observatoire Economique et Statistique d'Afrique Subsaharienne (AFRISTAT) dans sa mission de développement de la statistique dans ses Etats membres et dans un souci de comparabilité des données a mis à la disposition des états membres pour leurs travaux statistiques des nomenclatures communes pour les activités (NAEMA) et pour les produits (NOPEMA).

Pour être en harmonie avec les nomenclatures internationales (CITI, révision 4 et de la CPC, révision 2) en terme de comparabilité tout en respectant les spécificités africaines de ses Etats membres, AFRISTAT a engagé dès 2009, la révision de la NAEMA et de la NOPEMA. Les travaux de révision ont été réalisés de façon itérative et de manière interactive entre les différents acteurs. Ces travaux ont abouti à l'élaboration de la NAEMA, rev1 et de la NOPEMA, rev1 ; celles-ci sont accompagnées des notes explicatives et des tables de correspondance entre les anciennes versions et les nouvelles consultables sur le site d'AFRISTAT à partir des liens suivants :

Pour consulter les nouvelles nomenclatures :

(http://www.afristat.org/contenu/pdf/afristat/NAEMA_NOPEMA_rev1_ajour.pdf)

Pour consulter les notes explicatives :

(http://www.afristat.org/contenu/pdf/afristat/NAEMA_NOPEMArev1_def_vers_12mai11.pdf)

Par ailleurs, il a été annexé aux nomenclatures ci-dessus énumérées une nomenclature qui tient compte des spécificités économiques de l'espace OHADA. Cette nomenclature se présente comme suit :

ACTIVITES

Code Activité	Activités
A0101	**AGRICULTURE VIVRIERE**
A010101	Culture de céréales
A010102	Culture de tubercules
A010103	Culture de fruits
A010104	Culture de légumes et plantes à épices et aromatiques
A0102	**AGRICULTURE DESTINEE A L'INDUSTRIE OU A L'EXPORTATION**
A010201	Culture du cacao
A010202	Culture du café
A010203	Hévéaculture
A010204	Culture du coton
A010205	Culture de la banane douce, de l'ananas et la mangue
A010206	Culture de l'anacarde
A010207	Culture de la canne à sucre
A010208	Culture de graines et fruits oléagineux
A010209	Horticulture et Reproduction des plantes
A010210	Culture d'autres produits destinés à l'industrie ou à l'exportation
A0103	**ELEVAGE ET CHASSE**
A010301	Elevage
A010302	Chasse
A0104	**ACTIVITES ANNEXES A L'AGRICULTURE, L'ELEVAGE ET LA CHASSE**
A010401	Activités de soutien à l'agriculture
A010402	Activités de soutien à l'élevage
A010403	Activités de soutien à la chasse
A0201	**SYLVICULTURE ET EXPLOITATION FORESTIERE**
A020101	Sylviculture
A020102	Exploitation Forestière
A020103	Production de charbon de bois
A0202	**CUEILLETTES, RECOLTE DE PRODUITS FORESTIERS NON LIGNEUX**
A020200	Cueillettes, récolte de produits forestiers non ligneux
A0203	**ACTIVITES DE SOUTIEN A LA SYLVICULTURE ET A L'EXPLOITATION FORESTIERE**
A020300	Activités de soutien à la sylviculture et à l'exploitation forestière
A0301	**PECHE**
A030101	Pêche maritime
A030102	Pêche en eau douce
A0302	**AQUACULTURE, PISCICULTURE**
A030201	Pisciculture
A030202	Aquaculture
B0500	**EXTRACTION DE CHARBON ET DE LIGNITE**
B050000	Extraction de charbon et de lignite
B0600	**EXTRACTION D'HYDROCARBURES**
B060001	Extraction de pétrole brut
B060002	Extraction de gaz naturel
B0701	**EXTRACTION DE MINERAIS DE FER**
B070100	Extraction de minerais de fer

Code activité	Activités
B0702	**EXTRACTION DE MINERAIS DE METAUX NON FERREUX**
B070201	Extraction de minerais de métaux précieux
B070202	Extraction d'autres minerais de métaux non ferreux
B0801	**EXTRACTION DE PIERRES, DE SABLES ET D'ARGILES**
B080100	Extraction de pierres, de sables et d'argiles
B0802	**ACTIVITES EXTRACTIVES N.C.A.**
B080201	Extraction de phosphates et de sels de potassium, naturels
B080202	Extractions de minéraux pour l'industrie chimique
B080203	Extraction ou production de sel et de natron
B080204	Extraction de pierres précieuses et semi-précieuses
B080205	Autres extractions
B0901	**ACTIVITES DE SOUTIEN A L'EXTRACTION D'HYDROCARBURES**
B090100	Activités de soutien à l'extraction d'hydrocarbures
B0902	**ACTIVITES DE SOUTIEN AUX AUTRES INDUSTRIES EXTRACTIVES**
B090200	Activités de soutien aux autres industries extractives
C1001	**ABATTAGE, TRANSFORMATION ET CONSERVATION DE LA VIANDE ET PREPARATION DE PRODUITS A BASE DE VIANDE**
C100101	Abattage, Transformation et conservation de la viande
C100102	Préparation de produits à base de viande
C1002	**TRANSFORMATION ET CONSERVATION DE POISSONS, CRUSTACES ET MOLLUSQUES**
C100201	Congélation de poissons, crustacés et mollusques
C100202	Séchage, salage ou fumage du poisson et de crustacés
C100203	Autres transformation et conservation des poissons, crustacés et mollusques
C1003	**TRANSFORMATION ET CONSERVATION DE FRUITS ET LEGUMES**
C100300	Transformation et conservation de fruits et légumes
C1004	**FABRICATION DE CORPS GRAS D'ORIGINE ANIMALE ET VEGETALE**
C100400	Fabrication de corps gras d'origine animale et végétale
C1005	**TRAVAIL DES GRAINS ; FABRICATION DE PRODUITS AMYLACES**
C100501	Travail des grains
C100502	Transformation du manioc et fabrication de produits amylacés
C1006	**FABRICATION DE PRODUITS ALIMENTAIRES A BASE DE CEREALES N.C.A.**
C100601	Fabrication de pain et de pâtisseries fraîches
C100602	Biscuiterie et pâtisserie de conservation
C100603	Fabrication de pâtes alimentaires, de semoules et de produits farineux similaires
C1007	**TRANSFORMATION DU CACAO ET DU CAFÉ**
C100701	Transformation du cacao
C100702	Transformation du café
C1008	**FABRICATION D'AUTRES PRODUITS ALIMENTAIRES**
C100801	Fabrication de produits laitiers et de glaces
C100802	Fabrication de sucre et de confiserie
C100803	Fabrication de thé
C100804	Fabrication de condiments et assaisonnements
C100805	Fabrication d'aliments pour animaux
C100806	Fabrication de denrées diverses n.c.a.
Code activité	**Activités**
C1101	**FABRICATION DE BOISSONS ALCOOLISÉES**

C110101	Fabrication de malt et de bière
C110102	Fabrication d'autres boissons alcoolisées
C1102	**FABRICATION DE BOISSONS NON ALCOOLISES ET D'EAUX MINERALES**
C110200	Fabrication de boissons non alcoolisées et d'eaux minérales
C1200	**FABRICATION DE PRODUITS A BASE DE TABAC**
C120000	Fabrication de produits à base de tabac
C1301	**FILATURE, TISSAGE ET ENNOBLISSEMENT DE TEXTILE**
C130101	Filature de textile
C130102	Tissage de textile
C130103	Ennoblissement de textile
C1302	**FABRICATION D'AUTRES ARTICLES TEXTILES**
C130201	Fabrication de tapis et moquettes
C130202	Fabrication d'étoffes à mailles et d'articles textiles non vestimentaires
C1401	**FABRICATION DE VETEMENTS**
C140100	Fabrication de vêtements
C1402	**SERVICE DE COUTURE SUR MESURE**
C140200	Service de couture sur mesure
C1501	**TRAVAIL DU CUIR; FABRICATION D'ARTICLES DE VOYAGE**
C150101	Apprêt, tannage des cuirs et fourrures
C150102	Fabrication d'articles de voyage, de maroquinerie et de sellerie
C1502	**FABRICATION DE CHAUSSURES ET ARTICLES CHAUSSANTS**
C150200	Fabrication de chaussures et articles chaussants
C1601	**TRAVAIL DU BOIS**
C160100	Sciage, Rabotage
C1602	**FABRICATION D'ARTICLES EN BOIS, LIEGE, VANNERIE ET SPARTERIE**
C160201	Fabrication de feuilles de placage, de contreplaqués et de panneaux
C160202	Fabrication d'ouvrages de charpente, de menuiseries et d'emballages en bois
C160203	Fabrication d'articles divers en bois ou liège, vannerie et sparterie
C1700	**FABRICATION DE PAPIER, CARTONS ET D'ARTICLES EN PAPIER OU EN CARTON**
C170001	Fabrication de pâte à papier, de papier et de carton
C170002	Fabrication de carton ondulé et emballages en papier ou en carton
C170003	Fabrication d'articles en papier ou en carton
C1801	**IMPRIMERIE ET ACTIVITES CONNEXES**
C180100	Imprimerie et activités connexes
C1802	**REPRODUCTION D'ENREGISTREMENTS**
C180200	Reproduction d'enregistrement
C1901	**RAFFINAGE DU PETROLE**
C190100	Raffinage du pétrole
C1902	**COKEFACTION**
C190200	Cokéfaction
C2001	**FABRICATION DE PRODUITS CHIMIQUES DE BASE**
C200101	Fabrication de produits azotés et d'engrais
C200102	Fabrication d'autres produits chimiques de base

Code activité	Activités
C2002	**FABRICATION DE PRODUITS CHIMIQUES FONCTIONNELS**
C200201	Fabrication de savons, détergents et produits d'entretien
C200202	Fabrication de parfums et de produits de toilette
C200203	Fabrication de produits agrochimiques
C200204	Fabrication de peintures et vernis, adjuvants et encres d'imprimerie
C200205	Fabrication de fibres artificielles ou synthétiques
C200206	Fabrication d'autres produits chimiques
C2100	**FABRICATION DE PRODUITS PHARMACEUTIQUES**
C210001	Industrie pharmaceutique
C210002	Fabrication de médicaments traditionnels
C2201	**TRAVAIL DU CAOUTCHOUC**
C220101	Fabrication et rechapage de pneumatiques
C220102	Fabrication d'autres articles en caoutchouc
C2202	**TRAVAIL DU PLASTIQUE**
C220200	Fabrication d'articles en plastique
C2301	**FABRICATION DE VERRE ET D'ARTICLES EN VERRE**
C230100	Fabrication de verre et d'articles en verre
C2302	**FABRICATION DE PRODUITS CÉRAMIQUES**
C230201	Fabrication de carreaux en céramique
C230202	Fabrication de tuiles et briques
C230203	Fabrication d'autres produits céramiques
C2303	**FABRICATION DE CIMENTS ET AUTRES PRODUITS MINERAUX**
C230301	Fabrication de ciment, chaux et plâtre
C230302	Fabrication de matériaux et d'ouvrages en ciment, en béton ou en plâtre ; Travail de la pierre
C230303	Fabrication de produits minéraux non métalliques n.c.a.
C2401	**SIDERURGIE ET PREMIERE TRANSFORMATION DE L'ACIER**
C240100	Sidérurgie et première transformation de l'acier
C2402	**METALLURGIE ET PREMIERE TRANSFORMATION DES METAUX NON FERREUX**
C240200	Métallurgie et première transformation des métaux non ferreux
C2403	**FONDERIE**
C240300	Fonderie
C2501	**FABRICATION DE STRUCTURES METALLIQUES, CITERNES ET OUVRAGES CHAUDRONNES**
C250100	Fabrication de structures métalliques, citernes et ouvrages chaudronnés
C2502	**FABRICATION D'AUTRES OUVRAGES EN METAUX; TRAVAIL DES METAUX**
C250200	Fabrication d'autres ouvrages en métaux; travail des métaux
C2601	**FABRICATION DE COMPOSANTS ELECTRONIQUE, D'ORDINATEURS ET DE PERIPHERIQUES**
C260101	Fabrication de composants, cartes électroniques et supports magnétiques
C260102	Fabrication d'ordinateurs et d'équipements périphériques
C2602	**FABRICATION D'EQUIPEMENTS DE COMMUNICATION ET DE PRODUITS ELECTRONIQUES GRAND PUBLICS**
C260201	Fabrication d'équipements de communication
C260202	Fabrication de produits électroniques grand public
C2603	**FABRICATION D'EQUIPEMENTS D'IMAGERIE MEDICALE, DE PRECISION, D'OPTIQUE ET D'HORLOGERIE**
C260300	Fabrication d'équipements d'imagerie médicale, de précision, d'optique et d'horlogerie

Code activité	Activités
C2701	**FABRICATION DE MACHINES ET MATERIELS ELECTROTECHNIQUES**
C270100	Fabrication de machines et matériels électrotechniques
C2702	**FABRICATION D'APPAREILS DOMESTIQUES**
C270200	Fabrication d'appareils domestiques
C2703	**FABRICATION D'AUTRES MATERIELS ELECTRIQUES**
C270300	Fabrication d'autres matériels électriques
C2801	**FABRICATION DE MACHINES D'USAGE GÉNÉRAL**
C280100	Fabrication de machines d'usage général
C2802	**FABRICATION DE MACHINES D'USAGE SPÉCIFIQUE**
C280200	Fabrication de machines d'usage spécifique
C2900	**CONSTRUCTION DE VÉHICULES AUTOMOBILES**
C290000	Construction de véhicules automobiles
C3001	**CONSTRUCTION NAVALE, AÉRONAUTIQUE ET FERROVIAIRE**
C300101	construction navale
C300102	Construction aéronautique
C300103	Construction ferroviaire
C300104	Construction de véhicules militaires de combat
C3002	**FABRICATION D'AUTRES EQUIPEMENTS DE TRANSPORT**
C300200	Fabrication d'autres équipements de transport
C3100	**FABRICATION DE MEUBLES ET MATELAS**
C310001	Fabrication de matelas et sommiers
C310002	Fabrication de meubles
C3200	**AUTRES INDUSTRIES**
C320001	Fabrication de bijoux
C320002	Fabrication d'instruments de musique
C320003	Activités manufacturières n.c.a
C3301	**REPARATION DE MACHINES ET D'EQUIPEMENTS PROFESSIONNELS**
C330100	Réparation de machines et d'équipements professionnels
C3302	**INSTALLATION DE MACHINES ET D'EQUIPEMENTS PROFESSIONNELS**
C330200	Installation de machines et d'équipements professionnels
D3501	**PRODUCTION, TRANSPORT ET DISTRIBUTION D'ÉLECTRICITÉ**
D350100	Production, transport et distribution d'électricité
D3502	**PRODUCTION ET DISTRIBUTION DE COMBUSTIBLES GAZEUX ET DE GLACE**
D350200	Production et distribution de combustibles gazeux et de glace
E3600	**CAPTAGE, TRAITEMENT ET DISTRIBUTION D'EAU**
E360000	Captage, traitement et distribution d'eau
E3700	**COLLECTE ET TRAITEMENT DES EAUX USEES**
E370000	Collecte et traitement des eaux usées
E3800	**COLLECTE, TRAITEMENT ET ELIMINATION DES DECHETS ; RECUPERATION**
E380001	Collecte, traitement et élimination des déchets
E380002	Récupération
E3900	**DEPOLLUTION ET GESTION DES DECHETS**
E390000	Dépollution et gestion des déchets
F4101	**PROMOTION IMMOBILIÈRE**
F410100	Promotion immobilière

Code activité	Activités
F4102	**CONSTRUCTION DE BÂTIMENTS COMPLETS**
F410200	Construction de bâtiments complets
F4200	**GENIE CIVIL**
F420001	Construction de routes et de voies ferrées
F420002	Construction de réseaux et de lignes
F420003	Construction d'autres ouvrages de génie civil
F4300	**ACTIVITÉS SPECIALISEES DE CONSTRUCTION**
F430001	Démolition et préparation des sites
F430002	Travaux d'installation
F430003	Travaux de finition
F430004	Autres travaux spécialisés de construction
G4501	**COMMERCE DE VÉHICULES AUTOMOBILES**
G450100	Commerce de véhicules automobiles
G4502	**ENTRETIEN ET REPARATION DE VEHICULES AUTOMOBILES**
G450200	Entretien et réparation de véhicules automobiles
G4503	**COMMERCE DE PIECES DETACHEES ET D'ACCESSOIRES AUTOMOBILES**
G450300	Commerce de pièces détachées et d'accessoires automobiles
G4504	**COMMERCE ET RÉPARATION DE MOTOCYCLES**
G450400	Commerce et réparation de motocycles
G4601	**ACTIVITES DES INTERMEDIAIRES DU COMMERCE DE GROS**
G460100	Activités des Intermédiaires du commerce de gros
G4602	**COMMERCE DE GROS DE PRODUITS AGRICOLES BRUTS, D'ANIMAUX VIVANTS, PRODUITS ALIMENTAIRES, BOISSONS ET TABAC**
G460201	Commerce de gros de produits agricoles bruts et d'aliments pour animaux
G460202	Commerce de gros d'animaux vivants, de peaux et cuirs
G460203	Commerce de gros de produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés
G4603	**COMMERCE DE GROS DE BIENS DE CONSOMMATION NON ALIMENTAIRES**
G460301	Commerce de gros de textiles, habillement et chaussures
G460302	Commerce de gros de produits pharmaceutiques et médicaux
G460303	Commerce de gros de biens de consommation non alimentaires divers
G4604	**COMMERCE DE GROS DE PRODUITS INTERMEDIAIRES NON AGRICOLES**
G460401	Commerce de gros de carburants et combustibles
G460402	Commerce de gros de bois
G460403	Commerce de gros de matériaux de construction, quincaillerie et fournitures pour plomberie
G460404	Commerce de gros d'autres produits intermédiaires non agricoles
G4605	**COMMERCE DE GROS DE MACHINES, D'EQUIPEMENTS ET FOURNITURES**
G460501	Commerce de gros de machines, d'équipements et fournitures
G460502	Commerce de gros d'autres équipements industriels et fournitures diverses
G4606	**COMMERCE DE GROS NON SPÉCIALISÉ**
G460600	Commerce de gros non spécialisé
G4701	**COMMERCE DE DETAIL EN MAGASIN NON SPECIALISE**
G470100	Commerce de détail en magasin non spécialisé
G4702	**COMMERCE DE DETAIL EN MAGASIN SPECIALISE**
G470201	Commerce de détail en magasin spécialisé de produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés

Code activité	Activités
G470202	Commerce de détail en magasin spécialisé de produits pharmaceutiques et médicaux, de parfumerie et de produits de beauté
G470203	Commerce de détail en magasin spécialisé de textiles, habillement, chaussures et articles en cuir
G470204	Commerce de détail en magasin spécialisé d'articles et appareils d'équipement domestique
G470205	Commerce de détail en magasin spécialisé de quincaillerie, peintures, verre, tapis et revêtement de sols et murs
G470206	Commerce de détail en magasin spécialisé de livres, journaux et articles de sport et de loisirs
G470207	Commerce de détail en magasin spécialisé d'équipements informatiques et de matériels de télécommunication, audio ou vidéo
G470208	Commerce de détail en magasin spécialisé de carburants automobiles
G470209	Commerce de détail en magasin spécialisé d'autres produits n.c.a.
G4703	**COMMERCE DE DÉTAIL HORS MAGASIN**
G470301	Commerce de détail sur éventaires et marchés de viandes et poissons
G470302	Commerce de détail sur éventaires et marchés de fruits et légumes frais
G470303	Commerce de détail sur éventaires et marchés de céréales, tubercules et d'autres produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés
G470304	Commerce de détail sur éventaires et marchés de textiles, habillement, chaussures et articles en cuir
G470305	Commerce de détail sur éventaires et marchés d'articles non alimentaires divers
G470306	Autres commerces de détail hors magasin
H4901	**TRANSPORTS FERROVIAIRES**
H490100	Transports ferroviaires
H4902	**TRANSPORTS ROUTIERS**
H490201	Transports routiers de passagers
H490202	Transports routiers de marchandises
H4903	**TRANSPORTS PAR CONDUITES**
H490300	Transports par conduites
H5001	**TRANSPORTS MARITIMES ET CÔTIERS**
H500100	Transports maritimes et côtiers
H5002	**TRANSPORTS FLUVIAUX**
H500200	Transports fluviaux et lagunaires
H5100	**TRANSPORTS AÉRIENS**
H510001	Transports aériens de passagers
H510002	Transports aériens de fret et transports spatiaux
H5201	**ENTREPOSAGE**
H520100	Entreposage
H5202	**ACTIVITÉS AUXILIAIRES DES TRANSPORTS**
H520201	Manutention
H520202	Exploitation d'infrastructures de transport
H520203	Organisation du transport de fret
H5300	**ACTIVITES DE POSTE ET DE COURRIER**
H530001	Activités de service postal universel
H530002	Autres activités de courrier et de distribution
I5500	**HEBERGEMENT**
I550000	Hébergement

Code activité	Activités
I5601	**RESTAURATION**
I560100	Restauration
I5602	**ACTIVITÉS DES DÉBITS DE BOISSONS**
I560200	Activités des débits de boissons
J5801	**ÉDITION DE LIVRES ET PERIODIQUES ET AUTRES ACTIVITES D'EDITION**
J580100	Édition de livres et périodiques
J5802	**ÉDITION DE LOGICIELS**
J580200	Édition de logiciels
J5901	**PRODUCTION VIDÉO : CINÉMA ET TÉLÉVISION**
J590100	Production vidéo : cinéma et télévision
J5902	**PRODUCTION AUDIO ET ÉDITION MUSICALE**
J590200	Production audio et édition musicale
J6000	**PROGRAMMATION TÉLÉVISUELLE ; RADIODIFFUSION**
J600001	Édition et diffusion de programmes radio
J600002	Programmation télévisuelle; Télédiffusion
J6100	**TÉLÉCOMMUNICATIONS**
J610000	Télécommunications
J6200	**ACTIVITÉS INFORMATIQUES : CONSEIL, PROGRAMMATION**
J620001	Programmation informatique
J620002	Conseil et autres activités informatiques
J6300	**ACTIVITÉS DE FOURNITURE D'INFORMATION**
J630001	Traitement de données, hébergement et activités connexes ; Création de portails Internet
J630002	Autres activités liées à l'information
K6401	**INTERMÉDIATION MONÉTAIRE**
K640101	Activités de banque centrale
K640102	Autres intermédiations monétaires (Banques commerciales)
K6402	**ACTIVITES DES FONDS DE PLACEMENTS, HOLDINGS ET SIMILAIRES**
K640200	Activités des fonds de placements, holdings et similaires
K6403	**ACTIVITES DE CREDITS ET AUTRES INTERMEDIATIONS NON MONETAIRES**
K640301	Activités de micro finance
K640302	Autres activités de crédits et autres intermédiations non monétaires
K6500	**ASSURANCE**
K650001	Assurance vie et caisses de retraite
K650002	Assurance dommage et réassurance
K6600	**ACTIVITÉS D'AUXILIAIRES FINANCIERS ET D'ASSURANCE**
K660001	Gestion de Fonds pour tiers
K660002	Activités de transfert de fonds et d'auxiliaires financiers
K660003	Activités d'auxiliaires d'assurance
L6801	**LOCATION IMMOBILIERE ET ACTIVITES SUR BIENS PROPRES**
L680100	Location immobilière et activités sur biens propres
L6802	**ACTIVITÉS DES AGENCES IMMOBILIÈRES**
L680200	Activités des agences immobilières
M6901	**ACTIVITÉS JURIDIQUES**
M690100	Activités juridiques
M6902	**ACTIVITÉS COMPTABLES**
M690200	Activités comptables

Code activité	Activités
M7000	**ACTIVITÉS DES SIEGES SOCIAUX; CONSEIL EN GESTION**
M700001	Activités des sièges sociaux
M700002	Conseil de gestion
M7100	**ACTIVITÉS D'ARCHITECTURE, D'INGENIERIE ET TECHNIQUES**
M710001	Activités d'architecture et d'ingénierie
M710002	Activités de contrôle et analyses techniques
M7201	**RECHERCHE-DEVELOPPEMENT EN SCIENCES PHYSIQUES ET NATURELLES**
M720100	Recherche-développement en sciences physiques et naturelles
M7202	**RECHERCHE-DEVELOPPEMENT EN SCIENCES HUMAINES ET SOCIALES**
M720200	Recherche-développement en sciences humaines et sociales
M7300	**PUBLICITE ET ETUDES DE MARCHES**
M730001	Publicité
M730002	Études de marché et sondages
M7400	**AUTRES ACTIVITES SPECIALISEES SCIENTIFIQUES ET TECHNIQUES**
M740001	Activités spécialisées de design
M740002	Activités photographiques
M740003	Autres activités spécialisées, scientifiques et techniques n.c.a.
M7500	**ACTIVITÉS VETERINAIRES**
M750000	Activités vétérinaires
N7700	**LOCATION ET LOCATION-BAIL**
N770001	Location de véhicules automobiles
N770002	Location de machines et d'équipements n.c.a.
N770003	Location d'articles personnels et domestiques n.c.a.
N770004	Gestion des droits de propriété industrielle
N7800	**ACTIVITES LIEES AUX RESSOURCES HUMAINES**
N780000	Activités liées aux ressources humaines
N7900	**ACTIVITÉS DES AGENCES DE RESERVATION ET VOYAGISTES**
N790000	Activités des agences de réservation et voyagistes
N8000	**ENQUETES ET SECURITE**
N800000	Enquêtes et sécurité
N8100	**SOUTIEN AUX BATIMENTS ; AMENAGEMENT PAYSAGER**
N810001	Activités combinées de soutien aux bâtiments
N810002	Activités de nettoyage
N810003	Aménagement paysager
N8200	**ACTIVITES DE SOUTIEN AUX ENTREPRISES ; ACTIVITES DE BUREAU**
N820001	Activités de bureau, routage et centres d'appels
N820002	Organisation de foires, salons et congrès
N820003	Activités de soutien aux entreprises n.c.a.
O8401	**ACTIVITES D'ADMINISTRATION GENERALE, ECONOMIQUE ET SOCIALE**
O840100	Activités d'administration générale, économique et sociale
O8402	**ACTIVITÉS DE PRÉROGATIVE PUBLIQUE**
O840200	Activités de prérogative publique
O8403	**ACTIVITÉS DE SÉCURITÉ SOCIALE OBLIGATOIRE**
O840300	Activités de sécurité sociale obligatoire

Code activité	Activités
P8501	**ENSEIGNEMENT PRÉ-PRIMAIRE ET PRIMAIRE**
P850100	Enseignement pré-primaire et primaire
P8502	**ENSEIGNEMENT SECONDAIRE**
P850201	Enseignement secondaire général
P850202	Enseignement secondaire technique ou professionnel
P8503	**ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET POST-SECONDAIRE NON SUPERIEUR**
P850301	Enseignement supérieur
P850302	Enseignement post-secondaire non supérieur
P8504	**AUTRES ACTIVITÉS D'ENSEIGNEMENT**
P850400	Autres activités d'enseignement
Q8601	**ACTIVITÉS HOSPITALIÈRES**
Q860100	Activités hospitalières
Q8602	**ACTIVITE DES MEDECINS ET DES DENTISTES**
Q860200	Activité des médecins et des dentistes
Q8603	**ACTIVITÉS PARAMÉDICALES ET DE SOUTIEN**
Q860301	Activités de médecine alternative
Q860302	Autres activités pour la santé humaine
Q8700	**ACTIVITES D'HEBERGEMENT MEDICO-SOCIAL ET SOCIAL**
Q870000	Activités d'Hébergement médico-social et social
Q8800	**ACTION SOCIALE SANS HEBERGEMENT**
Q880000	Action sociale sans hébergement
R9000	**ACTIVITES CREATIVES, ARTISTIQUES ET DE SPECTACLE**
R900000	Activités créatives, artistiques et de spectacle
R9100	**CONSERVATION ET VALORISATION DU PATRIMOINE**
R910000	Conservation et valorisation du patrimoine
R9200	**ORGANISATION DE JEUX DE HASARD ET D'ARGENT**
R920000	Organisation de jeux de hasard et d'argent
R9301	**ACTIVITÉS LIÉES AU SPORT**
R930100	Activités liées au sport
R9302	**ACTIVITÉS RÉCRÉATIVES ET DE LOISIRS**
R930200	Activités récréatives et de loisirs
S9401	**ACTIVITES DES ORGANISATIONS ECONOMIQUES, PATRONALES ET PROFESSIONNELLES**
S940100	Activités des organisations économiques, patronales et professionnelles
S9402	**ACTIVITÉS DES SYNDICATS DES TRAVAILLEURS**
S940200	Activités des syndicats des travailleurs
S9403	**ACTIVITÉS DES AUTRES ORGANISATIONS ASSOCIATIVES**
S940301	Activités des organisations religieuses
S940302	Activités des organisations politiques
S940303	Activités des autres organisations associatives n.c.a.
S9501	**REPARATION D'ORDINATEURS ET D'EQUIPEMENTS DE COMMUNICATION**
S950101	Réparation d'ordinateurs et d'équipements périphériques
S950102	Réparation d'équipements de communication
S9502	**REPARATION DE BIENS PERSONNELS ET DOMESTIQUES**
S950200	Réparation de biens personnels et domestiques
S9600	**FOURNITURE D'AUTRES SERVICES PERSONNELS**
S960001	Lavage et nettoyage de textiles

Code activité	Activités
S960002	Coiffure et soins de beauté
S960003	Services funéraires
S960004	Autres services personnels n.c.a
T9700	**ACTIVITÉS DES MÉNAGES EN TANT QU'EMPLOYEURS DE PERSONNEL DOMESTIQUE**
T970000	Activités des ménages en tant qu'employeurs de personnel domestique
T9800	**ACTIVITÉS INDIFFERENCIEES AUTOPRODUITES DES MÉNAGES**
T980001	Activités indifférenciées des ménages en tant que producteurs de biens pour usage propre
T980002	Activités indifférenciées des ménages en tant que producteurs de services pour usage propre
U9900	**ACTIVITÉS DES ORGANISATIONS EXTRATERRITORIALES**
U990000	Activités des organisations extraterritoriales

PRODUITS

Code produit	Produits
A0101	**PRODUITS DE L'AGRICULTURE VIVRIERE**
A010101	**Céréales**
A01010101	Blé
A01010102	Riz paddy
A01010103	Maïs
A01010104	Autres céréales
A010102	**Tubercules**
A01010201	Igname
A01010202	Manioc
A01010203	Autres tubercules
A010103	**Fruits**
A01010301	Banane plantain
A01010302	Autres fruits tropicaux
A01010303	Fruits non tropicaux
A01010304	Agrumes
A010104	**Légumes, épices et aromates**
A01010401	Tomate
A01010402	Oignon
A01010403	Autres légumes
A01010402	Epices et aromates
A0102	**PRODUITS AGRICOLES DESTINES A L'INDUSTRIE OU A L'EXPORTATION**
A010201	**Fèves de cacao séchées**
A01020100	Fèves de cacao séchées
A010202	**Café**
A01020200	Café vert
A010203	**Caoutchouc naturel**
A01020300	Caoutchouc naturel
A010204	**Coton en masse**
A01020400	Coton en masse
A010205	**Banane douce, ananas et mangue**
A01020501	Banane douce
A01020502	Ananas
A01020503	Mangue
A010206	**Anacarde**
A01020600	Anacarde
A010207	**Canne à sucre**
A01020700	Canne à sucre

Code produit	Produits
A010208	**Graines et fruits oléagineux**
A01020801	Noix de palme
A01020802	Noix de coco et coprah
A01020803	Graines et fruits oléagineux
A010209	**Plants et semences**
A01020900	Plantes et fleurs
A010210	**Autres produits destinés à l'industrie ou à l'exportation**
A01021000	Autres produits destinés à l'industrie ou à l'exportation
A0103	**PRODUITS DE L'ELEVAGE ET DE LA CHASSE**
A010301	**Produits de l'élevage**
A01030101	Produits de l'élevage de bovins
A01030102	Produits de l'élevage d'ovins et de caprins
A01030103	Porcins sur pied
A01030104	Produits de l'élevage de volailles
A01030105	Produits d'élevage d'animaux vivants n.c.a.
A010302	**Produits de la chasse**
A01030200	Produits de la chasse
A0104	**ACTIVITES ANNEXES A L'AGRICULTURE, L'ELEVAGE ET LA CHASSE**
A010401	**Services de soutien a l'agriculture**
A01040101	Services agricoles exécutées pour le compte de tiers
A01040102	Services d'exploitation de systèmes d'irrigation
A01040103	Services de traitement primaire des récoltes
A01040104	Produits de l'égrenage du coton et services associés
A01040105	Traitement des semences
A010402	**Services de soutien à l'élevage**
A01040200	Services de soutien à l'élevage
A010403	**Services de soutien à la chasse**
A01040300	Services de soutien à la chasse
A0201	**PRODUITS SYLVICOLES ET DE L'EXPLOITATION FORESTIRE**
A020101	**Produits sylvicoles**
A02010101	Bois sur pied
A02010102	Services de pépiniériste forestier
A020102	**Produits de l'exploitation forestière**
A02010201	Grumes
A02010202	Bois bruts
A02010203	Bois de chauffe
A020103	**Charbon de bois**
A02010300	Charbon de bois

Code produit	Produits
A0202	**PRODUITS FORESTIERS ET DE CUEILLETTE**
A020200	**Produits forestiers et de cueillette**
A02020000	Produits forestiers et de cueillette
A0203	**SERVICES DE SOUTIEN A LA SYLVICULTURE ET A L'EXPLOITATION FORESTIERE**
A020300	**Service de soutien à la sylviculture et à l'exploitation forestière**
A02030001	Services de soutien à la sylviculture
A02030002	Services de soutien à l'exploitation forestière
A0301	**PRODUITS DE LA PECHE**
A030101	**Produits de pêche maritime**
A03010101	Poissons de mer
A03010102	Crustacés et mollusques de mer
A030102	**Produits de pêche en eau douce**
A03010201	Poissons d'eau douce
A03010202	Crustacés d'eau douce
A0302	**PRODUITS DE L'AQUACULTURE ET DE LA PISCICULTURE**
A030201	**Produits de Pisciculture**
A03020100	Poissons de pisciculture
A030202	**Produits d'Aquaculture**
A03020201	Crustacés, mollusques et autres animaux aquatiques
A03020202	Plantes aquatiques
B0500	**PRODUITS DE L'EXTRACTION DE CHARBON ET DE LIGNITE**
B050000	**Charbon et lignite**
B05000000	Charbon et lignite
B0600	**PRODUITS DE L'EXTRACTION D'HYDROCARBURES**
B060001	**Pétrole brut**
B06000100	Pétrole brut
B060002	**gaz naturel**
B06000200	gaz naturel
B0701	**MINERAIS DE FER**
B070100	**Minerais de fer**
B07010000	Minerais de fer
B0702	**MINERAIS DE METAUX NON FERREUX**
B070201	**Minerais de métaux précieux**
B07020101	Minerais d'or
B07020102	Autres minerais de métaux précieux
B070202	**Autres minerais de métaux non ferreux**
B07020200	Autres minerais de métaux non ferreux
B0801	**PIERRES, DE SABLES ET D'ARGILES**
B080100	**Pierres, de sables et d'argiles**
B08010000	Pierres, de sables et d'argiles

Code produit	Produits
B0802	**PRODUITS DES ACTIVITES EXTRACTIVES N.C.A.**
B080201	**Phosphates et sels de potassium, naturels**
B08020100	Phosphates et de sels de potassium, naturels
B080202	**Minéraux pour l'industrie chimique**
B08020200	Minéraux pour l'industrie chimique
B080203	**Sel brut et natron**
B08020300	Sel brut et natron
B080204	**Pierres précieuses et semi-précieuses**
B08020400	Pierres précieuses et semi-précieuses
B080205	**Autres produits d'extractions**
B08020500	Autres produits d'extractions
B0901	**SERVICES DE SOUTIEN A L'EXTRACTION D'HYDROCARBURES**
B090100	**Services liés à l'extraction de pétrole et de gaz, exécutés pour le compte de tiers**
B09010000	Services liés à l'extraction de pétrole et de gaz
B0902	**SERVICES DE SOUTIEN AUX AUTRES INDUSTRIES EXTRACTIVES**
B090200	**Services de soutien aux autres industries extractives, exécutés pour le compte de tiers**
B09020000	Services de soutien aux autres industries extractives, exécutés pour le compte de tiers
C1001	**PRODUITS DE L'ABATTAGE, DE LA TRANSFORMATION ET DE LA CONSERVATION DE LA VIANDE ET DE LA PREPARATION DE PRODUITS A BASE DE VIANDE**
C100101	**Produits de l'abattage, de la transformation et de la conservation de la viande**
C10010101	Produits de l'abattage, de la transformation et de la conservation de la viande de bovins
C10010102	Produits de l'abattage, de la transformation et de la conservation de la viande de porcins
C10010103	Produits de l'abattage, de la transformation et de la conservation d'autres viandes de boucherie
C10010104	Produits de l'abattage, de la transformation et conservation de la viande de volailles
C100102	**Produits de la préparation de produits à base de viande**
C10010200	Produits de la préparation de produits à base de viande
C1002	**PRODUITS DE LA TRANSFORMATION ET CONSERVATION DE POISSONS, CRUSTACES ET MOLLUSQUES**
C100201	**Produits de la congélation de poissons, crustacés et mollusques**
C10020101	Produits de la congélation de poissons
C10020102	Produits de la congélation de crustacés et de mollusques
C100202	**Produits du séchage, salage ou fumage du poisson et de crustacés**
C10020200	Poissons séchés, salés ou fumés
C100203	**Autres produits de transformation et conservation des poissons, crustacés et mollusques**
C10020300	Autres produits de transformation et conservation des poissons, crustacés et mollusques
C1003	**PRODUITS DE LA TRANSFORMATION ET CONSERVATION DE FRUITS ET LEGUMES**
C100300	**Produits de la transformation et conservation de fruits et légumes**
C10030000	Produits de la transformation et conservation de fruits et légumes

Code produit	Produits
C1004	**PRODUITS DE LA FABRICATION DE CORPS GRAS D'ORIGINE ANIMALE ET VEGETALE**
C100400	**Produits de la fabrication de corps gras d'origine animale et végétale**
C10040001	Huiles brutes de palme ou de palmiste
C10040002	Autres huiles brutes et tourteaux
C10040002	Huiles raffinées
C1005	**TRAVAIL DES GRAINS ; FABRICATION DE PRODUITS AMYLACES**
C100501	**Travail des grains**
C10050101	Produits de la transformation du riz
C10050102	Produits de la transformation du blé
C10050103	Produits d'autre travail des grains
C100502	**Produits de la fabrication de produits amylacés**
C10050201	Produits de la transformation du manioc (sauf amidon)
C10050200	Produits amylacés
C1006	**PRODUITS DE LA FABRICATION DE PRODUITS ALIMENTAIRES A BASE DE CEREALES N.C.A.**
C100601	**Pain et de pâtisseries fraîches**
C10060100	Pain et de pâtisseries fraîches
C100602	**Biscuits et pâtisseries de conservation**
C10060200	Biscuits et pâtisseries de conservation
C100603	**Pâtes alimentaires, semoules et produits farineux similaires**
C10060300	Pâtes alimentaires, semoules et produits farineux similaires
C1007	**PRODUITS DE LA TRANSFORMATION DU CACAO ET DU CAFÉ**
C100701	**Produits de la transformation du cacao**
C10070100	Produits de la transformation du cacao
C100702	**Produits de la transformation du café**
C10070200	Produits de la transformation du café
C1008	**PRODUITS DE LA FABRICATION D'AUTRES PRODUITS ALIMENTAIRES**
C100801	**Produits laitiers et glaces**
C10080100	Produits laitiers et glaces
C100802	**Sucre et confiserie**
C10080201	Sucre
C10080202	Produits de Confiserie
C100803	**Thé**
C10080301	Thé
C100804	**Condiments et assaisonnements**
C10080400	Condiments et assaisonnements
C100805	**Aliments pour animaux**
C10080500	Aliments pour animaux

Code produit	Produits
C100806	**Produits de la fabrication de denrées diverses n.c.a.**
C10080601	Plats préparés
C10080602	Aliments homogénéisés et diététiques
C10080603	Autres produits alimentaires
C1101	**PRODUITS DE LA FABRICATION DE BOISSONS ALCOOLISÉES**
C110101	**Malt et bière**
C11010101	Malt
C11010102	Bière
C110102	**Autres boissons alcoolisées**
C11010200	Autres boissons alcoolisées
C1102	**PRODUITS DE LA FABRICATION DE BOISSONS NON ALCOOLISES ET D'EAUX MINERALES**
C110200	**Boissons non alcoolisées et eaux minérales**
C11020000	Boissons non alcoolises et eaux minérales
C1200	**PRODUITS A BASE DE TABAC**
C120000	**Produits à base de tabac**
C12000000	Produits à base de tabac
C1301	**FILS ET FILES ; TISSUS; SERVICES D'ENNOBLISSEMENT TEXTILE**
C130101	**Fils et filés**
C13010100	Fils et filés
C130102	**Tissus**
C13010200	Tissus
C130103	**Services d'ennoblissement textile**
C13010300	Services d'ennoblissement textile
C1302	**AUTRES PRODUITS DE L'INDUSTRIE TEXTILE**
C130201	**Tapis et moquettes**
C13020100	Tapis et moquettes
C130202	**Etoffes à mailles et articles textiles non vestimentaires**
C13020200	Etoffes à mailles et articles textiles non vestimentaires
C1401	**FABRICATION DE VETEMENTS**
C140100	**Fabrication de vêtements**
C14010000	Vêtements
C1402	**SERVICES EXECUTES SUR MESURE PAR DES COUTURIERS, TAILLEURS, MODELISTES**
C140200	**Services exécutés sur mesure par des couturiers, tailleurs, modélistes**
C14020000	Services exécutés sur mesure par des couturiers, tailleurs, modélistes
C1501	**CUIR TRAVAILLE; ARTICLES DE VOYAGE**
C150101	**Cuirs et fourrures travaillés**
C15010100	Cuirs et fourrures travaillés
C150102	**Articles de voyage, maroquinerie et de sellerie**
C15010200	Articles de voyage, maroquinerie et de sellerie

Code produit	Produits
C1502	**CHAUSSURES ET ARTICLES CHAUSSANTS**
C150200	**chaussures et articles chaussants**
C15020001	Chaussures et semelles en plastique ou en caoutchouc
C15020002	Autres chaussures et articles chaussants
C1601	**PRODUITS DU TRAVAIL DU BOIS**
C160100	**Bois Sciés, Raboté**
C16010000	Bois Sciés, Raboté
C1602	**PRODUITS DE LA FABRICATION D'ARTICLES EN BOIS, LIEGE, VANNERIE ET SPARTERIE**
C160201	**Feuilles de placage, de contreplaqués et de panneaux**
C16020100	Feuilles de placage, de contreplaqués et de panneaux
C160202	**Ouvrages de charpente, de menuiseries et d'emballages en bois**
C16020200	Ouvrages de charpente, de menuiseries et d'emballages en bois
C160203	**Articles divers en bois ou liège, vannerie et sparterie**
C16020300	Articles divers en bois ou liège, vannerie et sparterie
C1700	**PAPIER, CARTONS ET ARTICLES EN PAPIER OU EN CARTON**
C170001	**Pâte à papier, papier et de carton**
C17000100	Pâte à papier, papier et de carton
C170002	**Carton ondulé et emballages en papier ou en carton**
C17000200	Carton ondulé et emballages en papier ou en carton
C170003	**Articles en papier ou en carton**
C17000300	Articles en papier ou en carton
C1801	**PRODUITS DE L'IMPRIMERIE ET ACTIVITES CONNEXES**
C180100	**Travaux d'impression et services connexes**
C18010000	Travaux d'impression et services connexes
C1802	**SERVICE DE REPRODUCTION D'ENREGISTREMENTS**
C180200	**Service de reproduction d'enregistrement**
C18020000	Service de reproduction d'enregistrement
C1901	**PRODUITS DU RAFFINAGE DU PETROLE**
C190100	**Produits du raffinage du pétrole**
C19010000	Produits du raffinage du pétrole
C1902	**PRODUITS DE LA COKEFACTION**
C190200	**Produits de la Cokéfaction**
C19020000	Produits de la Cokéfaction
C2001	**PRODUITS CHIMIQUES DE BASE**
C200101	**Produits azotés et d'engrais**
C20010100	Produits azotés et d'engrais
C200102	**Autres produits chimiques de base**
C20010200	Autres produits chimiques de base

Code produit	Produits
C2002	**PRODUITS DE LA FABRICATION DE PRODUITS CHIMIQUES FONCTIONNELS**
C200201	**Savons, détergents et produits d'entretien**
C20020100	Savons, détergents et produits d'entretien
C200202	**Parfums et produits de toilette**
C20020200	Parfums et produits de toilette
C200203	**Produits agrochimiques**
C20020300	Produits agrochimiques
C200204	**Peintures et vernis, adjuvants et encres d'imprimerie**
C20020400	Peintures et vernis, adjuvants et encres d'imprimerie
C200205	**fibres artificielles ou synthétiques**
C20020500	Fibres artificielles ou synthétiques
C200206	**Autres produits chimiques**
C20020600	Autres produits chimiques
C2100	**PRODUITS PHARMACEUTIQUES**
C210001	**Produits de l'industrie pharmaceutique**
C21000101	Produits de l'industrie pharmaceutique de base
C21000102	Produits de l'industrie pharmaceutique pour la santé humaine
C21000103	Produits de l'industrie pharmaceutique pour la santé animale
C210002	**Médicaments traditionnels**
C21000200	Médicaments traditionnels
C2201	**PRODUITS DU TRAVAIL DU CAOUTCHOUC**
C220101	**Pneumatiques et chambres à air**
C22010100	Pneumatiques et chambres à air
C220102	**Autres articles en caoutchouc**
C22010200	Autres articles en caoutchouc
C2202	**PRODUITS DU TRAVAIL DU PLASTIQUE**
C220200	**Articles en plastique**
C22020001	Demi-produits, tuyaux et éléments pour la construction, en matières plastiques
C22020002	Emballage en matières plastiques
C22020003	Articles ménagers en plastiques
C22020004	Autres produits du tavail du plastique
C2301	**Verre et articles en verre**
C230101	**Verre et articles en verre**
C23010001	Verre plat
C23010002	Verre creux
C23010003	Fibres de verre et articles techniques en verre
C2302	**PRODUITS CÉRAMIQUES**
C230201	**Carreaux en céramique**
C23020100	Carreaux en céramique

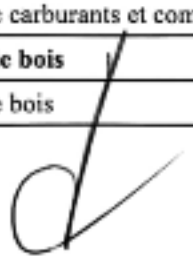
Code produit	Produits
C230202	**Tuiles et briques**
C23020200	Tuile et brique
C230203	**Autres produits céramiques**
C23020300	Autres produits céramiques
C2303	**CIMENTS ET AUTRES PRODUITS MINERAUX**
C230301	**Ciment, chaux et plâtre**
C23030101	Ciment
C23030102	Chaux et plâtre
C230302	**Matériaux et d'ouvrages en ciment, en béton ou en plâtre ; produits travail de la pierre**
C23030201	Ouvrages en béton, en ciment ou en plâtre
C23030202	Produits du travail de la pierre
C230303	**Produits minéraux non métalliques n.c.a.**
C23030300	Produits minéraux non métalliques n.c.a.
C2401	**PRODUITS DE LA SIDERURGIE ET DE LA PREMIERE TRANSFORMATION DE L'ACIER**
C240101	**Produits de la sidérurgie et de la première transformation de l'acier**
C24010001	Produits de la sidérurgie
C24010002	Tubes et tuyaux en acier
C24010003	Autres produits de la première transformation de l'acier
C2402	**PRODUITS METALLURGIQUES ET DE PREMIERE TRANSFORMATION DES METAUX NON FERREUX**
C240200	**Métaux précieux et autres métaux non ferreux**
C24020001	Métaux précieux
C24020002	Produits de la métallurgie de l'aluminium
C24020003	Produits d'autres métaux non ferreux
C2403	**PRODUITS DE FONDERIE**
C240300	**Fonderie**
C24030001	Pièces de fonderie
C24030002	Services de fonderie pour tiers
C2501	**STRUCTURES METALLIQUES, CITERNES ET OUVRAGES CHAUDRONNES**
C250100	**Structures métalliques, citernes et ouvrages chaudronnés**
C25010001	Structures métalliques pour construction
C25010002	Réservoirs, citernes et cuves métalliques
C25010003	Générateurs de vapeur
C2502	**AUTRES OUVRAGES EN METAUX: TRAVAIL DES METAUX**
C250200	**Autres ouvrages en métaux: travail des métaux**
C25020001	Autres ouvrages en métaux
C25020002	Travail des métaux et mécanique générale
C2601	**COMPOSANTS ELECTRONIQUE, D'ORDINATEURS ET DE PERIPHERIQUES**
C260101	**Composants, cartes électroniques et supports magnétiques**
C26010101	Composants électroniques

Code produit	Produits
C26010102	Cartes électroniques
C26010103	Supports magnétiques et optiques
C260102	**Ordinateurs et équipements périphériques**
C26010201	Ordinateurs
C26010202	Equipements périphériques
C2602	**EQUIPEMENTS DE COMMUNICATION ET DE PRODUITS ELECTRONIQUES GRAND PUBLICS**
C260201	**Equipements de communication**
C26020101	Matériel professionnel d'émission de l'image et du son
C26020102	Postes téléphoniques d'usagers et téléphones cellulaires
C26020103	Antennes, paraboles et parties d'appareils de communication
C26020104	Autres équipements de communication
C260202	**Produits électroniques grand public**
C26020201	Récepteurs radio et autoradios
C26020202	Récepteurs de télévision
C26020203	Autres produits électroniques grand public
C2603	**EQUIPEMENTS D'IMAGERIE MEDICALE, DE PRECISION, D'OPTIQUE ET D'HORLOGERIE**
C260300	**Equipements d'imagerie médicale, de précision, d'optique et d'horlogerie**
C26030001	Equipements d'imagerie médicale
C26030002	Equipements de précision et d'horlogerie
C26030003	Equipements optique et photographique
C2701	**MACHINES ET MATERIELS ELECTROTECHNIQUES**
C270100	**Machines et matériels électrotechniques**
C27010001	Moteurs à courant continu ou alternatif et matériels de distribution et de commande électrique
C27010002	Piles et accumulateurs électriques
C27010003	Lampe et matériels d'installation électrique
C27010004	Fils, câbles et matériel d'installation électrique
C2702	**APPAREILS DOMESTIQUES**
C270200	**Appareils domestiques**
C27020001	Réfrigérateurs et congélateurs domestiques
C27020002	Autres électroménagers blanc
C27020003	Parties d'appareils domestiques divers
C27020004	Appareils ménagers non électriques
C2703	**AUTRES MATERIELS ELECTRIQUES**
C270300	**Autres matériels électriques**
C27030000	Autres matériels électriques
C2801	**MACHINES D'USAGE GÉNÉRAL**
C280100	**Machines d'usage général**
C28010000	Machines d'usage général

Code produit	Produits
C1902	**MACHINES D'USAGE SPÉCIFIQUE**
C280200	**Machines d'usage spécifique**
C28020000	Machines d'usage spécifique
C2900	**VÉHICULES AUTOMOBILES**
C290000	**Véhicules automobiles**
C29000000	Véhicules automobiles
C3001	**PRODUITS DE LA CONSTRUCTION NAVALE, AERONAUTIQUE ET FERROVIAIRE**
C300101	**Produits de la construction navale**
C30010100	Produits de la construction navale
C300102	**Produits de la construction aéronautique**
C30010200	Produits de la construction aéronautique
C300103	**Matériels ferroviaires roulants**
C30010300	Matériels ferroviaires roulants
C300104	**Véhicules militaires de combat**
C30010400	Véhicules militaires de combat
C3002	**AUTRES EQUIPEMENTS DE TRANSPORT**
C300200	**Autres équipements de transport**
C30020000	Autres équipements de transport
C3100	**MEUBLES ET MATELAS**
C310001	**Matelas et sommiers**
C31000100	Matelas et sommiers
C310002	**Meubles divers**
C31000200	Meubles divers
C3200	**PRODUITS MANUFACTURES DIVERS**
C320001	**Bijoux et monnaies**
C32000100	Bijoux et monnaies
C320002	**Instruments de musique**
C32000200	Instruments de musique
C320003	**Autres produits manufacturés n.c.a**
C32000300	Produits manufacturés n.c.a
C3301	**REPARATION DE MACHINES ET D'EQUIPEMENTS PROFESSIONNELS**
C330100	**Réparation de machines et d'équipements professionnels**
C33010000	Réparation de machines et d'équipements professionnels
C3302	**INSTALLATION DE MACHINES ET D'EQUIPEMENTS PROFESSIONNELS**
C330200	**Installation de machines et d'équipements professionnels**
C33020000	Installation de machines et d'équipements professionnels
D3501	**ELECTRICITÉ, TRANSPORT ET DISTRIBUTION D'ÉLECTRICITÉ**
D350100	**Électricité, transport et distribution d'électricité**
D35010000	Électricité, transport et distribution d'électricité

Code produit	Produits
D3502	**GAZ DISTRIBUE ET AUTRES SUPPORTS ENERGETIQUES**
D350200	**Gaz distribué et autres supports énergétiques**
D35020000	Gaz distribué et autres supports énergétiques
E3600	**EAU CAPTEE, TRAITEMENT ET DISTRIBUTION D'EAU**
E360000	**Eau captée, traitement et distribution d'eau**
E36000000	Eau captée et distribuée
E3700	**EAUX USEES COLLECTEES ET BOUES**
E370000	**Eaux usées collectées traitées et boues**
E37000000	Eaux usées collectées traitées et boues
E3800	**COLLECTE, TRAITEMENT ET ELIMINATION DES DECHETS ; RECUPERATION**
E380001	**Collecte, traitement et élimination des déchets**
E38000100	Collecte, traitement et élimination des déchets
E380002	**Matériaux de récupération**
E38000200	Matériaux de récupération
E3900	**DEPOLLUTION ET AUTRES SERVICES DE GESTION DES DECHETS**
E390000	**Dépollution et autres services de gestion des déchets**
E39000000	Dépollution et autres services de gestion des déchets
F4101	**BÂTIMENTS COMPLETS**
F410100	**Bâtiments complets**
F41010000	Bâtiments complets
F4102	**TRAVAUX DE CONSTRUCTION DE BATIMENTS COMPLETS**
F410200	**Travaux de construction de bâtiments complets**
F41020000	Travaux de construction de bâtiments complets
F4200	**OUVRAGES ET TRAVAUX DE CONSTRUCTION D'OUVRAGES DE GENIE CIVIL**
F420001	**Travaux de construction de routes et de voies ferrées**
F42000101	Travaux de construction de routes et autoroutes
F42000102	Travaux de construction de voies ferrées de surface et souterraines
F42000103	Travaux de construction de ponts et tunnels
F420002	**Travaux de construction de réseaux et de lignes**
F42000200	Travaux de construction de réseaux et de lignes
F420003	**Travaux de construction d'autres ouvrages de génie civil**
F42000300	Travaux de construction d'autres ouvrages de génie civil
F4300	**TRAVAUX SPÉCIALISÉS DE CONSTRUCTION**
F430001	**Travaux de démolition et de préparation des sites**
F43000100	Travaux de démolition et de préparation des sites
F430002	**Travaux d'installation**
F43000200	Travaux d'installation
F430003	**Travaux de finition**
F43000300	Travaux de finition

Code produit	Produits
F430004	**Autres travaux spécialisés de construction**
F43000400	Autres travaux spécialisés de construction
G4501	**VENTE DE VÉHICULES AUTOMOBILES**
G450100	**Vente de véhicules automobiles**
G45010000	Vente de véhicules automobiles
G4502	**SERVICES D'ENTRETIEN ET DE REPARATION DE VEHICULES AUTOMOBILES**
G450200	**Services d'entretien et de réparation de véhicules automobiles**
G45020000	Services d'entretien et de réparation de véhicules automobiles
G4503	**VENTE DE PIECES DETACHEES ET D'ACCESSOIRES AUTOMOBILES**
G450300	**Vente de pièces détachées et d'accessoires automobiles**
G45030000	Vente de pièces détachées et d'accessoires automobiles
G4504	**VENTE ET RÉPARATION DE MOTOCYCLES**
G450400	**Vente et réparation de motocycles**
G45040001	Vente et réparation de motocycles
G45040002	Services de réparation de motocycles
G4601	**SERVICES DES INTERMEDIAIRES DU COMMERCE DE GROS**
G460100	**Services des intermédiaires du commerce de gros**
G46010000	Services des intermédiaires du commerce de gros
G4602	**VENTE EN GROS DE PRODUITS AGRICOLES BRUTS, D'ANIMAUX VIVANTS, PRODUITS ALIMENTAIRES, BOISSONS ET TABAC**
G460201	**Vente en gros de produits agricoles bruts et d'aliments pour animaux**
G46020100	Vente en gros de produits agricoles bruts et d'aliments pour animaux
G460202	**Vente en gros d'animaux vivants, de peaux et cuirs**
G46020200	Vente en gros d'animaux vivants, de peaux et cuirs
G460203	**Vente en gros de produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés**
G46020300	Vente en gros de produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés
G4603	**VENTE EN GROS DE BIENS DE CONSOMMATION NON ALIMENTAIRES**
G460301	**Vente en gros de textiles, habillement et chaussures**
G46030100	Vente en gros de textiles, habillement et chaussures
G460302	**Vente en gros de produits pharmaceutiques et médicaux**
G46030200	Vente en gros de produits pharmaceutiques et médicaux
G460303	**Vente en gros de biens de consommation non alimentaires divers**
G46030300	Vente en gros de biens de consommation non alimentaires divers
G4604	**VENTE EN GROS DE PRODUITS INTERMEDIAIRES NON AGRICOLES**
G460401	**Vente en gros de carburants et combustibles**
G46040100	Vente en gros de carburants et combustibles
G460402	**Vente en gros de bois**
G46040200	Vente en gros de bois



Code produit	Produits
G460403	**Vente en gros de matériaux de construction, quincaillerie et fournitures pour plomberie**
G46040300	Vente en gros de matériaux de construction, quincaillerie et fournitures pour plomberie
G460404	**Vente en gros de produits intermédiaires non agricoles divers**
G46040400	Vente en gros de produits intermédiaires non agricoles divers
G4605	**VENTE EN GROS DE MACHINES, D'EQUIPEMENTS ET FOURNITURES**
G460501	**Vente en gros d'équipements pour l'informatique et la communication**
G46050100	Vente en gros d'équipements pour l'informatique et la communication
G460502	**Vente en gros d'autres équipements industriels et fournitures diverses**
G46050200	Vente en gros d'autres équipements industriels et fournitures diverses
G4606	**VENTE EN GROS NON SPÉCIALISÉE**
G460600	**Vente en gros non spécialisée**
G46060000	Vente en gros non spécialisée
G4701	**VENTE AU DETAIL EN MAGASIN NON SPECIALISE**
G470100	**Vente au détail en magasin non spécialisé**
G47010000	Vente au détail en magasin non spécialisé
G4702	**VENTE AU DETAIL EN MAGASIN SPECIALISE**
G470201	**Vente au détail en magasin spécialisé de produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés**
G47020100	Vente au détail en magasin spécialisé de produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés
G470202	**Vente au détail en magasin spécialisé de produits pharmaceutiques et médicaux, de parfumerie et de produits de beauté**
G47020200	Vente au détail en magasin spécialisé de produits pharmaceutiques et médicaux, de parfumerie et de produits de beauté
G470203	**Vente au détail en magasin spécialisé de textiles, habillement, chaussures et articles en cuir**
G47020300	Vente au détail en magasin spécialisé de textiles, habillement, chaussures et articles en cuir
G470204	**Vente au détail en magasin spécialisé d'articles et appareils d'équipement domestique**
G47020400	Vente au détail en magasin spécialisé d'articles et appareils d'équipement domestique
G470205	**Vente au détail en magasin spécialisé de quincaillerie, peintures, verre, tapis et revêtement de sols et murs**
G47020500	Vente au détail en magasin spécialisé de quincaillerie, peintures, verre, tapis et revêtement de sols et murs
G470206	**Vente au détail en magasin spécialisé de livres, journaux et articles de sport et de loisirs**
G47020600	Vente au détail en magasin spécialisé de livres, journaux et articles de sport et de loisirs
G470207	**Vente au détail en magasin spécialisé d'équipements informatiques et de matériels de télécommunication, audio ou vidéo**
G47020700	Vente au détail en magasin spécialisé d'équipements informatiques et de matériels de télécommunication, audio ou vidéo
G470208	**Vente au détail en magasin spécialisé de carburants automobiles**
G47020800	Vente au détail en magasin spécialisé de carburants automobiles
G470209	**Vente au détail en magasin spécialisé d'autres produits n.c.a.**
G47020900	Vente au détail en magasin spécialisé d'autres produits n.c.a.

Code produit	Produits
G4703	**VENTE AU DÉTAIL HORS MAGASIN**
G470301	**Vente au détail sur éventaires et marchés de viandes et poissons**
G47030100	Vente au détail sur éventaires et marchés de viandes et poissons
G470302	**Vente au détail sur éventaires et marchés de fruits et légumes frais**
G47030200	Vente au détail sur éventaires et marchés de fruits et légumes frais
G470303	**Vente au détail sur éventaires et marchés de céréales, tubercules et d'autres produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés**
G47030300	Vente au détail sur éventaires et marchés de céréales, tubercules et d'autres produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés
G470304	**Vente au détail sur éventaires et marchés de textiles, habillement, chaussures et articles en cuir**
G47030400	Vente au détail sur éventaires et marchés de textiles, habillement, chaussures et articles en cuir
G470305	**Vente au détail sur éventaires et marchés d'articles non alimentaires divers**
G47030500	Vente au détail sur éventaires et marchés d'articles non alimentaires divers
G470306	**Autres ventes au détail hors magasin**
G47030600	Autres ventes au détail hors magasin
H4901	**TRANSPORTS FERROVIAIRES**
H490100	**Transports ferroviaires**
H49010000	Transports ferroviaires
H4902	**TRANSPORTS ROUTIERS**
H490201	**Transports routiers passagers**
H49020100	Transports routiers de passagers
H490202	**Transports routiers de marchandises**
H49020200	Transports routiers de marchandises
H4903	**TRANSPORTS PAR CONDUITES**
H490300	**Transports par conduites**
H49030000	Transports par conduites
H5001	**TRANSPORTS MARITIMES ET CÔTIERS**
H500100	**Transports maritimes et côtiers**
H50010000	Transports maritimes et côtiers
H5002	**TRANSPORTS FLUVIAUX**
H500200	**Transports fluviaux et lagunaires**
H50020000	Transports fluviaux et lagunaires
H5100	**TRANSPORTS AÉRIENS**
H510001	**Transports aériens de passagers**
H51000100	Transports aériens de passagers
H510002	**Transports aériens de fret et lancements spatiaux**
H51000200	Transports aériens de fret et lancements spatiaux
H5201	**ENTREPOSAGE**
H520100	**Entreposage**
H52010000	Entreposage

Code produit	Produits
H5202	**SERVICES DES AUXILIAIRES DE TRANSPORT**
H520201	**Services de manutention**
H52020100	Services de manutention
H520202	**Services des infrastructures de transport**
H52020200	Services des infrastructures de transport
H520203	**Services d'organisation du transport de fret**
H52020300	Services d'organisation du transport de fret
H5300	**SERVICES DE POSTE ET DE COURRIER**
H530001	**Service postal universel**
H53000100	Service postal universel
H530002	**Autres services de courrier et de distribution**
H53000200	Autres services de courrier et de distribution
I5500	**SERVICES D'HEBERGEMENT**
I550000	**Services d'hébergement**
I55000001	Services d'hébergement dans les hôtels et assimilés
I55000002	Services d'hébergement dans les structures non hôtelières
I5601	**SERVICES DE RESTAURATION**
I560100	**Services de restauration**
I56010000	Services de restauration
I5602	**SERVICES DES DÉBITS DE BOISSONS**
I560200	**Services des débits de boissons**
I56020000	Services des débits de boissons
J5801	**PRODUITS DE L'ÉDITION SUR PAPIER**
J580100	**Produits de l'édition sur papier**
J58010001	Produits de l'édition de livres
J58010002	Produits de l'édition et de revues et périodiques
J58010003	Produits de l'édition de répertoires et de fichiers d'adresses
J58010004	Produits de l'édition d'autres activités d'édition
J5802	**LOGICIELS**
J580200	**Logiciels**
J58020000	Logiciels
J5901	**PRODUITS DES ACTIVITES CINEMATOGRAPHIQUES ET DE PROGRAMMATION TELEVISUELLE**
J590100	**Produits des activités cinématographiques et de programmation télévisuelle**
J59010000	Produits des activités cinématographiques et de programmation télévisuelle
J5902	**ENREGISTREMENTS SONORES ET PRODUITS MUSICAUX EDITES**
J590200	**Enregistrements sonores et produits musicaux édités**
J59020000	Enregistrements sonores et produits musicaux édités
J6000	**SERVICES DE LA PROGRAMMATION TELEVISUELLE ET RADIO DIFFUSION**
J600001	**Services de radio diffusion**

Code produit	Produits
J60000100	Services de radio diffusion
J600002	**Services de programmation télévisuelle et de télédiffusion**
J60000200	Services de programmation télévisuelle et de télédiffusion
J6100	**SERVICES DE TÉLÉCOMMUNICATIONS**
J610000	**Services de télécommunications**
J61000000	Services de télécommunications
J6200	**SERVICES INFORMATIQUES, CONSEIL ET PROGRAMMATION**
J620001	**Programmation informatique**
J62000100	Programmation informatique
J620002	**Conseil et autres services informatiques**
J62000200	Conseil et autres services informatiques
J6300	**SERVICES LIES A L'INFORMATION**
J630001	**Traitement de données, hébergement et activités connexes ; portails Internet**
J63000100	Traitement de données, hébergement et activités connexes ; portails Internet
J630002	**Autres activités liées à l'information**
J63000200	Autres activités liées à l'information
K6401	**SERVICES D'INTERMÉDIATION MONÉTAIRE**
K640101	**Services de banque centrale**
K64010100	Services de banque centrale
K640102	**Autres services d'intermédiation monétaire (Banques commerciales)**
K64010200	Autres services d'intermédiation monétaire (Banques commerciales)
K6402	**SERVICES DES FONDS DE PLACEMENT, HOLDINGS ET SIMILAIRES**
K640200	**Services des fonds de placement, holdings et similaires**
K64020000	Services des fonds de placement, holdings et similaires
K6403	**CREDITS ET AUTRES SERVICES D'INTERMEDIATION FINANCIERE NON MONETAIRE**
K640301	**Micro finance**
K64030100	Micro finance
K640302	**Autres crédits et autres services d'intermédiation financière non monétaire**
K64030200	Autres crédits et autres services d'intermédiation financière non monétaire
K6500	**SERVICES D'ASSURANCE**
K650001	**Services d'assurance vie et caisse de retraite**
K65000100	Services d'assurance vie
K65000102	Services de caisse de retraite (privée)
K650002	**Services d'assurance dommage et de réassurance**
K65000201	Services d'assurance dommage
K65000202	Services de réassurance
K6600	**SERVICES D'AUXILIAIRES FINANCIERS ET D'ASSURANCE**
K660001	**Services de gestion de fonds pour tiers**
K66000100	Services de gestion de fonds pour tiers

Code produit	Produits
K660002	**Services de transfert de fonds et d'auxiliaires financiers**
K66000201	Services de transfert de fonds
K66000202	Services d'auxiliaires financiers
K660003	**Services d'auxiliaires d'assurance**
K66000300	Services d'auxiliaires d'assurance
L6801	**LOCATION IMMOBILIERE ET ACTIVITES SUR BIENS PROPRES**
L680100	**Location immobilière et activités sur biens propres**
L68010000	Location immobilière et activités sur biens propres
L6802	**SERVICES DES AGENCES IMMOBILIÈRES**
L680200	**Services des agences immobilières**
L68020000	Services des agences immobilières
M6901	**SERVICES JURIDIQUES**
M690100	**Services juridiques**
M69010000	Services juridiques
M6902	**SERVICE COMPTABLES**
M690200	**Service comptables**
M69020000	Service comptables
M7000	**SERVICES DES SIEGES SOCIAUX; CONSEIL DE GESTION**
M700001	**Services des sièges sociaux**
M70000100	Services des sièges sociaux
M700002	**Conseil de gestion**
M70000200	Conseil de gestion
M7100	**SERVICES D'ARCHITECTURE ET D'INGENIERIE, DE CONTRÔLE ET D'ANALYSES TECHNIQUES**
M710001	**Architecture, services d'ingénierie**
M71000100	Architecture, services d'ingénierie
M710002	**Services de contrôle et analyses techniques**
M71000200	Services de contrôle et analyses techniques
M7201	**RECHERCHE-DEVELOPPEMENT EN SCIENCES PHYSIQUES ET NATURELLES**
M720100	**Recherche-développement en sciences physiques et naturelles**
M72010000	Recherche-développement en sciences physiques et naturelles
M7202	**RECHERCHE-DEVELOPPEMENT EN SCIENCES HUMAINES ET SOCIALES**
M720200	**Recherche-développement en sciences humaines et sociales**
M72020000	Recherche-développement en sciences humaines et sociales
M7300	**SERVICES DE PUBLICITE ET ETUDES DE MARCHE**
M730001	**Services de publicité**
M73000101	Services des agences de publicité
M73000102	Services des régies publicitaires de médias
M730002	**Services d'études de marché et de sondages**
M73000200	Services d'études de marché et de sondages

Code produit	Produits
M7400	**AUTRES SERVICES PROFESSIONNELS SPÉCIALISÉS**
M740001	**Services spécialisés de design**
M74000100	Services spécialisés de design
M740002	**Services photographiques**
M74000200	Services photographiques
M740003	**Autres services spécialisés, scientifiques et techniques n.c.a.**
M74000300	Autres services spécialisés, scientifiques et techniques n.c.a.
M7500	**SERVICES VETERINAIRES**
M750000	**Services vétérinaires**
M75000000	Services vétérinaires
N7700	**SERVICES DE LOCATION ET LOCATION-BAIL**
N770001	**Services de location de véhicules automobiles**
N77000100	Services de location de véhicules automobiles
N770002	**Services de location de machines et d'équipements n.c.a.**
N77000200	Services de location de machines et d'équipements n.c.a.
N770003	**Location de biens personnels et domestiques**
N77000300	Location de biens personnels et domestiques
N770004	**Licences pour l'utilisation des droits de propriété industrielle**
N77000400	Licences pour l'utilisation des droits de propriété industrielle
N7800	**SERVICES LIES AUX RESSOURCES HUMAINES**
N780000	**Services liés aux ressources humaines**
N78000000	Services liés aux ressources humaines
N7900	**SERVICES DES AGENCES DE RESERVATION ET VOYAGISTES**
N790000	**Services des agences de réservation et voyagistes**
N79000000	Services des agences de réservation et voyagistes
N8000	**SERVICES D'ENQUETES ET DE SECURITE**
N800000	**Services d'enquêtes et de sécurité**
N80000000	Services d'enquêtes et de sécurité
N8100	**SERVICES COMBINES DE SOUTIEN AUX BATIMENTS**
N810001	**Services combinés de soutien aux bâtiments**
N81000100	Services combinés de soutien aux bâtiments
N810002	**Services de nettoyage**
N81000200	Services de nettoyage
N810003	**Aménagement paysager**
N81000300	Aménagement paysager
N8200	**SERVICES DE SOUTIEN AUX ENTREPRISES ; SERVICES DE BUREAU**
N820001	**Services de bureau, routage et centres d'appels**
N82000100	Services de bureau, routage et centres d'appels

Code produit	Produits
N820002	**Services d'organisation de foires, salons et congrès**
N82000200	Services d'organisation de foires, salons et congrès
N820003	**Services de soutien aux entreprises n.c.a.**
N82000300	Services de soutien aux entreprises n.c.a.
O8401	**SERVICES D'ADMINISTRATION GENERALE, ECONOMIQUE ET SOCIALE**
O840100	**Services d'administration générale, économique et sociale**
O84010000	Services d'administration générale, économique et sociale
O8402	**SERVICES DE PRÉROGATIVE PUBLIQUE**
O840200	**Services de prérogative publique**
O84020000	Services de prérogative publique
O8403	**SERVICES DE SÉCURITÉ SOCIALE OBLIGATOIRE**
O840300	**Services de sécurité sociale obligatoire**
O84030000	Services de sécurité sociale obligatoire
P8501	**SERVICES D'ENSEIGNEMENT PRE-PRIMAIRE ET PRIMAIRE**
P850100	**Services d'enseignement pré-primaire et primaire**
P85010001	Services d'enseignement pré-primaire
P85010002	Services d'enseignement primaire
P8502	**SERVICES D'ENSEIGNEMENT SECONDAIRE**
P850201	**Services d'enseignement secondaire général**
P85020100	Services d'enseignement secondaire général
P850202	**Services d'enseignement secondaire technique ou professionnel**
P85020200	Services d'enseignement secondaire technique ou professionnel
P8503	**SERVICE D'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET POST-SECONDAIRE NON SUPERIEUR**
P850301	**Service d'enseignement supérieur**
P85030100	Services d'enseignement supérieur
P850302	**Services d'enseignement post-secondaire non supérieur**
P85030200	Services d'enseignement post-secondaire non supérieur
P8504	**AUTRES SERVICES D'ENSEIGNEMENT**
P850400	**Autres services d'enseignement**
P85040000	Autres services d'enseignement
Q8601	**SERVICES HOSPITALIERS**
Q860100	**Services hospitaliers**
Q86010000	Services hospitaliers
Q8602	**SERVICES DES MEDECINS ET DES CHIRUGIENS-DENTISTES**
Q860200	**Services des médecins et des chirurgiens-dentistes**
Q86020001	Services des médecins généralistes
Q86020002	Services des médecins spécialistes
Q86020003	Services de soins dentaires

Code produit	Produits
Q8603	**SERVICES PARAMÉDICAUX ET DE SOUTIEN**
Q860301	**Services de médecine alternative**
Q86030100	Services rendus par la médecine alternative
Q860302	**Autres services pour la santé humaine**
Q86030200	Autres services pour la santé humaine
Q8700	**SERVICES D'HEBERGEMENT MEDICO-SOCIAL ET SOCIAL**
Q870000	**Services d'hébergement médico-social et social**
Q87000000	Services d'hébergement médico-social et social
Q8800	**SERVICES D'ACTION SOCIALE SANS HEBERGEMENT**
Q880000	**Services d'action sociale sans hébergement**
Q88000000	Services d'action sociale sans hébergement
R9000	**SERVICES CREATIFS, ARTISTIQUES ET DE SPECTACLE**
R900000	**Services créatifs, artistiques et de spectacle**
R90000000	Services créatifs, artistiques et de spectacle
R9100	**SERVICES DE CONSERVATION ET DE VALORISATION DU PATRIMOINE**
R910000	**Services de conservation et valorisation du patrimoine**
R91000000	Services de conservation et valorisation du patrimoine
R9200	**JEUX DE HASARD ET D'ARGENT**
R920000	**Jeux de hasard et d'argent**
R92000000	Jeux de hasard et d'argent
R9301	**SERVICES SPORTIFS**
R930100	**Services sportifs**
R93010000	Services sportifs
R9302	**SERVICES RÉCRÉATIFS ET DE LOISIRS**
R930200	**Services récréatifs et de loisirs**
R93020000	Services récréatifs et de loisirs
S9401	**SERVICES FOURNIS PAR LES ORGANISATIONS ECONOMIQUES, PATRONALES ET PROFESSIONNELLES**
S940100	**Services fournis par les organisations économiques, patronales et professionnelles**
S94010000	Services fournis par les organisations économiques, patronales et professionnelles
S9402	**SERVICES FOURNIS PAR LES SYNDICATS DE TRAVAILLEURS**
S940200	**Services fournis par les syndicats de travailleurs**
S94020000	Services fournis par les syndicats de travailleurs
S9403	**SERVICES FOURNIS PAR LES AUTRES ORGANISATIONS ASSOCIATIVES**
S940301	**Services fournis par les organisations religieuses**
S94030100	Services fournis par les organisations religieuses
S940302	**Services fournis par les organisations politiques**
S94030200	Services fournis par les organisations politiques
S940303	**Services fournis par les autres organisations associatives n.c.a.**
S94030300	Services fournis par les autres organisations associatives n.c.a.

Code produit	Produits
S9501	**REPARATION D'ORDINATEURS ET D'EQUIPEMENTS DE COMMUNICATION**
S950101	**Réparation d'ordinateurs et d'équipements périphériques**
S95010100	Réparation d'ordinateurs et d'équipements périphériques
S950102	**Réparation d'équipements de communication**
S95010200	Réparation d'équipements de communication
S9502	**REPARATION DE BIENS PERSONNELS ET DOMESTIQUES**
S950200	**Réparation de biens personnels et domestiques**
S95020000	Réparation de biens personnels et domestiques
S9600	**AUTRES SERVICES PERSONNELS**
S960001	**Services de lavage et nettoyage de textiles**
S96000100	Services de lavage et nettoyage de textiles
S960002	**Services de coiffure et soins de beauté**
S96000200	Services de coiffure et soins de beauté
S960003	**Services funéraires**
S96000300	Services funéraires
S960004	**Autres services personnels n.c.a.**
S96000400	Autres services personnels n.c.a.
T9700	**SERVICES DES MÉNAGES EN TANT QU'EMPLOYEURS DE PERSONNEL DOMESTIQUE**
T970000	**Services des ménages en tant qu'employeurs de personnel domestique**
T97000000	Services des ménages en tant qu'employeurs de personnel domestique
T9800	**PRODUITS INDIFFERENCIES AUTOPRODUITS DES MÉNAGES**
T980001	**Biens indifférenciés produits par les ménages pour leur usage propre**
T98000100	Biens indifférenciés produits par les ménages pour leur usage propre
T980002	**Services indifférenciés produits par les ménages pour leur usage propre**
T98000200	Services indifférenciés produits par les ménages pour leur usage propre
U9900	**SERVICES DES ORGANISATIONS EXTRATERRITORIALES**
U990000	**Services des organisations extraterritoriales**
U99000000	Services des organisations extraterritoriales

NOMENCLATURE DES OPERATIONS FINANCIERES

F	ACQUISITION NETTE D'ACTIFS FINANCIERS/ACCROISSEMENT NET DES PASSIFS
F1	**Or monétaire et droits de tirage spéciaux (DTS)**
F11	Or monétaire (F11)
F12	DTS (F12)
F2	**Numéraire et dépôts (F2)**
F21	Numéraire (F21)
F22	Dépôts transférables (F22)
F221	Positions interbancaires
F229	Autres dépôts transférables
F29	Autres dépôts
F3	**Titres de créance**
F31	À court terme
F32	À long terme
F4	**Crédits**
F41	À court terme
F42	À long terme
F5	**Actions et parts de fonds d'investissement**
F51	Actions
F511	Actions cotées
F512	Actions non cotées
F519	Autres participations
F52	Parts de fonds d'investissement
F521	Parts de fonds communs de placement monétaires
F522	Parts de fonds communs de placement non monétaires
F6	**Systèmes d'assurances, de pensions et de garanties standard**
F61	Réserves techniques d'assurance dommages
F62	Droits sur les assurances-vie et rentes
F63	Droits à pension
F64	Droits des fonds de pension sur les gérants des systèmes de pension
F65	Droits à des prestations autres que de pension
F66	Réserves pour appels dans le cadre de garanties standard
F7	**Produits financiers dérivés et options sur titres des salariés**
F71	Produits financiers dérivés
F711	Options
F712	Contrats à terme
F72	Options sur titres des salariés
F8	**Autres comptes à recevoir/à payer**
F81	Crédits commerciaux et avances
F89	Autres comptes à recevoir/à payer

NOMENCLATURE DES ACTIFS NON PRODUITS NON FINANCIERS

AN1	**ACTIFS NON FINANCIERS PRODUITS**
AN11	**Actifs fixes**
AN111	Logements
AN112	Autres bâtiments et ouvrages de génie civil
AN1121	Bâtiments non résidentiels
AN1122	Autres ouvrages de génie civil
AN1123	Améliorations de terrains
AN113	Machines et équipements
AN1131	Matériels de transport
AN1132	Équipements TIC
AN1133	Autres machines et équipements
AN114	Systèmes d'armes
AN115	Ressources biologiques cultivées
AN1151	Ressources animales fournissant une production de façon répétée
AN1152	Arbres, végétaux et plantes fournissant une production de façon répétée
AN116	Coûts du transfert de propriété d'actifs non produits
AN117	Droits de propriété intellectuelle
AN1171	Recherche-développement
AN1172	Prospection minière et évaluation
AN1173	Logiciels et bases de données
AN11731	Logiciels
AN11732	Bases de données
AN1174	OEuvres récréatives, littéraires ou artistiques originales
AN1179	Autres droits de propriété intellectuelle
AN12	**Stocks ventilés par catégorie**
AN121	Matières premières et fournitures
AN122	Travaux en cours
AN1221	Travaux en cours : ressources biologiques cultivées
AN1222	Autres travaux en cours
AN123	Produits finis
AN124	Stocks militaires
AN125	Biens destinés à la revente
AN13	**Objets de valeur**
AN131	Pierres et métaux précieux
AN132	Antiquités et autres objets d'art
AN133	Autres objets de valeur
AN2	**ACTIFS NON FINANCIERS NON PRODUITS**
AN21	**Ressources naturelles**
AN211	Terrains
AN212	Réserves de minerais et de produits énergétiques
AN213	Ressources biologiques non cultivées
AN214	Ressources en eau
AN215	Autres ressources naturelles

AN2151	Spectre de fréquences radio
AN2159	Autres
AN22	**Contrats, baux et licences**
AN221	Licences d'exploitation négociables
AN222	Permis d'utiliser des ressources naturelles
AN223	Permis d'entreprendre une activité spécifique
AN224	Droits d'exclusivité sur des biens et services futurs
AN23	**Achats moins ventes de fonds commerciaux et d'autres actifs commerciaux**

NOMENCLATURE DES SECTEURS INSTITUTIONNELS

S1	**ECONOMIE NATIONALE**	**2**
S11	**Sociétés non financières**	**3**
S111	Sociétés non financières publiques	4
S112	Sociétés non financières privées nationales	4
S113	Sociétés non financières sous contrôle étranger	4
S12	**Sociétés financières**	**3**
S121	Banque Centrale	4
S122	Autres institutions de dépôt	4
S1221	Banques	5
S1222	Caisse d'épargne	5
S123	Etablissements financiers	4
S124	Auxiliaires financiers (Chargés d'agents de change...)	4
S125	Sociétés d'assurances et fonds de pension	4
S13	**Administrations publiques**	**3**
S131	Administration centrale	4
S1311	Etat	5
S1312	Organismes Divers d'Administration Centrale (O.D.A.C.)	5
S132	Administrations locales	4
S133	Administrations de sécurité sociale (ASSO)	4
S14	**Ménages et entreprises individuelles**	**3**
S141	Employeurs	4
S142	Travailleurs pour compte propre	4
S143	Salariés	4
S144	Bénéficiaires de revenus de la propriété et de transferts	4
S15	**Institutions sans but lucratif au service**	**3**
S2	**RESTE DU MONDE**	**2**

DEUXIÈME PARTIE :

Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés & combinés (D4C)

SYSCOHADA

2ème partie

Consolidation et Combinaison

Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés & combinés (D4C)

INTRODUCTION	
TITRE XII :	COMPTES CONSOLIDES
TITRE XIII :	COMPTES COMBINES

SOMMAIRE

INTRODUCTION

TITRE XII : COMPTES CONSOLIDES

CHAPITRE 1 : Dispositions générales relatives aux comptes consolidés

CHAPITRE 2 : Périmètre et méthodes de consolidation

CHAPITRE 3 : Retraitements des comptes individuels

CHAPITRE 4 : Conversion des états financiers des entités étrangères

CHAPITRE 5 : Opérations et techniques de consolidation

CHAPITRE 6 : Entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation

CHAPITRE 7 : Variations du périmètre ou des pourcentages d'intérêts

CHAPITRE 8 : Documents de synthèse consolidés

CHAPITRE 9 : Première application du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés

TITRE XIII : COMPTES COMBINES

CHAPITRE 1 : Définition et objectif des comptes combinés

CHAPITRE 2 : Champ d'application et entités concernées

CHAPITRE 3 : Périmètre de combinaison

CHAPITRE 4 : Règles et méthodes de combinaison

CHAPITRE 5 : Présentation et contrôle des comptes combinés

Système comptable
OHADA

INTRODUCTION

INTRODUCTION

Les opérations de regroupement ou de prises de contrôle d'entités cibles, réalisées par l'intermédiaire d'un achat ou d'un échange d'actions constituent aujourd'hui l'une des principales pratiques de la croissance externe. On entend par croissance externe, un mode de développement fondé sur la prise de contrôle de moyens de production déjà organisés et détenus par des acteurs extérieurs à l'entité.

Cette coexistence de plusieurs entités juridiquement indépendantes, reliées par de multiples liens financiers, commerciaux, techniques ou de personnes, mais qui dépendent d'un centre de décision commun qui en assure le contrôle et la direction donne naissance à une nouvelle entité économique dépourvue de personnalité juridique communément appelée « groupe ».

Dans la pratique, chaque entité appartenant au groupe a l'obligation de tenir une comptabilité et de présenter des états financiers annuels. Mais une juxtaposition de ces états financiers ne permet pas au lecteur externe d'apprécier de façon pertinente, **la performance économique et la situation financière de l'ensemble**. Par conséquent, il est donc indispensable de concevoir de véritables comptes de groupe dont les bases d'élaboration reposent sur des règles et méthodes spécifiques.

L'objectif des états financiers consolidés est de fournir au lecteur externe une vision économique de l'activité, de la situation financière et du résultat du groupe considéré comme une **« entité économique »** ayant une existence propre et basée en premier lieu sur des liens de participation entre les entités formant le groupe. La consolidation des comptes est un outil de gestion qui facilite la prise de décision des dirigeants du groupe.

En outre, des entités peuvent être liées par des relations économiques de nature diverse, sans que leur intégration résulte de liens de participation (liens de personnes ou liens de dépendance technico-commerciale). La cohésion de ces ensembles peut les conduire à souhaiter établir des comptes, qui ne peuvent être appelés « comptes consolidés » et sont désignés par **« comptes combinés »**. L'objectif principal du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés n'est pas d'imposer l'établissement de tels comptes, mais simplement d'en définir les règles de préparation et de proposer un guide d'élaboration des comptes combinés afin d'harmoniser les méthodes. Toutefois, les entités qui constituent dans une région de l'espace OHADA un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décisions situé hors de cette région, sans qu'existent entre elles des liens

juridiques de domination, ont l'obligation d'établir et de présenter des **états financiers combinés**.

Par ailleurs, les autorités compétentes des Etats parties de l'OHADA peuvent imposer l'établissement et la présentation de comptes combinés à des groupes d'entités qui relèvent de leur droit et dont la cohésion repose sur certains éléments objectifs permettant de justifier la présentation de tels comptes.

Le positionnement du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés en dehors du champ d'application du Plan comptable général **(PCGO)** se justifie par la prise en compte des spécificités propres à la préparation et à la présentation des comptes consolidés et combinés.

Le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés **(en abrégé D4C)** est divisé en deux parties :

- une première partie qui traite des règles et méthodes relatives aux comptes consolidés ;
- une deuxième partie qui définit la méthodologie de préparation et de présentation des comptes combinés.

Système comptable OHADA

Titre XII

COMPTES CONSOLIDES

CHAPITRE 1 :	Dispositions générales relatives aux comptes consolidés
CHAPITRE 2 :	Périmètre et méthodes de consolidation
CHAPITRE 3 :	Retraitements des comptes individuels
CHAPITRE 4 :	Conversion des états financiers des entités étrangères
CHAPITRE 5 :	Opérations et techniques de consolidation
CHAPITRE 6 :	Entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation
CHAPITRE 7 :	Variations du périmètre ou des pourcentages d'intérêts
CHAPITRE 8 :	Documents de synthèse consolidés
CHAPITRE 9 :	Première application du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES

Titre XII

Chapitre 1

Dispositions générales relatives aux comptes consolidés

SECTION 1 :	Obligation d'établir les comptes consolidés
SECTION 2 :	Exemptions

SECTION 1 : Obligation d'établir les comptes consolidés

Toute entité, qui a son siège social ou son activité principale dans l'un des Etats parties et qui contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entités, doit établir et publier chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités ainsi qu'un rapport sur la gestion de cet ensemble.

Les entités qui n'exercent qu'une influence notable sur une ou plusieurs entités n'ont pas l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés.

En revanche, dès lors qu'il y a obligation d'établir des comptes consolidés, les entités sous influence notable sont incluses dans le périmètre de consolidation.

Les états financiers consolidés sont « **les états financiers d'un groupe présentés comme ceux d'une entité économique unique** ».

L'établissement et la publication des états financiers consolidés sont à la charge des organes d'administration ou de direction de l'entité dominante de l'ensemble consolidé, dite entité consolidante.

L'obligation de consolidation subsiste même si l'entité consolidante est elle-même sous contrôle, ou qui détient des intérêts dans des opérations contrôlées conjointement d'une ou de plusieurs entités ayant leur siège social et leur activité principale en dehors de l'espace économique formé par les Etats-parties de l'OHADA. L'identité de cette ou de ces entités est signalée dans les Notes annexes des états financiers personnels de l'entité consolidante de l'espace économique formé par les Etats-parties ainsi que dans les Notes annexes consolidées.

SECTION 2 : Exemptions

Les entités dominantes de l'espace juridique formé par les Etats parties de l'OHADA qui sont, elles-mêmes, sous le contrôle d'une autre entité de cet espace soumise à une obligation de consolidation, sont dispensées de l'établissement et de publication d'états financiers consolidés.

Toutefois, cette exemption ne peut être invoquée dans les trois cas suivants :

- si les deux entités ont leur siège social dans deux régions différentes de l'espace OHADA ;
- si l'entité fait appel public à l'épargne;
- si des états financiers consolidés sont exigés par un ensemble d'associés, d'actionnaires ou de membres représentant au moins le dixième du capital de l'entité l'entreprise dominante.

Les « régions de l'espace OHADA » s'entendent des ensembles économiques institutionnalisés formés par plusieurs Etats-parties telles la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale, l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine, la R. D. Congo, Comores et la Guinée.

Sont dispensés de l'établissement et de la publication d'états financiers consolidés, les ensembles d'entités dont le chiffre d'affaires ne dépasse, pendant deux exercices successifs un total hors taxes : 500 000 000 FCFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie (art 95, alinéa 1 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière).

Cette limite est établie sur la base des états financiers arrêtés des deux derniers exercices des entités incluses dans la consolidation (art 95, alinéa 2 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière).

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES

Titre XII

Chapitre 2

Périmètre et méthodes de consolidation

SECTION 1 :	Les différents types de contrôle
SECTION 2 :	Périmètre de consolidation
SECTION 3 :	Méthodes de consolidation

SECTION 1 : Les différents types de contrôle

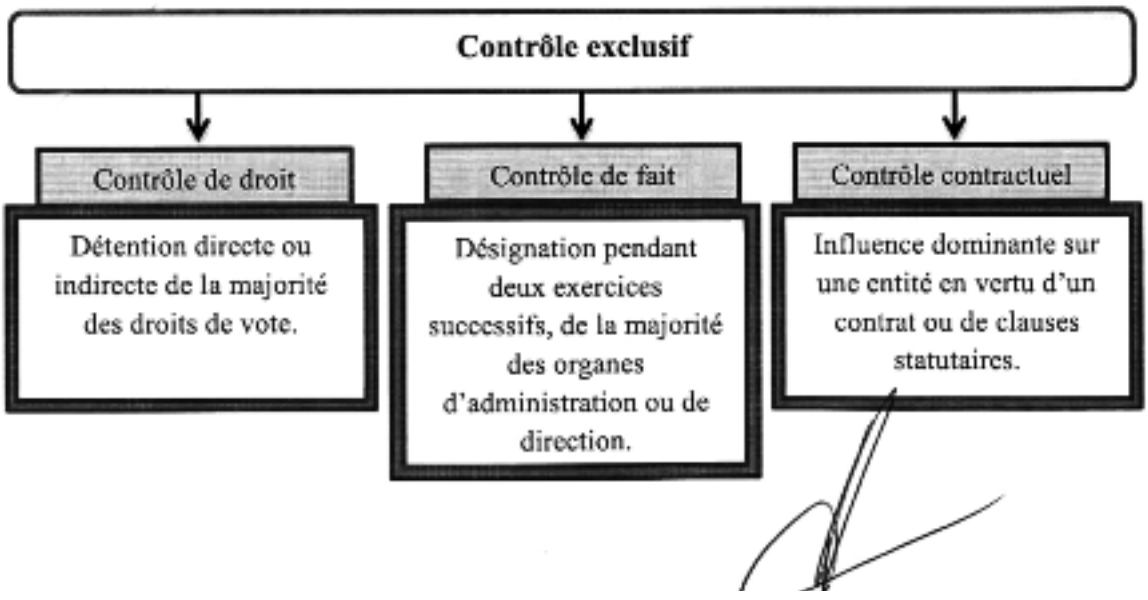
Le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés distingue trois types de contrôle de l'entité mère sur ces filiales :

- le contrôle exclusif ;
- le contrôle conjoint ;
- l'influence notable.

1.1. Appréciation du contrôle exclusif

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages économiques de ses activités. Ce contrôle résulte :

- soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entité ;
- soit de la désignation, pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction d'une autre entité ; l'entité consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé, au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent (40%) des droits de vote et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
- soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entité en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet ; l'influence dominante existe dès lors que, dans les conditions décrites ci-dessus, l'entité consolidante a la possibilité d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs de la même façon qu'elle contrôle ses propres actifs.



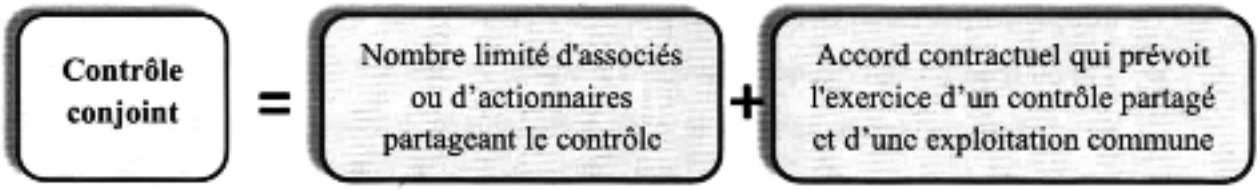
1.2. Appréciation du contrôle conjoint

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entité exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les politiques financière et opérationnelle résultent de leur accord.

Un contrôle conjoint est caractérisé par l'existence :

- d'un nombre limité d'associés ou d'actionnaires partageant le contrôle ; le partage du contrôle suppose qu'aucun associé ou actionnaire n'est susceptible à lui seul de pouvoir exercer un contrôle exclusif en imposant ses décisions aux autres ; l'existence d'un contrôle conjoint n'exclut pas la présence d'associés ou d'actionnaires minoritaires ne participant pas au contrôle conjoint ;

- d'un accord contractuel qui :
  - prévoit l'exercice du contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité exploitée en commun ;
  - établit les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de l'entité exploitée en commun et qui nécessitent le consentement de tous les associés ou actionnaires participant au contrôle conjoint.



1.3. Appréciation de l'influence notable

L'influence notable est le pouvoir de participer aux politiques financière et opérationnelle d'une entité sans en détenir le contrôle. L'influence notable peut notamment résulter d'une représentation dans les organes de direction, de la participation aux décisions stratégiques, de l'existence d'opérations inter-entités importantes, de l'échange de personnel de direction, de liens de dépendance technique.

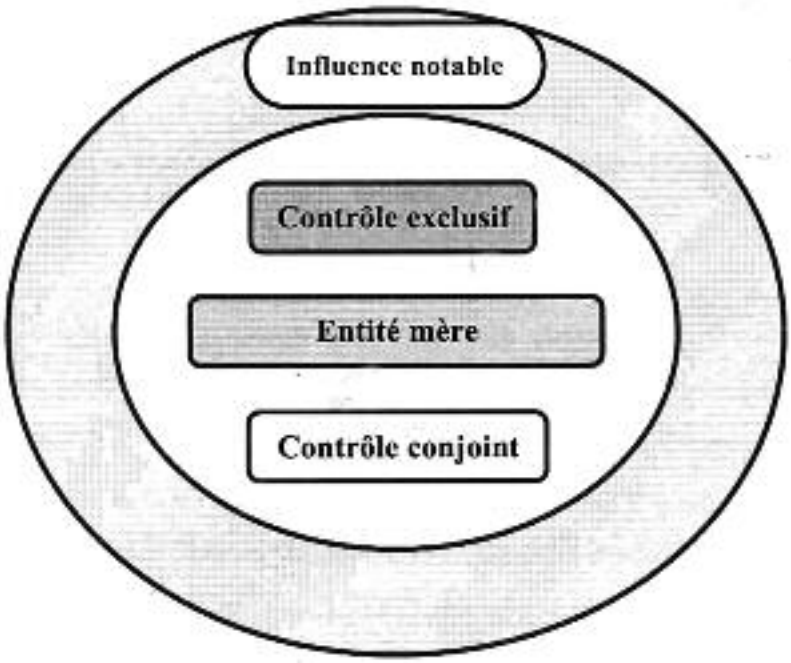
Pour l'établissement des comptes consolidés, l'entité dominante est présumée exercer une influence notable sur la gestion et la politique financière d'une autre entité si elle détient directement ou indirectement une participation représentant au moins un cinquième (1/5) des droits de vote.

SECTION 2 : Périmètre de consolidation

2.1. Composition de l'ensemble à consolider

On appelle périmètre de consolidation l'ensemble des entités dont les comptes annuels sont pris en considération pour l'établissement des comptes du groupe.

Le périmètre de consolidation circonscrit le champ d'application à l'ensemble consolidé de la technique de consolidation. Il est délimité en fonction de la nature et de l'importance des liens existants entre l'entité consolidante et les entités sur lesquelles elles peuvent exercer un contrôle exclusif, un contrôle conjoint ou une influence notable.



2.2. Entité consolidante

L'entité consolidante est celle qui contrôle exclusivement ou conjointement d'autres entités quelle que soit leur forme ou qui exerce sur elles une influence notable.

2.3. Exclusion du périmètre de consolidation

Sont laissées en dehors du périmètre de consolidation, les entités dont la perte de contrôle ou de l'influence notable exercée par l'entité mère peut être démontrée.

L'existence de restrictions sévères et durables remettant en cause, substantiellement, le contrôle ou l'influence qu'exerce une entité mère sur d'autres entités est l'un des critères d'appréciation du contrôle (exclusif ou conjoint) ou de l'influence notable.

En outre, les entités dont l'importance est négligeable par rapport à l'ensemble consolidé peuvent être exclues du périmètre de consolidation.

Toute exclusion de la consolidation d'entités entrant dans les catégories visées au présent article doit être justifiée dans les Notes annexes de l'ensemble consolidé (art 96 de l'Acte uniforme).

Cas particuliers : absence d'informations ou informations insuffisantes sur une entité du groupe

L'absence d'information ou une information insuffisante relative à une entité entrant dans le périmètre de consolidation ne remet pas en cause l'obligation pour l'entité dominante d'établir et de publier des comptes consolidés. Dans ce cas exceptionnel, elle est tenue de signaler le caractère incomplet des comptes consolidés.

2.4. Définition et consolidation des entités ad hoc (entités structurées)

2.4.1. Définition des entités ad hoc

Une entité ad hoc est une structure juridique distincte, créée spécifiquement pour gérer une opération ou un groupe d'opérations similaires pour le compte d'une entité. L'entité ad hoc est structurée ou organisée de manière telle que son activité n'est en fait exercée que pour le compte de cette entité, par mise à disposition d'actifs ou fourniture de biens, de services ou de capitaux. Par exemple, seront considérées comme des entités ad hoc, des entités dont l'activité consiste :

- à gérer des placements des salariés dans le cadre d'un plan épargne entreprise;
- à réaliser des travaux de recherche et de développement pour le compte d'une entité qui assume les risques liés à cette activité.

Afin de déterminer l'existence de ce contrôle, il est nécessaire d'apprécier l'économie d'ensemble de l'opération à laquelle l'entité ad hoc participe et d'analyser les caractéristiques de la relation entre cette dernière et l'entité consolidante.

2.4.2. Consolidation des entités ad hoc

Une entité ad hoc est comprise dans le périmètre de consolidation au même titre que les autres entités dès lors qu'il y a contrôle en substance de cette entité.

Si l'entité ad hoc est contrôlée de manière exclusive, elle sera consolidée par intégration globale.

Si l'entité ad hoc n'est pas contrôlée de manière exclusive mais que l'entité consolidante détient une participation financière, les règles générales de comptabilisation de l'entité s'appliquent (contrôle conjoint ou influence notable).

Dans le cas où il n'ya pas de contrôle exclusif, de contrôle conjoint ou d'influence notable, cette participation financière est comptabilisée au coût.

2.5. Dates d'entrée et de sortie dans le périmètre de consolidation

2.5.1. Date d'entrée dans le périmètre de consolidation

L'entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation est effective :

- soit à la date d'acquisition des titres par l'entité consolidante ;
- soit à la date de prise de contrôle ou d'influence notable, si l'acquisition a eu lieu en plusieurs fois ;
- soit à la date prévue par le contrat si celui-ci prévoit le transfert du contrôle à une date différente de celle du transfert des titres.

2.5.2. Date de sortie du périmètre de consolidation

Une entité sort du périmètre de consolidation à la date de perte de contrôle ou d'influence notable.

2.5.2.1. Cas de cession

En cas de cession, le transfert du contrôle ou d'influence notable est en général concomitant au transfert des droits de vote lié à celui des titres. Ainsi, même si des accords de cession d'une entité intégrée sont intervenus à la date de clôture d'un exercice, l'entité cédante continue à consolider cette entité car elle en a encore le contrôle. Toutefois, l'entité contrôlée peut être déconsolidée dans des cas très exceptionnels où le transfert de contrôle est effectué avant le transfert des titres, soit à la suite de changements dans les organes d'administration ou de direction , soit du fait d'un contrat entre les parties intervenant avant la date de clôture des comptes. L'entité cédante doit alors pouvoir justifier, par des éléments de fait, que la perte du contrôle est effective avant le transfert des droits de vote.

2.5.2.2. Perte de contrôle sans cession

La cession temporaire, sans perte de contrôle, de titres d'entités consolidées, suivie de leur rachat dans un bref délai ne doit pas avoir de conséquence sur l'établissement des comptes consolidés à la clôture de l'exercice de l'entité qui cède provisoirement ses titres.

SECTION 3 : Méthodes de consolidation

Le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés préconise les trois méthodes de consolidation suivantes :

- l'intégration globale ;
- l'intégration proportionnelle ;
- la mise en équivalence.

3.1. Méthode de l'intégration globale

Les comptes des entités placées sous le contrôle exclusif de l'entité consolidante sont consolidés par intégration globale (art. 80, alinéa 1 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable).

L'intégration globale consiste à :

- intégrer à 100% dans les comptes de l'entité consolidante les éléments des comptes des entités consolidées, après retraitements éventuels ;
- répartir les capitaux propres et le résultat entre les intérêts de l'entité consolidante et les intérêts des autres actionnaires ou associés dits « intérêts minoritaires » ;
- éliminer les opérations et comptes entre l'entité intégrée globalement et les autres entités consolidées.

3.2. Méthode de l'intégration proportionnelle

Les comptes des entités contrôlées conjointement avec d'autres associés ou actionnaires par l'entité consolidante sont consolidés par intégration proportionnelle (art. 80 alinéa 2 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable).

L'intégration proportionnelle consiste à :

- intégrer dans les comptes de l'entité consolidante la fraction représentative de ses intérêts dans les comptes de l'entité consolidée, après retraitements éventuels ; aucun intérêt minoritaire n'est donc constaté ;
- éliminer les opérations et comptes entre l'entité intégrée proportionnellement et les autres entités consolidées.

3.3. Mise en équivalence

Les comptes des entités sur lesquelles l'entité consolidante exerce une influence notable sont consolidés par mise en équivalence (art. 80, alinéa 3 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable).

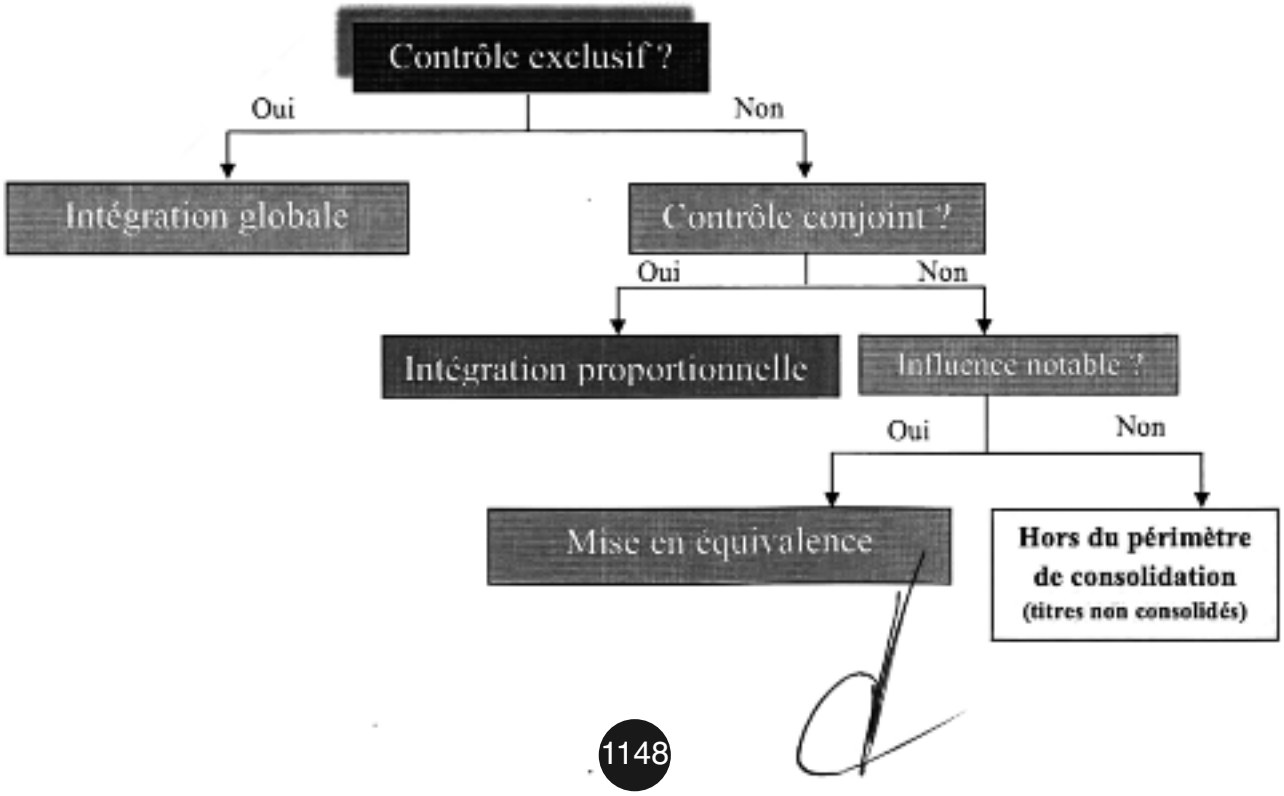
La mise en équivalence consiste à :

- substituer à la valeur comptable des titres détenus, la quote-part des capitaux propres, y compris le résultat de l'exercice déterminé d'après les règles de consolidation ;
- éliminer les opérations et comptes entre l'entité mise en équivalence et les autres entités consolidées.

Selon cette méthode, la participation est comptabilisée initialement au coût et ajustée par la suite pour prendre en compte les changements de la quote-part de l'investisseur dans l'actif net de l'entité émettrice qui surviennent postérieurement à l'acquisition.

3.4. Liaisons entre types de contrôle, méthode de consolidation et informations à fournir

Il existe des interactions entre types de contrôle, méthode de consolidation et informations à fournir comme le montre le schéma suivant :



DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES

Titre XII

Chapitre 3

Retraitements des comptes individuels

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Modalités pratiques
SECTION 3 :	Traitement comptable des actifs et passifs d'impôts

SECTION 1 : Principes généraux

Les états financiers consolidés doivent être établis en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres évènements semblables dans des circonstances similaires. Par ailleurs, si une entité du groupe utilise des méthodes comptables différentes de celles adoptées dans les états financiers consolidés pour des transactions et des évènements semblables dans des circonstances similaires, les ajustements appropriés sont apportés à ses états financiers dans le cadre de la préparation des états financiers consolidés.

Les actifs et les passifs, les charges et les produits des entités consolidées sont donc évalués et présentés selon des méthodes homogènes au sein du groupe.

SECTION 2 : Modalités pratiques

Le retraitement des comptes individuels des entités consolidées consiste d'une part à les rendre homogènes, d'autre part à éliminer l'impact de certaines écritures passées dans les comptes individuels qui ne permettent pas d'obtenir une vision économique de l'activité, de la situation financière et du résultat du groupe.

Les principaux retraitements sont les suivants :

- homogénéisation des états financiers ;
- éliminations de nature fiscale ;
- éliminations intra-groupe
- changements de méthodes comptables.

2.1. Homogénéisation des états financiers

Les règles et méthodes comptables retenues d'évaluation et de classement pour l'établissement des comptes consolidés sont exposées dans un « manuel de consolidation » communiqué à l'ensemble des entités du groupe. Ces retraitements portent généralement sur :

- amortissements et dépréciations des immobilisations ;
- évaluation des stocks ;
- écart de conversion-actif et écart de conversion-passif ;
- réévaluation des immobilisations.

2.1.1. Amortissements et dépréciations des immobilisations

Les retraitements à opérer vont consister à :

- calculer les amortissements ou les dépréciations conformément au manuel de consolidation du groupe ;
- mettre en évidence les écarts d'évaluation sur les éléments concernés en fin d'exercice et en début d'exercice ;
- constater un impôt différé actif ou passif selon le sens de la correction.

2.1.2. Evaluation des stocks

Les retraitements à opérer vont consister à :

- évaluer les stocks selon la méthode retenue par le groupe ;
- mettre en évidence les écarts d'évaluation sur les stocks initiaux et finaux ;
- constater un impôt différé actif ou passif selon le sens de la correction.

2.1.3. Ecart de conversion-actif et écart de conversion-passif

Les retraitements à opérer vont consister à :

- **Ecart de conversion-actif** : annulation au bilan du compte écart de conversion-actif et de la provision pour perte de change et/ou pour risque à court terme . Au compte de résultat, reclassement de la dotation aux provisions ou charge pour provisions au compte de perte de change.
- **Ecart de conversion-passif :** annulation au bilan du compte Ecart de conversion-passif et constatation au compte de résultat d'un produit financier.

2.1.4. Réévaluation des immobilisations

Une entité consolidée peut être conduite à pratiquer, dans ses comptes individuels, une réévaluation libre ou légale.

Si une entité du groupe a procédé à l'une ou l'autre de ces réévaluations dans ses comptes individuels, il convient :

- soit d'éliminer l'incidence de la réévaluation des comptes de l'entité qui a procédé à la réévaluation que cette entité soit l'entité mère ou une de ses filiales ;
- soit de procéder à la réévaluation de toutes les autres entités consolidées, dans un souci d'homogénéisation.

Lorsque le groupe opte pour une élimination de l'incidence d'une réévaluation des comptes d'une entité consolidée, les retraitements à opérer sont les suivants :

- annulation de l'augmentation de la valeur des immobilisations corporelles et financières ;
- diminution de la dotation aux amortissements ;
- annulation de la charge d'impôt par la constatation (d'un impôt différé actif) si les plus-values latentes d'impôts ont été imposées ;
- constatation de l'impact de ces corrections nettes d'impôts sur le résultat consolidé, les réserves consolidées et les intérêts minoritaires.

2.2. Eliminations de nature fiscale

Ces retraitements sont destinés à éliminer l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales du pays où se situe l'entité.

Ils consistent à :

- éliminer les provisions réglementées ;
- reclasser les subventions d'investissements ;
- éliminer les écritures liées à la comptabilisation des changements de méthodes dans le compte de résultat.

2.2.1. L'élimination des provisions réglementées

Les retraitements consistent à contre-passer les écritures enregistrées dans les comptes individuels. L'incidence des éliminations concernant l'exercice est constaté dans le résultat et les éliminations concernant les exercices antérieurs sont constatées en réserves.

2.2.2. Reclassement des subventions d'investissements

Le retraitement consiste à effectuer un reclassement du compte de capitaux propres au compte de produits constatés d'avance.

Les montants constatés au compte de résultat sont inchangés, il n'y a ni incidence sur le résultat, ni impôt différé.

2.2.3. Les changements de méthodes comptables

2.2.3.1. Règles applicables dans les comptes individuels

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau » dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entité est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat.

2.2.3.2. Règles applicables dans les comptes consolidés

L'exception prévue dans le cadre conceptuel du Plan comptable général OHADA qui permet de comptabiliser l'impact d'un changement de méthodes dans le compte de résultat n'est pas applicable pour les comptes consolidés. Quel que soit l'incidence sur les exercices antérieurs, l'impact d'un changement de méthode comptable doit être porté en report à nouveau.

2.2.3.3. Retraitements à comptabiliser

Le retraitement consiste à reclasser ces charges en report à nouveau net d'impôt.

2.3. Eliminations intra-groupe

Toutes les opérations intra-groupe doivent faire l'objet d'une procédure de confirmation de solde. Il convient de préciser le traitement des écarts en cas de litige et de distinguer les comptes effectivement réciproques dont le retraitement n'a pas d'incidence sur le résultat et les autres opérations qui affectent le résultat consolidé des opérations suivantes :

- Pour les cessions internes des immobilisations :
  - reconstituer la valeur brute de l'immobilisation ;
  - reconstituer les amortissements cumulés de la société cédante ;
- Pour les cessions internes de stocks, mettre en évidence les pertes et profits compris dans les stocks ;
- Pour les dividendes reçus, mettre en évidence les dividendes reçus du bénéfice réalisé avant et après la date de l'entrée de l'entité dans l'ensemble consolidé ;
- Pour les créances et dettes ainsi que les charges et produits réciproques :
  - mettre en évidence les créances et dettes réciproques ;
  - mettre en évidence les charges et produits réciproques ;
- constater un impôt différé actif ou passif selon le sens de la correction ci-dessous.

SECTION 3 : Traitement comptable des actifs et passifs d'impôts

Les impôts sur les résultats regroupent tous les impôts assis sur le résultat, qu'ils soient exigibles ou différés.

3.1. Définition et comptabilisation de l'impôt exigible

3.1.1. Définition de l'impôt exigible

L'impôt exigible est le montant des impôts sur le résultat payables (recouvrables) au titre du bénéfice imposable (d'une perte fiscale) d'un exercice.

Le bénéfice imposable (perte fiscale) est égal au résultat net d'un exercice, déterminé(e) selon les règles établies par les administrations fiscales et sur la base desquelles l'impôt sur le résultat doit être payé (recouvré).

3.1.2. Comptabilisation de l'impôt exigible

La charge d'impôt exigible d'un exercice est basée sur les montants taxables et déductibles figurant sur la liasse fiscale de l'exercice.

L'entité comptabilise :

- un passif au bilan au titre de la charge d'impôt exigible d'un exercice et des exercices précédents non encore payée ;
- un actif si le montant d'impôt exigible payé excède le montant dû.

3.2. Définition, évaluation et comptabilisation de l'impôt différé

3.2.1. Définition de l'impôt différé

Un impôt différé est un impôt qui matérialise l'existence d'une dette d'impôt future ou une créance d'impôt future. En effet, l'impôt différé permet de constater un impôt correspondant au résultat économique de l'exercice au titre des opérations de l'entité qui sont amenés à générer dans le futur un impôt à payer ou une économie d'impôt non reconnu par la méthode de l'impôt exigible.

3.2.2. Principes généraux

Sont enregistrées au Bilan et au Compte de résultat consolidé les impositions différées résultant :

- d'une part et dans une approche dite de résultat,

  1°) du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et son inclusion dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur ;

  2°) des aménagements, éliminations et retraitements prévus à l'article 86 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable.

  3°) de déficits fiscaux reportables des entités comprises dans la consolidation, dans la mesure où leur imputation sur les bénéfices fiscaux futurs est probable.

- d'autre part et dans une approche dite bilantielle de la différence entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou ce passif à des fins fiscales.

3.2.3. Retraitement de l'impôt différé selon l'approche résultat

La comptabilisation des impôts différés selon **l'approche résultat** consiste à tenir compte dans l'évaluation de la charge d'impôt sur les bénéfices du groupe consolidé des incidences fiscales liées :

- aux écritures de consolidation ;
- aux écritures de retraitement des comptes personnels des entités consolidées ;
- aux écarts entre le résultat comptable et le résultat fiscal des entités consolidées.

La charge d'impôt figurant dans les charges du groupe consolidé doit en effet refléter la charge imputable à l'exercice, et non la charge payée ou à payer au titre de cet exercice.
Par conséquent, les impôts différés à comptabiliser dans le cadre d'une consolidation résultent notamment :

- du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur (ou antérieur) ;
- des retraitements d'homogénéité éventuellement appliqués aux comptes personnels d'entités consolidées et qui peuvent générer de nouveaux décalages temporaires entre la constatation comptable et la prise en compte au niveau du résultat fiscal ;
- de l'élimination de l'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales ;
- de certaines écritures de consolidation, en particulier celles relatives à l'élimination des résultats internes inclus dans les stocks et les immobilisations, par suite d'opérations internes à l'ensemble consolidé ;
- des déficits fiscaux reportables, y compris les amortissements différés des entités comprises dans la consolidation, dans la mesure où leur imputation sur les bénéfices fiscaux futurs est probable.

Le caractère probable doit être estimé avec prudence, c'est-à-dire en s'appuyant sur des documents prévisionnels vérifiables et faisant état d'hypothèses prudentes et cohérentes ;

- de la constatation de charges, lorsque des impositions afférentes à certaines distributions prévues ne sont pas récupérables, ainsi que de la prise en compte de réduction d'impôts du fait des distributions prévues.

3.2.4. Retraitement de l'impôt différé selon l'approche bilan (ou bilantielle)

3.2.4.1. Principe

La comptabilisation des impôts différés selon **l'approche bilan** est basée sur l'identification de l'ensemble des différences temporelles.

Les différences temporelles sont les différences entre la base fiscale d'un actif ou d'un passif et sa valeur comptable dans le Bilan.

La base fiscale d'un actif représente le montant qui sera fiscalement déductible de tout avantage économique imposable qui ira à l'entité lors du recouvrement de la valeur comptable de cet actif. Si ces avantages économiques ne sont pas imposables, la base fiscale de l'actif est égale à sa valeur comptable. Le recouvrement de la valeur comptable de l'actif peut être réalisé soit par sa cession, soit par son utilisation, et donc son amortissement s'il s'agit d'une immobilisation amortissable.

La base fiscale d'un passif représente sa valeur comptable, diminuée de tout montant qui sera fiscalement déductible au titre de ce passif au cours des exercices futures.

3.2.4.2. Différences temporelles imposables et impôts différés passifs

En pratique, un impôt différé passif est constaté lorsque :

- la valeur comptable d'un actif est supérieure à sa valeur fiscale ; ou
- la valeur comptable d'un passif est inférieure à sa valeur fiscale.

Le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés n'autorise pas la comptabilisation du passif d'impôt différé correspondant à l'écart d'acquisition (goodwill) car cet actif est évalué en tant que montant résiduel et la comptabilisation du passif d'impôt différé augmenterait sa valeur comptable.

3.2.4.3. Différences temporelles déductibles et impôts différés actifs

En pratique, un actif d'impôt différé est constaté lorsque :

- la valeur comptable de l'actif est inférieure à sa valeur fiscale ; ou
- la valeur comptable du passif est supérieure à sa valeur fiscale.

Le mode opératoire relatif à l'appréciation de la nature de l'impôt différé peut être schématisé dans le tableau ci-dessous :

Postes du bilan	Actif	Passif
Valeur comptable > Base fiscale	Impôt différé - Passif	Impôt différé - Actif
Valeur comptable< Base fiscale	Impôt différé - Actif	Impôt différé - Passif

3.3. Evaluation des impôts différés

Les passifs ou actifs d'impôt différé doivent être évalués au montant que l'on s'attend à payer ou recouvrer auprès des administrations fiscales en utilisant les taux d'impôt et les réglementations fiscales en vigueur à la date de clôture. Une loi est considérée en vigueur lorsqu'elle a été promulguée après son vote au parlement.

L'évaluation des impôts différés est effectuée selon la méthode du **report variable.** Les impositions différées sont ajustées en fonction des changements de taux d'impôt. L'effet des variations de taux d'impôt affecte le compte de résultat, sauf s'il se rapporte à des éléments précédemment enregistrés dans les capitaux propres.

L'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entité s'attend, à la fin de l'exercice, à recouvrer ou régler la valeur comptable de ses actifs et passifs.

L'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé est interdite.

3.4. Comptabilisation de l'impôt différé

L'impôt différé doit être comptabilisé en produits ou en charges et compris dans le résultat de l'exercice, sauf dans les cas où il est généré par une transaction ou un événement comptabilisé en capitaux propres.

Un impôt différé actif doit être comptabilisé au titre de ces différences temporelles déductibles dans la mesure où il est probable :

- que la différence temporelle s'inversera dans un avenir prévisible ; et
- qu'il existera un bénéfice imposable sur lequel pourra être imputée la différence temporelle.

3.5. Informations à fournir dans les Notes annexes

Les éléments suivants doivent être présentés séparément :

- principales composantes de la charge (ou du produit) d'impôt.
- total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités dans les capitaux propres.
- montant de l'impôt relatif à chaque élément du compte de résultat.
- explication de la relation entre la charge (ou le produit) d'impôt et le bénéfice comptable (preuve d'impôt) selon l'une des deux formes suivantes ou les deux :

  - rapprochement chiffré entre la charge (ou le produit) d'impôt et le bénéfice comptable multiplié par le(s) taux applicable(s), en indiquant également la base de calcul du (des) taux applicable(s),

  - rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable, en indiquant également la base de calcul du taux d'impôt applicable.

- explication des changements de taux d'impôt applicables par rapport à l'exercice précédent.
- montants et date d'expiration éventuelle des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédit d'impôts non utilisés pour lesquels aucun impôt différé actif n'a été comptabilisé au bilan.

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES

Titre XII

Chapitre 4

Conversion des états financiers des entités étrangères

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Méthode du cours historique
SECTION 3 :	Méthode du cours de clôture
SECTION 4 :	Cas particulier d'une monnaie fonctionnelle hyperinflationniste
SECTION 5 :	Informations à fournir dans les notes annexes

SECTION 1 : Principes généraux

Les comptes des entités étrangères entrant dans le périmètre de consolidation doivent être convertis dans la monnaie de présentation des comptes consolidés (entité consolidante).

A l'exception du cas des entités étrangères situées dans un pays à forte inflation, la conversion des comptes d'une entité étrangère, s'effectue ainsi :

- si la monnaie de fonctionnement d'une entité filiale étrangère est différente de sa monnaie locale, le passage de la monnaie locale à la monnaie fonctionnelle doit se faire par la conversion des états financiers selon la méthode temporelle.
- ensuite, si la monnaie de fonctionnement d'une entité filiale étrangère est différente de la monnaie de présentation des comptes consolidés, le passage de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation doit se faire par la conversion des états financiers selon la méthode du cours de clôture.

✓ **La monnaie locale** est la monnaie dans laquelle l'entité tient sa comptabilité.

✓ **La monnaie fonctionnelle** (ou monnaie de fonctionnement) est la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel l'entité opère, c'est-à-dire celui dans lequel la trésorerie de l'entité est principalement générée et dépensée.

Deux types de facteurs permettent de déterminer la monnaie fonctionnelle d'une entité :

- les facteurs essentiels,
- les facteurs auxiliaires.

❖ **Les facteurs principaux sont les suivants :**

- monnaie qui influence principalement les prix de vente des biens et des services,
- monnaie du pays dont les forces concurrentielles et la réglementation déterminent de manière principale les prix de vente de ses biens et services,
- monnaie qui influence principalement le coût de la main-d'œuvre, des matériaux et des autres coûts relatifs à la fourniture de biens ou de services.

- ❖ **Les facteurs auxiliaires sont les suivants :**
  - la monnaie dans laquelle sont générés les fonds provenant des activités de financement,
  - la monnaie dans laquelle les entrées de trésorerie provenant des activités opérationnelles sont habituellement conservées.
- ✓ **La monnaie de présentation** est la monnaie utilisée pour la présentation des états financiers consolidés.

SECTION 2 : Méthode temporelle (ou méthode du coût historique)

2.1. Règles générales

L'objectif de cette conversion est d'aboutir aux mêmes états financiers que ceux qui auraient été obtenus si les comptes avaient été tenus directement dans la monnaie fonctionnelle de l'entité mère.

2.2. Conversion des postes du Bilan et Compte de résultat

La conversion des comptes du bilan et de compte de résultat de la monnaie locale à la monnaie fonctionnelle est effectuée en respectant les règles suivantes :

- **éléments monétaires du Bilan** : conversion au cours de change à la clôture ;
- **éléments non monétaires y compris les capitaux propres du Bilan évalués au coût historique** : conversion au cours de change en vigueur à la date à laquelle la transaction a été comptabilisée initialement (cours historique);
- **produits et charges** : convertis au cours de change à la date de chaque transaction (en pratique il est souvent fait usage du cours moyen. Le cours moyen n'est autorisé que s'il est proche du cours réel en vigueur à la date d'opération.), sauf pour les dotations aux amortissements et aux dépréciations (cours de change en vigueur à la date de comptabilisation initiale des immobilisations correspondantes) ;
- **le résultat de l'exercice n'est pas converti,** mais obtenu par une différence entre les actifs et les passifs convertis, pour équilibrer le bilan. Le Compte de résultat fait ainsi apparaître un écart traité comme ci-dessus § 2.3 Comptabilisation des écarts de change ou conversion.

Les ***éléments monétaires*** sont les unités monétaires détenues et les éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés dans un nombre d'unités monétaires déterminé ou déterminable. Sont considérés par exemple comme des éléments monétaires :

- liquidités (banques et caisses…) ;
- créances et dettes ;
- provisions qui seront réglées en trésorerie ;

Les *éléments non monétaires* sont caractérisés par l'absence de tout droit de recevoir (ou de toute obligation de livrer) un nombre fixe ou déterminable d'unités monétaires.

Sont considérés par exemple comme des éléments non monétaires :

- immobilisations (actifs incorporels y compris l'écart d'acquisition, immobilisations corporelles et financières) ;
- amortissements ;
- montants payés d'avance pour des biens ou des services ;
- stocks ;
- capitaux propres.

2.3. Comptabilisation des écarts de change ou conversion

L'écart de conversion qui provient de la méthode temporelle provient est affecté au compte de résultat consolidé dans un poste distinct (en charges ou produits financiers). En effet, cet écart de conversion affecte essentiellement les comptes de gestion.

L'écart découlant de cette méthode appartient exclusivement au groupe et ne peut faire l'objet d'une quelconque répartition au profit des minoritaires.

SECTION 3 : Méthode du cours de clôture

3.1. Règles générales

Le passage de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation s'applique :

- aux entités dont la monnaie de présentation des comptes consolidés est différente de leur monnaie fonctionnelle ;
- aux activités à l'étranger dont la monnaie fonctionnelle est différente de la monnaie de présentation de l'entité qui les détient. Dans ce cas, les états financiers individuels doivent être convertis dans la monnaie de présentation de l'entité mère ou dans une autre monnaie de présentation librement choisie par le groupe pour les besoins de la consolidation.

La conversion des états financiers de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation est effectuée selon la méthode du cours de clôture.

3.2. Modalités de conversion

Les modalités de conversion sont les suivantes :

- les actifs et les passifs monétaires ou non monétaires, hors capitaux propres, de chaque Bilan présenté (y compris les comparatifs) doivent être convertis au cours de clôture en vigueur à la date de chacun de ces bilans.

Ce traitement s'applique également aux écarts d'acquisition.

- pour les éléments de capitaux propres, tels que le capital social ou les postes de réserves, ils sont convertis à leur cours historique mais peuvent également être convertis au cours moyen.
- les charges et les produits du Compte de résultat (y compris les comparatifs) doivent être convertis soit au cours de clôture, soit au cours moyen.

Le cours moyen est généralement obtenu en faisant une moyenne des cours de change constatés pendant l'exercice.

3.3. Comptabilisation des écarts de change ou de conversion

Les écarts de conversion sont des réserves consolidées qui appartiennent aussi bien au groupe qu'aux associés minoritaires. Il faut alors faire la répartition selon le pourcentage d'intérêts détenu par chaque partie.

SECTION 4 : Cas particulier d'une monnaie fonctionnelle hyperinflationniste

Lorsque la monnaie fonctionnelle d'une entité est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, il convient :

- de retraiter ses états financiers de l'exercice N établis dans sa monnaie fonctionnelle selon la convention du coût historique ou selon la convention du coût actuel. Ce retraitement doit être effectué par application d'un indice général des prix, de sorte qu'ils soient exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de la période N ;

  Les chiffres présentés en comparatifs (N-1) sont également retraités par application d'un indice général des prix, de sorte qu'ils soient exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de la période N.

  Le gain ou la perte sur la situation monétaire nette doit faire partie du résultat et doit être indiqué séparément.

- puis de convertir au cours de clôture ses états financiers ainsi retraités de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation des comptes consolidés. Les actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges sont donc convertis au cours de clôture de l'exercice N.

  En cas de conversion dans la monnaie de présentation d'une économie qui n'est pas hyperinflationniste, les chiffres comparatifs N-1 doivent être ceux qui ont été présentés comme des données de la période en cours dans les états financiers N-1.

  En revanche, lorsque les valeurs sont converties dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste, les chiffres comparatifs N-1 doivent être convertis au cours de clôture N.

SECTION 5 : Informations à fournir dans les notes annexes

Une entité doit fournir notamment les informations suivantes dans les Notes annexes :

- les écarts de change ou de conversion nets comptabilisés en capitaux propres et accumulés dans une composante distincte des capitaux propres et un rapprochement du montant de ces écarts de change à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- le cas échéant, le fait que la monnaie de présentation de l'entité mère d'un groupe diffère de sa monnaie fonctionnelle, ainsi que la monnaie fonctionnelle et la justification de l'utilisation d'une monnaie de présentation différente ;
- le cas échéant, le changement de la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant les états financiers ou d'une de ses activités à l'étranger significatives, ainsi que la justification de ce changement,

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES

Titre XII

Chapitre 5

Opérations et techniques de consolidation

SECTION 1 :	Cadre juridique
SECTION 2	Organisation pratique de la consolidation
SECTION 3	Opérations de pré-consolidation
SECTION 4 :	Méthodologie de l'intégration globale
SECTION 5 :	Méthodologie de l'intégration proportionnelle
SECTION 6 :	Méthodologie de la mise en équivalence
SECTION 7 :	Techniques de consolidation

SECTION 1 : Cadre juridique

Rappel des textes de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière

Article 86

La consolidation impose :

a) le classement des éléments d'actif et de passif ainsi que des éléments de charges et de produits des entités consolidées par intégration, selon le plan de classement retenu pour la consolidation ;

b) l'harmonisation de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs et passifs des entités du groupe ;

c) l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales ;

d) l'élimination des résultats internes à l'ensemble consolidé, y compris les dividendes ;

e) la constatation de charges, lorsque les impositions afférentes à certaines distributions prévues entre des entités consolidées par intégration ne sont pas récupérables, ainsi que la prise en compte des réductions d'impôts, lorsque des distributions prévues en font bénéficier des entités consolidées par intégration ;

f) l'élimination des comptes réciproques des entités consolidées par intégration globale ou proportionnelle.

L'entité consolidante peut omettre d'effectuer certaines des opérations décrites au présent article, lorsqu'elles sont d'incidence négligeable sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation.

Article 92

Sont enregistrées au Bilan et au Compte de résultat consolidé les impositions différées résultant :

- d'une part et dans une approche dite de résultat,

  1°) du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et son inclusion dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur ;

  2°) des aménagements, éliminations et retraitements prévus à l'article 86 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable.

  3°) de déficits fiscaux reportables des entités comprises dans la consolidation, dans la mesure où leur imputation sur les bénéfices fiscaux futurs est probable.

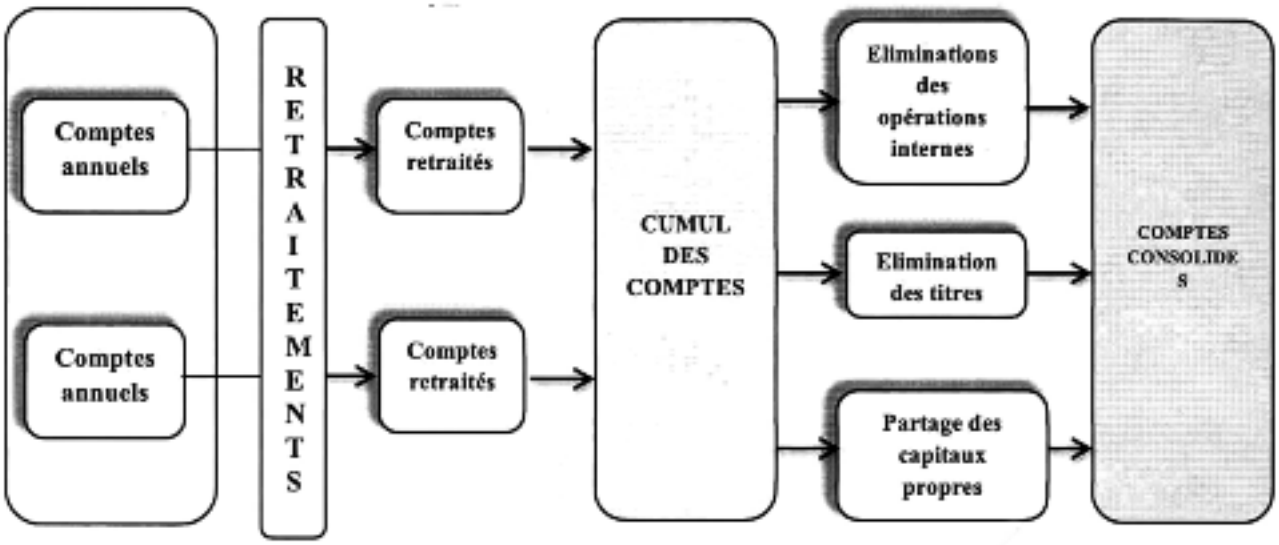
- d'autre part et dans une approche dite bilantielle de la différence entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou ce passif à des fins fiscales.

SECTION 2 : Organisation pratique de la consolidation

Le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés ne fixe aucune règle spécifique en ce qui concerne les modalités pratiques de l'organisation comptable. Toutefois, dans la pratique, l'élaboration des comptes consolidés nécessite le respect d'un certain nombre de règles minimales pratiques qui portent sur :

- l'élaboration d'un plan de comptes en consolidation ;
- la définition d'un processus de consolidation ;
- l'élaboration d'un manuel de consolidation ;
- la répartition des travaux de consolidation.

Le schéma ci-dessous résume les différentes phases relatives à l'élaboration des comptes consolidés :



2.1. Plan de comptes en consolidation

Pour l'établissement des comptes consolidés, aucun plan de comptes n'est prévu.

L'entité consolidante est donc libre de définir un plan de comptes spécifique numérique et/ou alphanumérique. Dans ce cas, le plan de comptes du Plan comptable général OHADA (PCGO) peut servir de référence. Toutefois, pour l'établissement des comptes consolidés il est nécessaire de faire des ajustements et de créer des comptes spécifiques.

L'intitulé des comptes est adapté aux contraintes de la consolidation, tant pour les travaux préalables à la consolidation (souvent appelés travaux de pré-consolidation) que pour les travaux de consolidation proprement dite.

2.1.1. Comptes de « Capitaux propres »

Il ne doit rester dans le bilan consolidé que deux catégories de postes de capitaux propres :

- les capitaux propres (part du groupe) ;
- et les intérêts minoritaires.

✓ **Compte Capital** : il n'est pas nécessaire de modifier l'intitulé du compte Capital de l'entité consolidante. En effet, le poste « Capital » du bilan consolidé est celui des comptes sociaux de l'entité mère du groupe. En revanche, pour les autres entités intégrées, le nom de l'entité concernée est ajouté à l'intitulé du compte.

✓ **Comptes Réserves :** ces comptes peuvent nécessiter des retraitements. Le compte Réserves de l'entité consolidante prend le nom de « Réserves groupe » ou de « Réserves consolidées ». Pour les autres entités intégrées, le nom de l'entité concernée est ajouté à l'intitulé du compte.

- ✓ **Comptes Résultat :** ces comptes peuvent également nécessiter des retraitements. Le compte Résultat de l'entité consolidante est intitulé « Résultat groupe » ou « Résultat consolidé ». Pour les autres entités intégrées, le nom de l'entité concernée est ajouté à l'intitulé du compte.
- ✓ **Compte « Intérêts minoritaires » :** les intérêts minoritaires représentent les droits des associés autres que l'entité mère du groupe dans l'actif net consolidé.

2.1.2. Compte « Titres mis en équivalence »

Ce compte met en évidence l'existence d'entités sous influence notable dans le périmètre de consolidation. Le solde débiteur de ce compte représente la valeur actuelle consolidée des titres de participation intégrés des entités mises en équivalence.

2.1.3. Compte « Quote-part dans les résultats des entités mises en équivalence »

Les comptes de charges et de produits des entités mises en équivalence ne sont pas intégrés individuellement. En revanche, la quote-part du résultat qui revient de plein droit à l'entité consolidante et éventuellement aux « Intérêts minoritaires » doit être incluse dans la valeur des « Titres mis en équivalence ». Un compte de gestion spécifique doit être créé pour les besoins de la consolidation.

2.1.4. Spécificité des jeux d'écritures : principe de la « double partie double »

Dans les comptes individuels, les flux sont enregistrés selon le principe de la partie double. Par contre, dans les comptes consolidés, c'est le principe de la « double partie double » qui est généralement utilisé. En effet, les comptes consolidés étant établis à partir des comptes individuels retraités des entités consolidées, il est nécessaire de distinguer tout au long du processus de consolidation :

- d'une part, les écritures de consolidation des comptes de bilan ;
- d'autre part, les écritures de consolidation des comptes de gestion.

2.2. Processus de consolidation

Il existe deux principaux processus de consolidation :

- la consolidation par les soldes ;
- la consolidation par les flux.

2.2.1. Consolidation par les soldes

La consolidation par les soldes consiste :

- à récupérer les balances après inventaire ou les états financiers annuels provenant du système d'information des entités consolidées ;
- à les reprendre et à procéder au cumul des comptes pour la totalité en cas d'intégration globale ou au pourcentage de détention en cas d'intégration proportionnelle dans des journaux de pré-consolidation, ou dans un journal de consolidation ;
- à enregistrer dans ces mêmes journaux les écritures de consolidation proprement dites ;
- à en déduire les états financiers consolidés du groupe.

2.2.2. Consolidation par les flux

La consolidation par les soldes consiste à :

- partir de la balance des comptes consolidés de l'exercice N-1 ;
- affecter le résultat consolidé de l'exercice N-1 en réserves consolidées ;
- procéder à un enregistrement avec une périodicité relativement courte (le mois par exemple) des flux centralisés provenant des entités intégrées ;
- enregistrer les écritures spécifiques de consolidation ;
- obtenir une balance consolidée ;
- en déduire les états financiers consolidés.

Il est aussi possible d'opter pour un système mixte qui consiste à intégrer dans la balance de consolidation de fin N-1, les flux centralisés de l'exercice provenant de la liasse de consolidation rédigée par chaque entité du groupe fin N.

2.3. Manuel de consolidation

Le manuel de consolidation est une documentation dans laquelle sont exposées l'ensemble des méthodes comptables retenues pour l'établissement des comptes consolidés ainsi que les modalités liées à la réalisation pratique de la consolidation (fonctionnement du progiciel retenu, informations à renseigner,...).En outre, dans ce manuel figure également les règles d'évaluation des postes sur lesquels différentes options comptables peuvent exister, par exemple :

- amortissement des immobilisations ;
- évaluation des stocks ;
- modalités d'évaluation des engagements de retraite.

2.4. Répartition des travaux de consolidation

La répartition des travaux de consolidation est fonction du processus de consolidation choisi par le groupe :

- en cas de consolidation par les soldes, les entités consolidables sont peu sollicitées en cours d'année ;
- en cas de consolidation par les flux, les services de consolidation des entités consolidables sont sollicités au minimum une fois par mois dans le cadre d'un système de production de situation intermédiaire, soit par le biais d'une liasse mensuelle de consolidation, soit par envoi de fichiers de pré-consolidation.

SECTION 3 : Opérations de pré-consolidation

L'objectif des travaux de pré-consolidation est l'établissement de comptes individuels retraités de l'entité mère et des filiales destinées à être consolidés.

Les méthodes de consolidation sont mises en œuvre que dans la phase de consolidation proprement dite lorsque les travaux de pré-consolidation sont terminés.

Selon l'organisation mise en place dans les groupes, les travaux de pré-consolidation peuvent être réalisés selon le cas:

- soit par chaque entité consolidée elle-même;
- soit par l'entité consolidante pour chaque entité consolidée ou pour certaines seulement.

Ces opérations sont identiques quelle que soit la méthode de consolidation et concernent d'une manière générale :

- l'organigramme du groupe ;
- les différences de date de clôture des comptes entre entité mère et filiales;
- l'harmonisation des méthodes comptables ;

- les corrections de certains postes relatives aux différences de présentation de l'information financière entre les comptes individuels et les comptes consolidés;
- la conversion des comptes dans la monnaie de présentation des comptes consolidés.

3.1. Réalisation de l'organigramme du groupe

Quel que soit le type d'organigramme choisi, il convient de partir de la holding, puis des sous holdings pour aboutir aux filiales et sous filiales. La réalisation de l'organigramme permet de faciliter les calculs des différents pourcentages à prendre en compte dans le processus de consolidation.

3.2. Les différents pourcentages

3.2.1. Le pourcentage de contrôle

3.2.1.1. Principes généraux

Le pourcentage de contrôle représente la capacité d'un groupe à contrôler une entité, directement ou indirectement, grâce aux droits de vote substantiels détenus.

Les droits substantifs sont les droits de vote ou autres droits contractuels qui donnent à l'investisseur la capacité de diriger les activités clés de l'entité. Les droits de vote résultant de la détention juridique sont déterminés à partir du pourcentage de contrôle. Le contrôle indirect n'existe que par l'intermédiaire d'entités sous contrôle.

3.2.1.2. Les actions sans droit de vote

Les actions sans droit de vote ne peuvent représenter :

- plus de la moitié (50%) du capital social dans les entités non inscrites à une bourse de valeur ;
- plus du quart (1/4) du capital social dans les entités dont les actions sont admises aux négociations dans une bourse de valeurs.

Toute émission ayant pour effet de porter la proportion au-delà de cette limite peut être annulée (art.778-1 AUSCGIE).

Cette catégorie d'actions qui ne donnent pas droit de vote lors des assemblées est à exclure du calcul des pourcentages de contrôle.

3.2.1.3. Les actions à droit de vote double

Le droit de vote double peut être conféré par les statuts ou par l'assemblée générale extraordinaire aux actions nominatives entièrement libérées pour lesquelles il est justifié d'une inscription nominative depuis au moins deux ans au nom d'un même actionnaire.

De même, en cas d'augmentation de capital par incorporation de réserves, de bénéfices ou de primes d'émission, le droit de vote double peut être conféré dès leur émission aux actions nominatives attribuées gratuitement à un actionnaire à raison des actions anciennes pour lesquelles il bénéficie de ce droit (art. 752 AUSCGIE).

Toute action convertie au porteur perd le droit de vote double (art. 753 AUSCGIE).

Lorsqu'il existe des actions permettant d'obtenir dans les assemblées un droit de vote double par rapport aux autres actions dans le respect des dispositions ci-dessous et de l'article 778-1 de l'AUSCGIE, il faut en tenir compte dans le calcul du pourcentage de contrôle.

3.2.1.4. Les droits de vote potentiels

Les droits de vote potentiels sont des droits permettant d'obtenir des droits de vote dans l'entité contrôlée ou sous influence notable, par exemple ceux qui découlent d'instruments convertibles ou d'options, y compris de contrats à terme de gré à gré. Ils ne sont pris en compte que si les droits sont substantifs. Ces droits confèrent à l'entité mère la capacité pratique de diriger la politique financière et opérationnelle de la filiale.

3.2.2. Le pourcentage d'intérêt

Il représente la part du groupe, directe ou indirecte, dans les capitaux propres d'une entité. Ce pourcentage est celui qui servira dans toutes les écritures de consolidation,

Le pourcentage d'intérêt est égal au pourcentage de participation directe majoré du produit des pourcentages de participation indirecte sur toute la longueur de la chaîne de participation. En cas de participation indirecte par plusieurs chaînes, il convient de procéder comme suit :

- pour chaque chaîne, on multiplie le pourcentage de chaque entité constituant la chaîne ;
- ensuite, on effectue la somme des pourcentages ainsi obtenus pour chaque chaîne.

3.2.3. Titres d'autocontrôle

Une société par actions ou une société à responsabilité limitée ne peut posséder d'actions ou de parts sociales d'une autre société si celle-ci détient une fraction de son capital supérieure à dix pour cent (10%).

À défaut d'accord entre les sociétés intéressées pour régulariser la situation, celle qui détient la fraction la plus faible du capital de l'autre doit céder ses actions ou ses parts sociales. Si les participations réciproques sont de même importance, chacune des sociétés doit réduire la sienne, de telle sorte qu'elle n'excède pas dix pour cent (10%) du capital de l'autre.

Jusqu'à leur cession effective, les actions ou les parts sociales à céder sont privées du droit de vote et du paiement des dividendes y attachés (art. 177 AUSCGIE).

Les actions ou les parts à céder n'ont aucun impact sur le calcul du pourcentage de contrôle et d'intérêts.

3.3. Date de clôture des états financiers

La date de clôture des états financiers de l'entité mère et de ses filiales utilisés pour la préparation des états financiers consolidés doit être la même. Lorsque la date de clôture de l'entité mère et celle d'une filiale sont différentes, la filiale prépare, pour les besoins de la consolidation, des états financiers supplémentaires à la même date que ceux de l'entité mère.

Toutefois, lorsqu'il est difficile, d'établir des comptes à la même date, il est possible de déroger à ce principe si le décalage de la clôture des comptes de la filiale par rapport à celle de l'entité mère n'excède pas trois mois. Dans ce cas, un ajustement des comptes de la filiale doit être effectué pour tenir compte des effets significatifs des transactions ou événements qui ont été traduits dans les comptes de la filiale durant cette période intermédiaire (art 97 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable).

3.4. Retraitements des comptes individuels

Les états financiers doivent être préparés en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires.

En cas d'utilisation par une entité du groupe de méthodes différentes, il est nécessaire de procéder aux ajustements appropriés (voir Chapitre 3 : Retraitement des comptes individuels).

SECTION 4 : Méthodologie de l'intégration globale

La préparation des états financiers consolidés selon la méthode de l'intégration globale implique les étapes suivantes :

- cumul des états financiers des entités du groupe ;
- élimination des titres de participation dans les filiales et comptabilisation du l'écart d'acquisition ;
- identification et évaluation des intérêts minoritaires ;
- élimination des opérations intra-groupe ;
- harmonisation des méthodes comptables ;
- états financiers consolidés.

4.1. Cumul des états financiers des entités du groupe

Une fois que les comptes individuels des filiales sont retraités en fonction des règles du groupe, les résultats et capitaux propres déterminés, on procède au cumul de la totalité des comptes de Bilan et de Compte de résultat.

4.2. Elimination des titres de participation dans les filiales

Afin de présenter les comptes comme s'il s'agissait d'une seule entité, il faut éliminer les titres de participation pour ne conserver que l'actif net.

4.3. Eliminations des opérations intra-groupe

Les soldes, les transactions, les produits et les charges intra-groupe doivent être éliminés.

Lorsqu'elles touchent des comptes réciproques, les éliminations sont sans effet sur le résultat. Dans les autres situations, elles modifient le résultat.

4.3.1. Eliminations des comptes réciproques (sans effet sur le résultat)

Les éliminations des comptes réciproques concernent, notamment :

- les comptes de bilan : clients et/ou fournisseurs, effets à recevoir et/ou effets à payer, prêts et/ou emprunts ;
- les comptes de charges et de produits : achats et/ou ventes, charges financières et/ou produits financiers.

4.3.2. Eliminations des résultats intra-groupe

L'effet des éliminations sur le résultat doit être analysé pour déterminer s'il se rapporte au résultat de l'exercice ou aux résultats des exercices antérieurs avec dans ce dernier cas impact sur les réserves.

Les éliminations des résultats intra-groupes peuvent concerner les résultats compris dans des actifs tels que les stocks, les immobilisations : ils doivent en être totalement éliminés.

Les dividendes reçus au cours de l'exercice d'autres entités du groupe doivent être éliminés du résultat de cette période car ils appartiennent au résultat de l'exercice précédent. Ils doivent donc être rapportés au résultat de l'exercice précédent, c'est-à-dire aux réserves.

4.4. Elimination des titres des filiales et présentation des capitaux propres et du résultat consolidés

L'élimination des titres des filiales du groupe et le partage de leurs capitaux propres doit conduire à une présentation distincte, dans les capitaux propres consolidés, des intérêts de l'entité mère et des intérêts minoritaires.

4.4.1. Elimination des titres des filiales consolidées et partage de leurs capitaux propres et de leurs résultats

La démarche d'élimination des titres des filiales et de partage de leurs capitaux propres comporte les étapes suivantes :

- éliminer la valeur comptable de la participation de l'entité mère dans chaque filiale et la part de l'entité mère dans les capitaux propres de chaque filiale (la comptabilisation de l'écart d'acquisition correspondant est expliquée et calculée ;
- attribuer le résultat net aux propriétaires de l'entité mère et aux intérêts minoritaires.

4.4.2. Présentation des capitaux propres et du résultat dans le Bilan consolidé

Dans le Bilan consolidé, les intérêts minoritaires doivent être présentées dans les capitaux propres mais séparément de la participation des propriétaires de l'entité mère.

Le résultat net est attribué aux propriétaires de l'entité mère et aux intérêts minoritaires.

SECTION 5 : Méthodologie de l'intégration proportionnelle

5.1. Principes généraux

Les procédures relatives à l'application de l'intégration proportionnelle sont proches de celles l'intégration globale, avec des spécificités liées, notamment, à la qualification de « proportionnelle ».

L'intégration globale consiste en ce que l'intégration dans les comptes de l'entité consolidante des éléments constituant le patrimoine et le résultat de l'entité sous contrôle conjoint ne s'effectue qu'au prorata de la fraction représentative de la participation de l'entité détentrice des titres sans constatation d'intérêts minoritaires directs.

5.2. Elimination des opérations internes

On distingue généralement deux types d'élimination :

- l'élimination des opérations entre une entité intégrée proportionnellement et une entité intégrée globalement ;
- l'élimination des opérations entre deux entités intégrées proportionnellement.

5.2.1. Elimination des opérations entre une entité intégrée proportionnellement et une entité intégrée globalement

✓ **Opérations n'affectant pas le résultat consolidé**

Les créances et les dettes réciproques ainsi que les produits et les charges réciproques sont éliminés dans la limite du pourcentage d'intégration de l'entité contrôlée conjointement.

La différence entre le montant ainsi éliminé et le montant de ces dettes et de ces créances est assimilée à une dette ou à une créance envers les entités extérieures au groupe.

✓ **Opérations affectant le résultat consolidé**

En cas de cession par une entité intégrée globalement à une entité intégrée proportionnellement, l'élimination est limitée au pourcentage d'intégration de l'entité contrôlée conjointement. Il en

est de même en cas de cession par une entité intégrée proportionnellement à une entité intégrée globalement.

Les dotations aux comptes de dépréciations des titres de participation constituées par l'entité détentrice des titres, en raison des pertes subies par les entités intégrées proportionnellement, sont éliminées en totalité.

5.2.2. Elimination des opérations entre deux entités intégrées proportionnellement

En cas de transaction effectuée entre deux entités intégrées proportionnellement, l'élimination est limitée au pourcentage le plus faible des deux participations.

SECTION 6 : Méthodologie de la mise en équivalence

6.1. Principes généraux

Les règles générales de consolidation relatives à l'intégration globale, s'appliquent pour évaluer les capitaux propres et les résultats des entités mises en équivalence sous réserve des dispositions spécifiques liées aux modalités de la mise en équivalence.

6.2. Première consolidation

A la date de première consolidation, la mise en équivalence consiste à substituer, à la valeur comptable des titres, la quote-part qu'ils représentent dans les capitaux propres de l'entité consolidée. Ces capitaux propres sont égaux à la différence entre les actifs acquis et les passifs repris identifiables déterminés selon les règles définies pour l'intégration globale. L'écart qui en résulte est un écart d'acquisition présenté selon les mêmes modalités que les écarts d'acquisition définis dans le cadre de l'intégration globale.

6.3. Consolidations ultérieures

La valeur des titres mis en équivalence est égale, à chaque fin d'exercice, à la quote-part des capitaux propres retraités de l'entité consolidée à laquelle ils équivalent.

La variation des capitaux propres retraités des entités consolidées par mise en équivalence, de quelque nature qu'elle soit, augmente ou diminue donc la valeur des titres mis en équivalence à la clôture de l'exercice précédent.

La fraction du résultat de ces entités est inscrite distinctement au compte de résultat consolidé.

Les dividendes reçus des entités consolidées par mise en équivalence sont éliminés du compte de résultat de l'entité détentrice des titres et sont portés en augmentation des réserves consolidées.

Lorsque la quote-part de l'entité détentrice des titres dans les capitaux propres d'une entité dont les titres sont mis en équivalence devient négative, celle-ci est retenue normalement pour une valeur nulle. Cependant, dans le cas où l'entité détentrice des titres a l'obligation ou l'intention de ne pas se désengager financièrement de sa participation dans l'entité en question, la partie négative des capitaux propres est portée dans la rubrique des provisions.
Cette provision est ajustée à la clôture de chaque exercice en fonction de la quote-part dans les capitaux propres de l'entité mise en équivalence.

6.4. Elimination des opérations internes

Les résultats compris dans les stocks, les immobilisations et autres actifs, et les résultats provenant d'opérations entre l'entité mise en équivalence et celles dont les comptes sont intégrés globalement, sont éliminés, à hauteur du pourcentage de participation détenu par le groupe dans le capital de cette entité.
Si les opérations ont été effectuées avec une entité intégrée proportionnellement ou mise en équivalence, l'élimination s'effectue à la hauteur du produit des pourcentages des deux participations (sous réserve toutefois de la disponibilité des informations nécessaires).
Les dotations aux comptes de dépréciations des titres de participation constituées par l'entité détentrice des titres, en raison de pertes subies par les entités dont les titres sont mis en équivalence, sont éliminées en totalité.

La consolidation est effectuée à partir des comptes individuels des entités comprises dans le périmètre de consolidation, après avoir effectué les retraitements préalables. Elle est réalisée soit directement par l'entité consolidante (consolidation directe), soit par paliers.

SECTION 7 : Techniques de consolidation

7.1. La technique de consolidation par paliers

L'organisation de la consolidation par paliers peut être jugée nécessaire dans les groupes à structure complexe, notamment lorsqu'il existe de nombreux liens de participation indirects. Le nombre de paliers dépend de la complexité des liens de participation indirects.

La technique de la consolidation par paliers consiste à consolider successivement des sous-ensembles consolidés dans des ensembles plus grands.

Cette technique repose sur deux principes :

- les consolidations successives doivent nécessairement être effectuées en commençant par la entité placée à l'extrémité inférieure de la chaîne et en remontant vers l'entité mère ;
- chaque sous-consolidation est opérée en appliquant aux capitaux propres d'une filiale le pourcentage de participation détenu par l'entité qui joue le rôle de mère dans le sous-ensemble.

La méthode de consolidation à appliquer pour chaque entité du sous-groupe dépend du type d'influence exercée par l'entité mère du groupe.

Les comptes de capitaux propres à utiliser doivent être individualisés, y compris ceux de l'entité consolidante du sous-groupe.

7.2. La technique de consolidation directe

Cette méthode est mise en œuvre dans les petits groupes où il n'existe pas de liens de participation indirects.

Chaque sous-consolidation est opérée en appliquant aux capitaux propres d'une filiale le pourcentage de participation détenu par l'entité qui joue le rôle de mère dans le sous-ensemble :

- d'une part, le pourcentage d'intérêts de l'entité mère dans l'entité concernée;
- d'autre part, le pourcentage d'intérêts complémentaire qui correspond aux intérêts minoritaires.

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES

Titre XII

Chapitre 6

Entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Coût d'acquisition des titres et méthodes d'évaluation
SECTION 3 :	Capitaux propres
SECTION 4 :	Traitement comptable de l'écart d'acquisition
SECTION 5 :	Première consolidation d'une entité contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices

SECTION 1 : Principes généraux

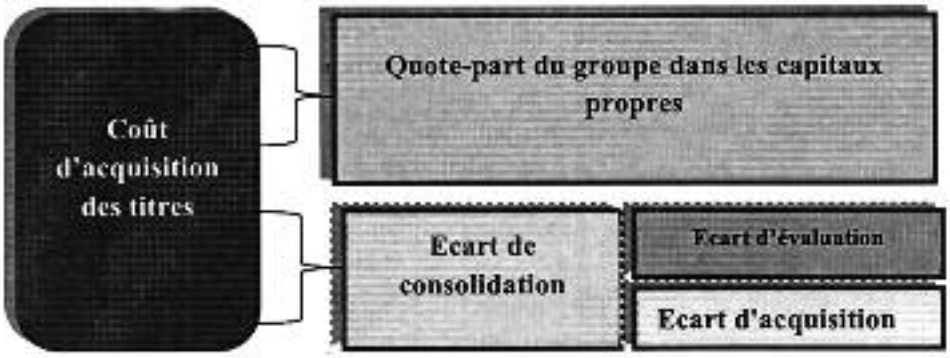
L'entrée dans le périmètre de consolidation d'une entité résulte de sa prise de contrôle par l'entité consolidante, quelles que soient les modalités juridiques de l'opération (achats de titres, fusions, échanges, apports partiels…).

Lors de l'entrée dans le périmètre de consolidation et de la modification des participations ultérieures, un écart de de consolidation est calculé par différence entre :

- ✓ **d'une part**, le coût d'acquisition des titres ;
- ✓ **et d'autre part**, la part des capitaux propres que représentent ces titres pour l'entité consolidante, y compris le résultat de l'exercice réalisé à la date d'entrée de l'entité dans le périmètre et de la modification des participations ultérieures.

L'écart de consolidation permet de distinguer :

- d'une part, **l'écart d'évaluation** positif ou négatif afférent à certains éléments identifiables de l'actif ou du passif. Cet écart correspond à la différence entre la valeur d'entrée dans le bilan consolidé (éléments identifiables de l'actif et du passif réestimés à la juste valeur) et la valeur comptable du même élément dans l'entité contrôlée. Tous les écarts d'évaluation donnent lieu à une imposition différée,
- d'autre part, **l'écart d'acquisition** si l'écart de consolidation n'est pas affectable à l'actif et au passif de l'entité.



Lorsqu'il existe, l'écart d'acquisition correspond également à la différence entre le coût d'acquisition des titres et la quote-part de l'entité mère dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables (capitaux propres réestimés à la juste valeur). Il n'y a pas d'impôt différé sur l'écart d'acquisition.

La date d'acquisition correspond à la date de prise de contrôle ou d'influence notable de l'entité acquise et donc la date d'entrée dans le périmètre de consolidation.

Lorsque l'acquisition s'effectue par des achats successifs de titres, la date d'acquisition est la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle ou l'influence notable de l'entité acquise.

La période d'évaluation ne doit pas excéder 12 mois à compter de la date d'acquisition.

La période d'évaluation est la période qui suit la date d'acquisition et pendant laquelle l'acquereur peut ajuster, de manière retrospective, les montants provisoires comptabilisés afin de refléter les informations nouvelles obtenues à popos des faits et circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition.

SECTION 2 : Coût d'acquisition des titres et méthodes d'évaluation

2.1. Définition du coût d'acquistion

Le coût d'acquisition des titres est égal au montant de la rémunération remise au vendeur par l'acquéreur (liquidités, actifs ou titres émis par une entité comprise dans la consolidation estimés à leur juste valeur), majoré de tous les autres coûts directement imputables à l'acquisition. Lorsque le paiement est différé ou étalé, ce coût doit être actualisé si les effets de l'actualisation sont significatifs.

2.2. Précisions sur la notion de coûts directs et autres composantes

Le coût d'acquisition des titres doit inclure en dehors de la rémunération remise :

- les coûts directs de l'acquisition (notamment les dépenses externes telles que : droits d'enregistrement, honoraires, frais d'émission des titres, frais de mise en place d'une couverture de change...) ;
- les ajustements de prix prévus au contrat dès lors que leur survenance est probable et que leurs montants peuvent être estimés de façon fiable à la date d'entrée. Le coût d'acquisition doit également être corrigé lorsqu'une éventualité affectant le montant du prix d'acquisition se résout postérieurement à la date d'acquisition.

Par ailleurs, la conversion du prix d'acquisition libellé en devises est effectuée au taux de la date d'entrée dans le périmètre (ou au taux de la couverture en cas de couverture de change). Les frais engagés pour mettre en place les couvertures sont également intégrés au coût d'acquisition des titres.

2.3. Méthodes d'évaluation des actifs et passifs identifiafles

Les actifs et passifs identifiables acquis sont inscrits au bilan consolidé à leur valeur d'entrée en fonction de l'usage prévu par l'entité consolidante.Le montant résultant de l'évaluation constitue la nouvelle valeur brute.

- Les biens destinés à l'exploitation sont évalués à leur valeur d'utilité pour l'entité consolidante .Cette valeur d'utilité correspond à la valeur de remplacement.
- Les biens non destinés à l'exploitation, sont évalués à leur valeur de marché à la date d'acquisition ou, en l'absence de marché, à leur valeur nette probable de réalisation (déduction faite des coûts de sortie). Cette valeur pourra, le cas échéant, être actualisée si les actifs concernés ne génèrent aucun revenu pendant la période de détention résiduelle estimée.
- A la date d'acquisition, les passifs externes de l'entité acquise doivent satisfaire aux critères de reconnaissance d'un passif externe.

SECTION 3 : Capitaux propres

L'entité doit inclure dans ses capitaux propres :

- le capital ;
- les primes d'apport, d'émission, de fusion ;
- les écarts de réévaluation ;
- les réserves indisponibles et libres ;
- les reports à nouveau ;
- le résultat de l'exercice réalisé à la date d'entrée de l'entité dans le périmètre de consolidation ou de la modification ultérieure de la participation.

SECTION 4 : Comptabilisation de l'écart d'évaluation

Les écarts d'évaluation sont répartis dans les postes appropriés du bilan consolidé. Ces écarts appartiennent aux actionnaires majoritaires et minoritaires.

En contrepartie, il convient :

- soit, de sortir du poste "titres de participation" la quote-part du groupe de l'écart d'évaluation.

- soit, d'inscrire l'écart d'évaluation directement dans un compte "réserves de réestimation", réserves qui seront, au moment du partage des capitaux propres, ventilées entre le groupe et les minoritaires;

En cas d'intégration proportionnelle, seule la part du groupe sera retraitée, et s'il s'agit d'une influence notable, les comptes de l'entité n'étant pas repris il n'y a pas d'écart d'évaluation.

SECTION 5 : Comptabilisation de l'écart d'acquisition

5.1. Ecart d'acquisition positif

5.1.1. Comptabilisation initiale

L'écart d'acquisition positif (goodwill) est considéré comme une survaleur. Il représente les avantages que procure la prise de participation. L'écart d'acquisition est inscrit à l'actif immobilisé dans la rubrique des immobilisations incorporelles. En contrepartie, il convient :

- soit, de diminuer la valeur d'entrée de la participation de l'acquéreur en créditant le poste "Titres de participation"
- soit, d'augmenter directement les capitaux propres de l'acquéreur en créditant le poste "Réserves consolidées" de l'acquéreur.

5.1.2. Amortissement et dépréciation de l'écart d'acquisition

5.1.2.1. Amortissement de l'écart d'acquisition

Lorsque la durée d'utilité de l'écart d'acquisition est limitée, il est amorti linéairement sur la limite prévisible de cette durée déterminée par l'entité. Si la durée d'utilité ne peut être déterminée de manière fiable, l'écart d'acquisition sera amorti sur 10 ans.
Par contre, lorsque la durée d'utilité est non limitée, l'écart d'acquisition ne fait pas l'objet d'amortissement. Lorsque la durée d'utilité non limitée au départ devient limitée, la valeur actuelle de l'écart d'acquisition à la date du changement d'estimation (un test de dépréciation est réalisé et l'écart d'acquisition, le cas échéant fait l'objet d'une dépréciation), est amortie sur la durée d'utilité résiduelle. L'impact de ce changement de durée d'utilité est traité de façon prospective.

5.1.2.2. Dépréciation de l'écart d'acquisition

Un écart acquisition amortissable ou non doit faire l'objet obligatoirement d'un test de dépréciation qu'il existe ou non un indice de perte de valeur.

S'il n'est pas possible de déterminer la valeur actuelle de l'écart d'acquisition pris isolément, ce qui est souvent le cas en pratique, il convient de déterminer la valeur actuelle du groupe d'actifs immobilisés auquel il appartient. Ainsi, l'écart d'acquisition est généralement affecté à un groupe d'actifs immobilisés ou un regroupement de groupes d'actifs immobilisés pour pouvoir être testé. Pour cette affectation, il convient de retenir le niveau pertinent de l'entité auquel l'écart d'acquisition est géré et ses performances suivies.

En cas de dépréciation à comptabiliser dans un groupe d'actifs, elle est allouée, en premier, à l'écart d'acquisition, puis aux autres actifs immobilisés appartenant à ce groupe. Les dépréciations relatives à l'écart d'acquisition ne seront jamais reprises en résultat.

5.1.3. Présentation de l'écart d'acquisition dans le cas de l'entrée d'une entité mise en équivalence

L'écart d'acquisition positif enregistré dans le cas de l'entrée d'une entité mise en équivalence n'est pas inscrit séparément à l'actif du Bilan dans un compte d'immobilisation incorporelle mais inclus dans la valeur comptable des titres mis en équivalence.

5.2. Ecart d'acquisition négatif

Un écart d'acquisition négatif (badwill) correspond généralement soit à une plus-value potentielle du fait d'une acquisition effectuée dans des conditions avantageuses, soit à une rentabilité insuffisante de l'entité acquise.

Toutefois, lors de l'acquisition, les actifs incorporels identifiés qui ne peuvent pas être évalués par référence à un marché actif ne doivent pas être comptabilisés au bilan consolidé s'ils conduisent à créer ou à augmenter un écart d'acquisition négatif.

L'écart d'acquisition négatif éventuel est rapporté au résultat sur une durée qui doit refléter les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition.

Avant de comptabiliser un profit sur une acquisition à des conditions avantageuses, l'acquéreur doit vérifier s'il a correctement tous les actifs acquis et les passifs repris.

SECTION 6 : Première consolidation d'une entité contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices

Lors de la première consolidation d'une entité contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices, les valeurs d'entrée et l'écart de première consolidation qui peut être qualifié d'écart d'acquisition sont déterminés comme si cette première consolidation était intervenue effectivement à la date de la prise de contrôle. Les résultats accumulés par cette entité depuis la prise de contrôle sont inscrits en résultat consolidé, après déduction des dividendes reçus par le groupe et amortissement de l'écart d'acquisition.

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES

Titre XII

Chapitre 7

Variations du périmètre ou des pourcentages d'intérêts

SECTION 1 :	Augmentation du pourcentage de détention des titres
SECTION 2 :	Diminution ou perte de contrôle sans cession de titres
SECTION 3 :	Diminution ou perte de contrôle en cas de cession de titres

SECTION 1 : Augmentation du pourcentage de détention des titres

1.1. Augmentation sans changement de méthode

1.1.1. Augmentation du pourcentage de détention d'une entité déjà intégrée globalement

Les changements dans le taux de détention d'une filiale, sans perte de contrôle, sont comptabilisés en tant qu'opérations entre deux catégories d'ayants droit aux capitaux propres consolidés (part groupe et intérêts minoritaires), car cette transaction ne modifie pas l'entité économique.

1.1.2. Augmentation du pourcentage dans une entité intégrée proportionnellement

Il n'y a pas de constatation d'un écart d'acquisition ou d'évaluation complémentaire. Toutefois, il faut procéder à une réévaluation de la quote-part détenue antérieurement sur la base des juste-valeurs à la date de l'acquisition complémentaire.

1.1.3. Augmentation du pourcentage dans une entité mise en équivalence

Il n'y a pas de constatation d'un écart d'acquisition ou d'évaluation complémentaire. Toutefois, il faut procéder à une réévaluation de la quote-part détenue antérieurement sur la base des juste-valeurs à la date de l'acquisition complémentaire.

1.2. Augmentation avec changement de méthode

Le changement de méthode peut être :

- l'intégration globale d'une entité précédemment mise en équivalence ou,
- l'intégration globale d'une entité intégrée proportionnellement.

La démarche est la même dans ces deux cas. La valeur des actifs et des passifs identifiables est déterminée à la date du contrôle exclusif. Les évaluations antérieures sont revues.

1.2.1. Passage de la mise en équivalence à l'intégration globale

Le changement de méthode de consolidation entraîne la constatation d'un écart d'acquisition qui représente la différence entre le coût d'acquisition des titres complémentaires et la quote-part correspondante à la juste valeur des entités acquises.

Cet écart est inscrit dans un compte séparé dans la rubrique des immobilisations incorporelles, alors qu'avec la méthode de la mise en équivalence l'écart d'acquisition était enregistré avec les titres de l'entité acquise.

1.2.2. Passage de l'intégration proportionnelle à l'intégration globale

Le coût d'acquisition total des titres (acquisition initiale et acquisitions complémentaires donnant le contrôle exclusif) est déterminé conformément aux dispositions énoncées au Chapitre 6, ci-dessus.

Les actifs et passifs sont identifiés et évalués, à la date de la prise de contrôle exclusif, conformément aux dispositions énoncées au Chapitre 6, ci-dessus. L'écart de réévaluation éventuel par rapport à la quote-part de capitaux propres antérieurement consolidée par intégration proportionnelle est porté directement dans les réserves consolidées.

SECTION 2 : Diminution ou perte de contrôle sans cession de titres

La diminution du contrôle peut avoir pour conséquence un changement de méthode de consolidation ou conduire à une perte de contrôle et une sortie du périmètre de consolidation.

Cette diminution peut avoir plusieurs causes :

- impossibilité d'exercer le contrôle;
- participation inégale à une augmentation de capital.
- perte de contrôle de fait ;

2.1. Impossibilité d'exercer le contrôle : déconsolidation sans cession

Si la déconsolidation est entraînée par une perte de contrôle ou d'influence notable, sans cession de participation, par exemple à la suite de restrictions sévères et durables remettant en cause substantiellement le contrôle exercé sur cette entité ou un passage en dessous des seuils de signification, les titres sont repris à l'actif du bilan pour la quote-part de capitaux propres qu'ils représentent à la date de déconsolidation, augmentée de l'écart d'acquisition ou d'évaluation résiduel. L'opération n'entraîne en elle-même ni plus-value, ni moins-value, ni modification des capitaux propres.

2.2. Participation inégale à une augmentation de capital

2.2.1. Principe

Si l'entité dominante ne participe pas, ou dans des proportions inférieures à ses droits, à une augmentation de capital, sa part relative dans le capital de la filiale diminue. La réduction du pourcentage d'intérêts sera sans impact sur la méthode de consolidation ou au contraire entraînera un changement de méthode de consolidation.

2.2.2. Traitement comptable

Dans l'hypothèse où la diminution du pourcentage d'intérêts du groupe entraîne une perte de contrôle, cette diminution impacte la répartition entre les réserves et les intérêts minoritaires.

2.3. Perte du contrôle de fait

Une entité qui détient un contrôle de fait sur une autre peut le perdre suite à un changement de circonstances ou de modification de clauses contractuelles.
En cas de perte du contrôle exclusif, l'entité mère n'aura plus qu'une influence notable.
Le contrôle conjoint dépend directement de clauses contractuelles. En cas de modification ou de dénonciation des clauses, le partage du pouvoir sera rompu et chaque entité n'aura plus qu'une influence notable.

SECTION 3 : Diminution ou perte de contrôle en cas de cession de titres

3.1. Cession partielle des titres d'une entité consolidée

3.1.1. Cession partielle sans changement de méthode

Une cession partielle de titres d'une entité consolidée sans perte de contrôle est considérée comme une transaction entre actionnaires. Elle n'a donc pas d'incidence sur l'écart d'acquisition et le résultat. En conséquence, il faut procéder à un ajustement dans les capitaux propres des parts respectives de l'acquéreur et des minoritaires.

3.1.2. Cession partielle avec changement de méthode

Une cession partielle de titres qui fait perdre le contrôle exclusif sur la filiale mais maintient une influence notable entraine un changement de la méthode de consolidation à la date de perte de contrôle. Il faut constater une plus ou moins-value de cession et valoriser la participation résiduelle à la juste valeur avec un éventuel impact sur le résultat. Par ailleurs, les comptes de la filiale ne sont plus intégrés globalement et les opérations de comptes réciproques ne sont plus éliminées.

Il faut également revaloriser les titres de la filiale par la mise en équivalence et l'écart d'acquisition affecté aux titres conservés sera incorporé dans les titres mis en équivalence.

3.2. Cession partielle de titres et déconsolidation

Lorsqu'une cession partielle de titres entraine une perte de contrôle ou d'influence notable, la transaction s'analyse comme une déconsolidation. La déconsolidation est assimilée à une cession totale des titres même en cas de conservation d'un pourcentage d'intérêt.
En conséquence, les titres conservés sont évalués à leur juste valeur à la date de sortie du périmètre de consolidation. Cette juste valeur correspond à la valeur comptable de la participation conservée y compris l'écart d'acquisition résiduel.
La plus-value de cession est déterminée suivant la règle générale.
La totalité des écarts de conversion est virée au Compte de résultat.

3.3. Cession totale des titres et déconsolidation

La sortie du périmètre de consolidation de l'entité cédée s'effectue à la date de perte de contrôle ou d'influence notable de l'entité mère sur sa filiale.
Le résultat de cession correspond à la différence entre le prix de cession des titres évalués à la juste valeur et la dernière valeur consolidée des titres cédés. La juste valeur du prix de cession correspond au nominal du prix de cession.

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES

Titre XII

Chapitre 8

Documents de synthèse consolidés

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Présentation du bilan consolidé
SECTION 3 :	Présentation du compte de résultat consolidé
SECTION 4 :	Présentation du tableau consolidé des flux de trésorerie
SECTION 5 :	Présentation du tableau de variations de capitaux propres consolidés
SECTION 6 :	Présentation des Notes annexes
SECTION 7 :	Rapport de gestion et contrôle des comptes consolidés

SECTION 1 : Principes généraux

1.1. Objectifs des états financiers consolidés

L'objectif des états financiers consolidés est de fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie du groupe, qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise de décisions économiques.

1.2. Composantes des états financiers consolidés

Un jeu complet d'états financiers consolidés comprend :

- un Bilan consolidé à la fin de l'exercice;
- un Compte de résultat consolidé de l'exercice ;
- un Tableau consolidé des flux de trésorerie de l'exercice ;
- un Tableau de la variation des capitaux propres consolidés
- les Notes annexes.

Ils forment un tout indissociable et sont établis conformément aux principes applicables aux états financiers consolidés.

Ils sont présentés, conformément aux modèles fixés par le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés du Système comptable OHADA avec éventuellement certaines modifications dans la forme pour tenir compte des spécificités liées à chaque groupe.

Les états financiers consolidés peuvent être présentés en milliers ou en millions d'unités monétaires légales, dans le but d'améliorer leur lisibilité.

En regard de chaque rubrique du bilan et du compte de résultat consolidés doivent figurer les montants de l'exercice, et pour comparaison, les montants correspondants de l'exercice précédent.

1.3. Principes de préparation des états financiers consolidés

Les principes généraux applicables aux états financiers consolidés sont les suivants :

- image fidèle et conformité aux comptes consolidés du Système comptable OHADA ;
- continuité d'exploitation ;
- méthode de la comptabilité d'engagement ;

- importance relative et regroupement ;
- non-compensation ;
- fréquence de l'information financière ;
- informations comparatives avec la précédente période ;
- permanence de la présentation.

1.3.1. Fréquence de l'information financière

Un jeu complet d'états financiers consolidés (y compris les informations comparatives) doit être présenté au moins une fois par an. Lorsque le groupe modifie sa date de clôture et présente ses états financiers sur une période plus longue ou plus courte qu'une année, elle doit, dans ce cas, indiquer dans ses notes annexes :

- la durée de l'exercice couverte par les états financiers consolidés ;
- la raison pour laquelle l'exercice est plus long ou plus court ;
- le fait que les montants présentés dans ses états financiers consolidés ne sont pas totalement comparables.

1.3.2. Informations comparatives avec l'exercice précédent

Des informations comparatives au titre de l'exercice précédent doivent être présentées dans les états financiers consolidés, pour tous les montants figurant dans les états financiers consolidés de l'exercice, sauf autorisation aux dispositions spécifiques.

1.3.3. Permanence de la présentation

Pour assurer la comparabilité des états financiers consolidés d'un exercice à l'autre, la présentation et le classement des postes dans les états financiers consolidés doivent être conservés d'une période à l'autre sauf en cas :

- d'un changement imposé par une disposition normative ;
- ou d'un changement justifié par une modification importante de la nature des activités du groupe ou jugé approprié suite à un examen de la présentation des états financiers consolidés.

SECTION 2 : Présentation du Bilan consolidé

2.1. Règles générales

Le Bilan consolidé est présenté avant répartition des résultats. L'affectation du résultat consolidé et l'incidence des répartitions envisagées sur les capitaux propres et sur les intérêts minoritaires correspondent à des informations qui peuvent figurer dans les Note annexes consolidées.

Les écarts d'acquisition figurent, sous une rubrique spécifique, à l'actif du bilan.

Les réserves consolidées comprennent notamment :

- les résultats non distribués de l'entité
- la part de l'entité consolidante dans les résultats non distribués des entités consolidées depuis leur date d'entrée dans le groupe, par acquisition ou création.

Les capitaux reçus en application de contrats d'émission ne prévoyant ni remboursement à l'initiative des prêteurs, ni rémunération obligatoire en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, peuvent être inscrits au bilan consolidé à un poste de capitaux propres (exemple : Titres subordonnés à durée indéterminée en abrégé T.S.D.I.).

Cependant, les subventions d'investissement figurent sous une rubrique spécifique et ne peuvent pas être assimilées à des capitaux propres.

BILAN CONSOLIDE - ACTIF

Désignation entité:.....**Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)**.....

BILAN CONSOLIDE AU 31 DECEMBRE N

ACTIF	Note	EXERCICE au 31/12/ N			EXERCICE AU 31/12/N-1
		BRUT	AMORT et PROV	NET	NET
Immobilisations incorporelles					
Ecart d'acquisition					
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles (1) et (2)					
(1) dont immeuble de placement en Net...../.....					
(2) dont location acquisition en Net...../.....					
Avances et acomptes versés sur immobilisations					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Participations et créances rattachées					
Prêts et autres immobilisations financières					
Actifs d'impôts différés					
TOTAL ACTIF IMMOBILISE					
Stocks					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres créances					
TOTAL ACTIF CIRCULANT					
TOTAL TRESORERIE-ACTIF					
TOTAL GENERAL					

BILAN CONSOLIDE - PASSIF

Désignation entité:.....**Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)**.....

BILAN CONSOLIDE AU 31 DECEMBRE N

PASSIF	Note	EXERCICE AU 31/12/N	EXERCICE AU 31/12/N-1
		NET	NET
Capital			
Primes et réserves consolidées			
Ecarts de conversion			
Résultat net (part de l'entité consolidante)			
Autres capitaux propres			
Part de l'entité consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE			
Emprunts et dettes financières			
Dettes de location acquisition			
Provisions pour risques et charges			
Passifs d'impôts différés			
TOTAL DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES			
TOTAL RESSOURCES STABLES			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Autres dettes			
TOTAL PASSIF CIRCULANT			
TOTAL TRESORERIE-PASSIF			
TOTAL GENERAL			

SECTION 3 : Présentation du Compte de résultat consolidé

3.1. Règles générales

Le Compte de résultat consolidé reprend, après retraitements éventuels :

- les éléments constitutifs du résultat de l'entité consolidante ;
- les éléments constitutifs du résultat des entités consolidées par intégration globale ;
- la fraction des éléments constitutifs du résultat des entités consolidées par intégration proportionnelle, représentative des intérêts de l'entité consolidante et des autres entités détentrices incluses dans l'ensemble consolidé ;
- la fraction du résultat des entités consolidées par mise en équivalence, représentative soit des intérêts directs ou indirects de l'entité consolidante, soit des intérêts de l'entité ou des entités détentrices incluses dans l'ensemble consolidé.

Le Compte de résultat consolidé fait apparaître de façon distincte la part de l'entité consolidante et la part des associés minoritaires dans le résultat net de l'ensemble des entités consolidées par intégration, ainsi que la quote-part des résultats nets des entités consolidées par mise en équivalence.

3.2. Classification des produits et charges

Les produits et les charges doivent être classés par nature. Cependant, si l'entité juge utile, un classement des produits et des charges selon leurs destinations peut être joint aux états consolidés (soit dans les Notes annexes, soit sous forme de tableaux distincts).

3.3. Résultat par action

Le groupe doit déterminer et de présenter au pied du compte de résultat le résultat par action, de manière à améliorer les comparaisons de la performance :

- entre groupes différents pour un même exercice ;
- entre exercices différents pour le même groupe.

La présentation du résultat par action repose sur la détermination de deux éléments :

- le résultat de base par action ;
- le résultat dilué par action.

Ces résultats permettent de fournir une évaluation de la quote-part de chaque action ordinaire dans la performance d'une entité :

- en tenant compte uniquement des actions ordinaires de l'entité mère pour le résultat de base par action ;

- en tenant compte également de toutes les actions ordinaires potentiellement dilutives pour le résultat dilué par action.

3.3.1. Résultat de base par action

Le résultat de base par action doit être calculé en divisant le résultat de l'exercice (numérateur) attribuable aux détenteurs ordinaires de capitaux propres de l'entité mère par le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de l'exercice, (dénominateur).

$$\text{Résultat de base par action} = \frac{\text{Résultat de l'exercice attribuable aux actionnaires ordinaires de l'entité mère après déduction des dividendes préférentiels}}{\text{Nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de l'exercice}}$$

3.3.2. Résultat dilué par action

Le calcul du résultat dilué par action prend en compte le résultat distribuable aux détenteurs ordinaires de capitaux propres de l'entité mère et le nombre moyen pondéré d'actions en circulation tous deux ajustés des effets des actions ordinaires potentielles dilutives en circulation au cours de l'exercice concerné.

$$\text{Résultat dilué par action} = \frac{\text{Résultat de l'exercice attribuable aux actionnaires ordinaires de l'entité mère ajusté des effets de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives}}{\text{Nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de l'exercice ajusté des effets de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives}}$$

COMPTE DE RESULTAT CONSOLIDE

Désignation entité:.....**Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)**.....

COMPTE DE RESULTAT CONSOLIDE AU 31 DECEMBRE N

LIBELLES		NOTE	EXERCICE AU 31/12/N NET	EXERCICE AU 31/12/N-1 NET
Ventes de marchandises	+			
Ventes de produits fabriqués	+			
Travaux, services vendus	+			
Produits accessoires	+			
Chiffre d'affaires				
Autres produits d'exploitation	+			
Achats consommés	-			
Services extérieurs	-			
Impôts et taxes	-			
Autres charges	-			
Valeur ajoutée				
Charges de personnel	-			
Excédent brut d'exploitation				
Reprises d'amortissements, provisions et dépréciations	+			
Dotations aux amortissements, provisions et dépréciations	-			
Résultat d'exploitation (A)				
Produits financiers	+			
Charges financières	-			
Résultat financier (B)				
Résultat des activités ordinaires (C = A + B)				
Produits HA0	+			
Charges HAO	-			
Résultat hors activités ordinaires (D)				
Résultat avant impôts (E = C +D)				
Impôts exigibles sur résultats	-			
Impôts différés	+/-			
Résultat net des entités intégrées				
Part dans les résultats nets des entités mises en équivalence				
Résultat net de l'ensemble consolidé				
Part des minoritaires				
Part de l'entité consolidante				
Résultat par action				
• Résultat de base par action				
• Résultat dilué par action				

SECTION 4 : Présentation du Tableau consolidé des flux de

4.1. Règles générales

Le Tableau consolidé des flux de trésorerie doit présenter les entrées et les sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie classées en trois catégories :

- flux de trésorerie des activités opérationnelles ;
- flux de trésorerie des activités d'investissement ;
- et flux de trésorerie des activités de financement.

Les flux opérationnels, d'investissement et de financement sont généralement présentés en montants bruts. Toutefois, il est également possible, dans certaines circonstances, de présenter des montants nets notamment lorsque :

- les entrées et sorties de trésorerie concernent des éléments ayant un rythme de rotation rapide, des montants élevés et des échéances courtes.
- les entrées et sorties de trésorerie sont réalisées pour le compte de clients et les flux de trésorerie découlent des activités du client et non de celles de l'entité.

4.1.1. Flux de trésorerie des activités opérationnelles

Les flux des activités opérationnelles sont les flux des principales activités génératrices de produits du groupe ainsi que toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.

4.1.2. Flux de trésorerie des activités d'investissement

Les activités d'investissement correspondent à l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et aux autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.

La présentation distincte des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement est importante car ces flux indiquent dans quelle mesure des dépenses ont été effectuées pour l'accroissement de ressources destinées à générer des revenus et des flux de trésorerie futurs.

4.1.3. Flux de trésorerie des activités de financement

Les flux des activités de financement sont ceux provenant des activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entité.

TABLEAU CONSOLIDE DE FLUX DE TRESORERIE

Désignation entité:.....Exercice clos le 31-12-.....
Numéro d'identification :..... Durée (en mois).....

TABLEAU CONSOLIDE DE FLUX DE TRESORERIE AU 31 DECEMBRE N

LIBELLES		Note	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Trésorerie nette au 1er janvier	**A**			
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles				
Capacité d'Autofinancement Globale (CAFG)				
- Variation des stocks				
- Variation des créances et emplois assimilés [1]				
+ Variation du passif circulant [1]				
Variation du BF lié aux activités opérationnelles :.....				
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	**B**			
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements				
- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations incorporelles				
- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations corporelles				
- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations financières				
+ Encaissements liés auxcessions d'immobilisations incorporelles et corporelles				
+ Encaissements liés aux cessions d'immobilisations financières				
- Incidence des variations de périmètre [2]				
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement	**C**			
+ Augmentations de capital par apports nouveaux				
- Distribution de dividendes				
+ Emprunts				
+ Autres dettes financières				
- Remboursements des emprunts et autres dettes financières				
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	**D**			
Variation de la trésorerie de la période (E = B+C+D)	**E**			
Trésorerie nette au 31 Décembre (F = A+E) Contrôle : Trésorerie actif N - Trésorerie passif N =	**F**			
+/- Incidence des variations de cours des devises [3]	**G**			
Variation de la trésorerie nette (H = F - G)	**H**			

[1] à l'exclusion des variations liées aux dettes et créances rattachées aux flux provenant des activités d'investissement (acquisitions ou cessions d'immobilisations) et ceux provenant des activités de financement.

[2] Il s'agit des entrées/sorties de minoritaires à l'occasion d'une prise ou d'une perte de contrôle. On retient le prix d'achat ou de vente ou de vente augmenté ou diminué de la trésorerie acquise ou versée – à détailler dans les Notes annexes.

[3] Différences de changes sur la conversion des soldes de trésorerie début N et fin N des entités intégrées et différences dans l'année sur le trésorerie entre un cours moyen et le cours de clôture.

SECTION 5 : Présentation du Tableau de variations de capitaux propres consolidés

5.1. Règles générales

5.1.1. Principe

Un Tableau de la variation des capitaux propres consolidés est établi pour toute consolidation. Il doit être accompagné de tous les commentaires nécessaires à sa compréhension.

5.1.2. Objet

Le tableau de la variation de la situation nette consolidée doit expliquer les mouvements intervenus dans le montant des capitaux propres consolidés entre le début et la fin de chaque exercice.

Il permet de s'assurer du respect du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture et de la correcte prise en compte dans le processus de consolidation des opérations spécifiques pouvant affecter la situation nette du groupe.

5.1.3. Présentation et contenu

Le tableau de la variation des capitaux propres doit fournir des explications sur :

- les composantes des capitaux propres qui ont subi des mouvements au cours de l'exercice ;
- les origines de ces mouvements.

Les composantes des capitaux propres sont les suivants :

- Capital ;
- Primes ;
- Réserves consolidées ;
- Résultat de l'exercice
- Ecart de conversion ;
- Ecart de réévaluation ;
- Autres postes de capitaux propres.

Les mouvements affectant les capitaux propres consolidés ont généralement pour origine :

- le résultat de l'exercice ;
- les variations des écarts de conversion ;
- les distributions et affectations de résultats ;
- les augmentations de capital ;

- les variations de l'autocontrôle.

Exceptionnellement, d'autres mouvements nécessitant une explication détaillée dans les Notes annexes, car contraires aux principes généralement admis dans le cadre d'une consolidation, peuvent modifier le montant des capitaux propres consolidés :

- Variations de la réserve de réévaluation ;
- Impact des changements de principes comptables.

Le schéma ci-dessous résume le mode opératoire de l'élaboration d'un tableau de variation des capitaux propres consolidés :

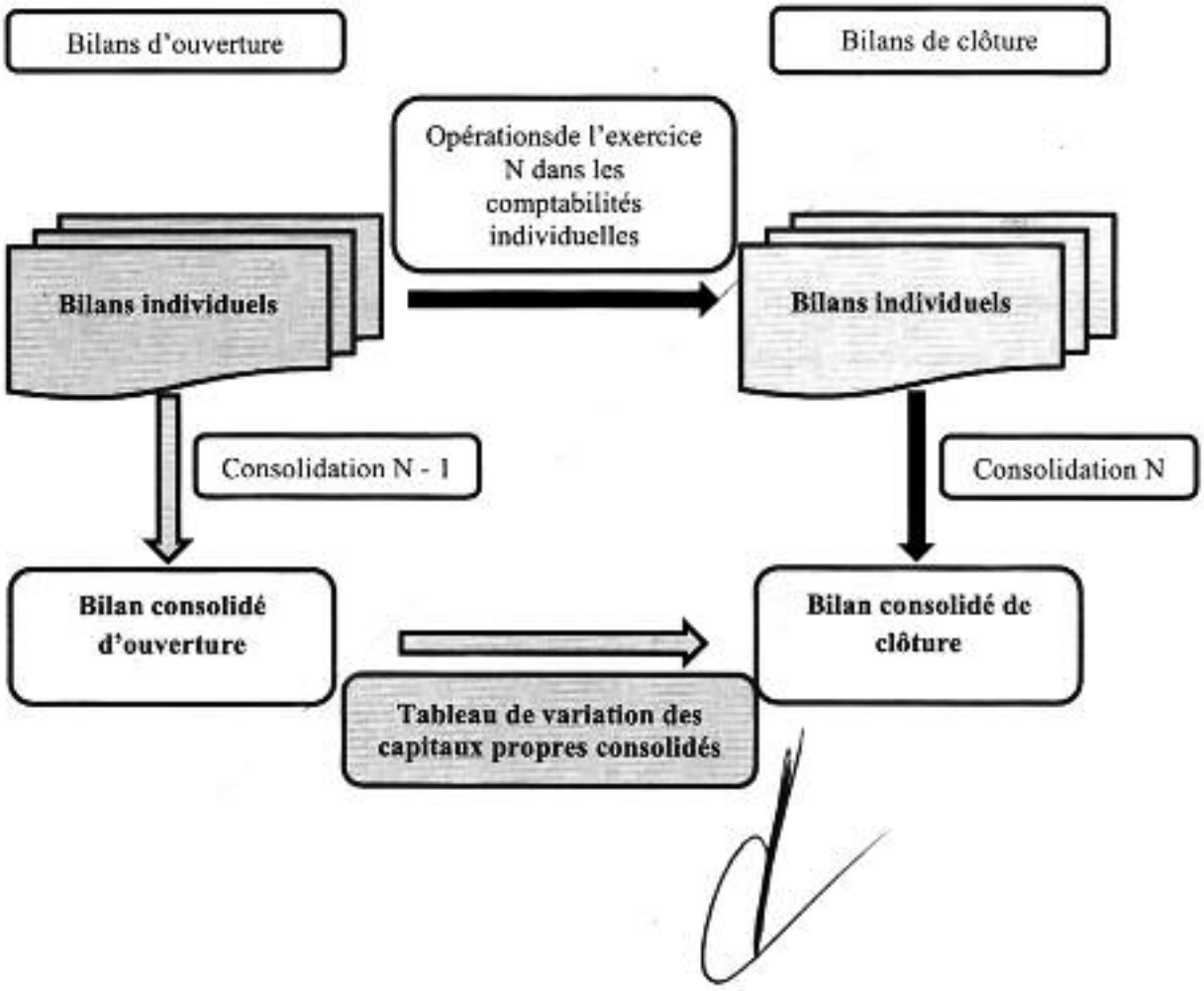


TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES CONSO

Désignation entité:.....**Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)**.....

TABLEAU DEVARIATION DES CAPITAUX PROPRES CONSOLIDES AU 31 DECI

	Note	Capital	Primes	Réserves consolidées	Résultat de l'exercice	Autres			
						Ecarts de conversion	Ecarts de réévaluation	Titres de l'entité consolidante	
Capitaux propres clôture N-2									
Changements de méthodes comptables									
Capitaux propres clôture N-2 corrigés									
Mouvements de l'exercice N-1 (a)									
• Variation de capital de l'entité consolidante									
• Acquisitions ou cessions de titres d'autocontrôle									
• Incidence des réévaluations									
• Résultat consolidé de l'exercice									
• Distributions de dividendes									
• Variations des écarts de conversion									
• Autres mouvements									
Capitaux propres clôture N-1									
Changements de méthodes comptables									
Capitaux propres clôture N – 1 corrigés									
Mouvements de l'exercice N (b)									
(b) : se référer au contenu de (a)									
Capitaux propres clôture N									

SECTION 6 : Notes annexes

6.1. Règles générales

Les Notes annexes font partie intégrante des états financiers. Elles contiennent des informations complémentaires à celles présentées dans le reste des états financiers. Elles fournissent des descriptions narratives ou des décompositions d'éléments présentés dans ces états ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans ces états.

6.2. Structure des notes annexes aux états financiers

Afin d'aider les utilisateurs à comprendre les états financiers consolidés et à pouvoir les comparer entre eux, les Notes annexes doivent être présentées de manière organisée. Chaque élément des états financiers consolidés de synthèse doit faire l'objet d'une référence croisée vers l'information liée figurant dans les Notes annexes.

L'ordre de présentation des informations dans les Notes annexes est le suivant mais peut être modifié dans certaines circonstances :

- une déclaration de conformité aux comptes consolidés du Système comptable OHADA (les états financiers consolidés ne doivent être déclarés conformes aux SYSCOHADA que s'ils sont conformes à toutes les dispositions comptables relatives aux comptes consolidés et combinés du Système comptable OHADA ;
- des informations relatives au périmètre de consolidation ;
- un résumé des principales méthodes comptables appliquées ;
- ventilation du chiffre d'affaires consolidé, du résultat consolidé par secteurs opérationnels ;
- des informations supplémentaires sur les éléments du Bilan consolidé, du Compte de résultat consolidé, et du Tableau consolidé des flux de trésorerie, dans l'ordre dans lequel apparaissent chacun des états financiers consolidés et chacun des postes ;
- d'autres informations dont les passifs éventuels et les engagements contractuels non comptabilisés, des informations non financières (par exemple, les objectifs et méthodes de gestion des risques financiers).

6.3. Informations relatives au périmètre de consolidation

Les informations suivantes concernant chaque entité rattachée au groupe doivent figurer dans les Notes annexes aux comptes consolidés :

- indication des critères retenus par le groupe pour définir son périmètre de consolidation ;
- identification des entités consolidées, ainsi que de la fraction de leur capital détenue directement et indirectement, et leur mode de consolidation ;
- justification, pour certaines entités contrôlées, de l'utilisation de la méthode de mise en équivalence ;
- justification des cas d'intégration globale lorsque la fraction des droits de vote détenus est inférieure ou égale à 40 % ;
- justification des cas d'exclusion de l'intégration globale lorsque la fraction des droits de vote détenus est supérieure à 50 % ;
- justification des cas de consolidation par la méthode de mise en équivalence lorsque la fraction des droits de vote détenus est inférieure à 20 % ;
- justification des cas d'exclusion de la mise en équivalence lorsque la fraction des droits de vote détenus est supérieure à 20 % ;
- indication des motifs qui justifient la non-consolidation de certaines entités.

Certaines de ces informations peuvent être présentées sous forme d'un tableau du type suivant :

Dénomination	Secteur d'activité	% de contrôle		Méthodes de consolidation		% d'Intérêt	
		N	N-1	N	N-1	N	N-1
		99%	99%	IG	IG	99%	99%
		60%	10%	IG	NC	60%	10%
		40%	40%	IP	IP	40%	40%
		25%	25%	ME	ME	20%	20%

IG : Intégration globale **ME :** Mise en équivalence

IP: Intégration proportionnelle **NC :** Non Consolidé

6.4. Informations relatives aux principes et méthodes retenus

- principes comptables et méthodes d'évaluation appliqués aux divers postes du Bilan et du Compte de résultat, en précisant éventuellement les options retenues et les méthodes d'évaluation dérogatoires aux règles généralement admises ;
- méthodes appliquées dans le cas de dates différentes entre la clôture des comptes de certaines entités consolidées et celle des comptes de l'entité consolidante ;
- principes et modalités de consolidation retenus (traitement de l'écart d'acquisition, méthode de conversion utilisée...) ;
- circonstances qui empêchent de comparer, d'un exercice à l'autre, certains postes du bilan et du compte de résultat consolidé ; le cas échéant, les moyens qui permettent d'en assurer la comparaison, en précisant notamment les effets des variations du périmètre de consolidation.

6.5. Informations sectorielles

Le groupe doit présenter les comptes synthétiques des entités consolidées dont les comptes sont structurés de manière très différente de l'ensemble des entités du périmètre.

Pour les besoins de cette information sectorielle, un secteur d'activité ou une zone géographique est défini comme un ensemble homogène de produits, services, métiers ou pays qui est individualisé au sein de l'entite, de ses filiales ou de ses divisions opérationnelles. Un secteur opérationnel est une composante du groupe :

- qui s'engage dans des activités générant des produits et des charges,
- dont les ressources reçues de l'entité font l'objet de décisions par le principal décideur opérationnel de l'entité,
- pour laquelle des informations financières distinctes sont disponibles.

Les secteurs à présenter de manière distincte sont identifiés à partir du système d'information interne utilisé par le « principal décideur opérationnel » pour décider de l'allocation des ressources et évaluer la performance, et qui dépassent les seuils quantitatifs fixés à 10% du total des produits, des résultats ou des actifs.

Le total des produits cumulés de l'ensemble des secteurs définis doit atteindre au minimum 75% de l'ensemble des produits de l'entité, les secteurs ne dépassant pas les seuils peuvent être regroupés sous un seul item : « Autres secteurs ».

- les facteurs utilisés pour identifier les secteurs ;
- le chiffre d'affaires par secteur provenant de clients externes ;
- le chiffre d'affaires par secteur provenant de transactions avec d'autres secteurs opérationnels du même groupe ;
- résultat des activités ordinaires par secteur ;
- immobilisations ou autres actifs employés par secteur ;

Explication de certains postes et de leur variation

- montant global des dettes figurant au Bilan dont la durée résiduelle est supérieure à cinq ans, des dettes couvertes par des sûretés réelles données par des entités comprises dans la consolidation avec indication de leur nature et de leur forme ;
- liste des principales entités composant le poste "Titres de participation" au bilan consolidé, en précisant la fraction de capital détenu directement ou indirectement, le montant des capitaux propres, le résultat du dernier exercice et la valeur comptable nette des titres concernés ;
- ventilation du chiffre d'affaires consolidé par secteurs d'activités et par zones géographiques ;
- dans le cas où ces informations n'apparaîtraient pas distinctement au Bilan et au Compte de résultat consolidés :
  - ✓ montant des impositions différées ;
  - ✓ montant des opérations de l'exercice présentant un caractère exceptionnel (hors exploitation) ;
- éventuellement, justification d'une inscription directe en capitaux propres d'écarts d'acquisition ;
- éventuellement, justification des absences de retraitement de certaines opérations intra-groupe (cessions d'immobilisations, cessions de stocks...).

Informations complémentaires :

- montant des engagements financiers qui ne figurent pas dans le bilan consolidé, pris envers les tiers par l'ensemble des entités consolidées par intégration ;
- montant des engagements en matière de pensions et d'indemnités assimilées ;
- montant des engagements financiers à l'égard des entités liées mais non consolidées par intégration ;

- montant global des rémunérations et autres avantages (y compris pensions, cotisations de retraites, avances ou crédits) alloués au titre de l'exercice aux dirigeants de l'entité consolidante, par cette entité ou par les entités placées sous son contrôle ;
- effectif moyen des travailleurs au cours de l'exercice dans les entités consolidées par intégration, ainsi que les charges de personnel correspondantes ;
- pour les entités mises en équivalence, comptes personnels abrégés ou principaux éléments significatifs de ces comptes personnels.

6.6. Notes concernant les variations de périmètre

Pour les acquisitions d'entités

- la date d'entrée dans le périmètre de nouvelles entités ;
- les activités résultant de l'entrée de nouvelles entités dont le groupe a décidé d'acquérir ;
- le coût d'acquisition des titres (contrepartie transférée) et la part de cette contrepartie payée avec la trésorerie ;
- le montant de chacun des actifs, passifs, passifs éventuels acquis évalués à leur juste valeur ;
- le pourcentage de contrôle obtenu ;
- la description des éléments ayant conduit au calcul d'un écart d'acquisition ;
- la contribution de l'entité acquise au résultat du groupe depuis sa date d'entrée dans le périmètre ;
- les raisons pour lesquelles les justes valeurs d'une entité acquise n'auraient pu être déterminées que provisoirement à la fin d'un exercice.

Pour les cessions d'entités

- le prix global de cession et la part de ce prix reçue en trésorerie ;
- le montant de la trésorerie de l'entité cédée et les autres actifs et passifs la concernant.

SECTION 7 : Rapport de gestion et contrôle des comptes consolidés

7.1. Rapport de gestion

Un rapport de gestion spécifique aux comptes consolidés doit être élaboré sous la responsabilité des dirigeants de l'entité consolidante et présenté à l'assemblée générale de cette même entité.

Ce rapport a pour objectif de rendre compte de l'activité et des résultats de l'ensemble du groupe, éventuellement par branches d'activités.

Sur un plan général, le rapport de gestion du groupe doit contenir les informations suivantes :

- la situation de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation ;
- les évolutions prévisibles du groupe ;
- les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice de consolidation et la date à laquelle les comptes consolidés sont établis ;
- les activités du groupe en matière de recherche et de développement.

Des mentions particulières devront également être portées ou inscrites dans le rapport de gestion sur des points qui présentent une importance significative au niveau du groupe :

- modifications dans la présentation des comptes annuels et dans les méthodes d'évaluation ;
- modifications dans le périmètre de consolidation ;
- opérations de cessions ou d'acquisitions de titres de participation au sein du groupe.

7.2. Rapport des commissaires aux comptes

Les commissaires aux comptes de l'entité consolidante doivent établir un rapport sur les états financiers consolidés du groupe, dans lequel:

- soit ils émettent une opinion indiquant que les états financiers sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine à la fin de cet exercice ;

- soit ils expriment en la motivant, une opinion avec réserve ou défavorable ou indiquent qu'ils sont dans l'impossibilité d'exprimer une opinion.

Les commissaires aux comptes doivent également se prononcer sur la sincérité et la concordance, avec les états financiers consolidés, des informations données par les dirigeants sociaux dans le rapport de gestion.

Dans le cadre de leur rapport, les commissaires aux comptes peuvent émettre des réserves, ou peuvent exprimer un refus de certifier.

7.3. Diligences des commissaires aux comptes

Dans le cadre de la mission d'émission d'opinons sur les comptes consolidés, les diligences des commissaires aux comptes portent essentiellement sur les points suivants :

- ✓ **compréhension générale de l'organisation, de la structure et des activités du groupe ;**
- ✓ **relations avec les commissaires aux comptes ou autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entités incluses dans le groupe, et prise en compte des travaux effectués par eux et de leur conclusion ;**
- ✓ **contrôle du périmètre de consolidation**
  - contrôle de l'exhaustivité du périmètre ;
  - contrôle de la détermination du coût d'acquisition des titres (entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation;
  - contrôle de la première entrée dans le périmètre de consolidation ;
  - contrôle des variations ultérieures des pourcentages de contrôle ;
  - contrôles complémentaires liés aux variations de périmètre.
- ✓ **Contrôle des données chiffrées de base (comptes individuels des entités consolidées)**
  - vérification de l'application, par les entités consolidées, des principes comptables du groupe ;
  - contrôle de la correcte intégration des données de base figurant dans les liasses de consolidation ;
  - examen des conclusions et/ou des travaux des auditeurs des filiales.
- ✓ **contrôle des opérations de consolidation**
  - contrôle des à-nouveaux et cumuls des comptes ;

1185

- élimination des comptes, transactions et résultats intragroupe ;
- prise en compte de la fiscalité différée ;
- élimination des titres et capitaux propres.

✓ **revue analytique du Bilan, Compte de Résultat et Tableau de flux de trésorerie**

- du respect des règles de présentation des documents de synthèse consolidés;
- de la comparabilité avec l'exercice précédent ;
- de la cohérence de l'ensemble des comptes consolidés.

✓ **contrôle des Notes annexes des comptes consolidés ;**

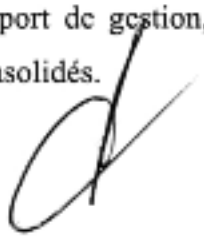
✓ **contrôle des événements postérieurs;**

✓ **revue finale des comptes consolidés à publier**

Les comptes consolidés à publier doivent être établis conformément aux prescriptions du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés.

✓ **contrôle de l'information financière:**

- vérification de la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe;
- lecture approfondie des informations, autres que les comptes consolidés et le rapport de gestion, diffusées dans le document final présentant les comptes consolidés.



DISPOSITIF COMPTABLE
RELATIF AUX COMPTES
CONSOLIDES ET COMBINES

Titre XII

Chapitre 9

Première application du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés

SECTION 1 : Principes généraux

La première application du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés est effectuée de façon rétrospective en utilisant les règles et méthodes comptables en vigueur à la date de clôture de l'exercice du changement. Les ajustements en résultant sont comptabilisés en capitaux propres dans le Bilan d'ouverture de l'exercice précédant celui du changement.

Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, celle-ci sera appliquée à compter de la date d'ouverture de l'exercice du changement, sans retraitement des exercices antérieurs.

SECTION 2 : Amortissement de l'écart d'acquisition

Par simplification, les entités sont autorisées à conserver les durées d'utilité antérieurement déterminées pour tous les écarts d'acquisition inscrits au bilan consolidé de l'exercice précédant la première année d'application du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés.

Toutefois, lorsque l'analyse des écarts d'acquisition à date d'entrée en vigueur du présent dispositif conduit à considérer que certains d'entre eux n'ont finalement pas de durée d'utilité limitée à cette date, l'entité :

- n'amortit plus les écarts d'acquisition concernés, sans reprendre les amortissements déjà comptabilisés ;
- procède à un test de dépréciation ;
- déprécie, le cas échéant, les écarts d'acquisition concernés en fonction du résultat du test de dépréciation.

SECTION 3 : Etats financiers consolidés

Les états financiers consolidés établis au titre de l'exercice du changement doivent comporter :

- le Bilan et le Compte de résultat consolidés de l'exercice N comprenant une colonne comparative au titre de l'exercice N-1 retraitée de façon rétrospective.

Lorsque les formats de présentation des comptes sont suffisamment comparables, les entités peuvent présenter leur Bilan et leur Compte de résultat consolidés pour l'exercice de transition de la façon suivante :

Eléments du Bilan et du Compte de résultat	Exercice N	Exercice N-1 retraité	Exercice N-1 arrêté

Si une telle présentation n'est pas possible, le Bilan et le Compte de résultat consolidés de N-1 préparés et arrêtés sont présentés séparément dans les Notes annexes dans la partie relative à l'incidence des retraitements. Les informations chiffrées relatives au titre de l'exercice N- 1 doivent être retraitées.

- les Notes annexes des comptes consolidés de l'exercice N doivent comporter les informations supplémentaires suivantes :
  - une information sur les règles d'établissement et de présentation des comptes consolidés précisant que les comptes annuels consolidés de l'exercice N ont été préparés selon le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés alors que les comptes annuels consolidés de l'exercice précédent avaient été établis selon l'ancien référentiel SYSCOHADA ;
  - le Bilan et le Compte de résultat de l'exercice N-1 ont été retraités selon le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés.

Système comptable OHADA

Titre XIII

COMPTES COMBINES

CHAPITRE 1 :	Objectifs et Définition des comptes combinés
CHAPITRE 2 :	Champ d'application et entités concernées
CHAPITRE 3 :	Composition de l'ensemble combiné
CHAPITRE 4 :	Règles et méthodes de combinaison
CHAPITRE 5 :	Présentation et contrôle des états financiers combinés

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES

Titre XIII

Chapitre 1

Définition et objectif des comptes combinés

SECTION 1 :	Définition
SECTION 2 :	Objectif

SECTION 1 : Définition

Des entités peuvent être liées par des relations économiques de natures diverses, sans que leur intégration résulte de liens de participation organisant des relations d'entité mère à filiale. La cohésion de ces ensembles peut les conduire à souhaiter établir des comptes qui ne peuvent pas être appelés « états financiers consolidés » et sont dénommés " états financiers combinés ", comme s'il s'agissait d'une seule entité.

SECTION 2 : Objectif

L'objectif principal du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés n'est pas d'imposer l'établissement de tels comptes, mais simplement d'en définir les règles de préparation et de proposer un guide d'élaboration des comptes combinés afin que :

- les entités utilisant les termes de « comptes combinés » soient tenues d'appliquer ces règles ;
- les lecteurs des comptes combinés puissent être assurés d'un niveau minimum de qualité technique et d'homogénéité ;
- l'opinion exprimée par les auditeurs des comptes combinés puisse se fonder sur ce référentiel.

Toutefois, les entités qui constituent dans une région de l'espace OHADA un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décisions situé hors de cette région, sans qu'existent entre elles des liens de domination, ont l'obligation d'établir et de présenter des "états financiers combinés".

Par ailleurs, les autorités compétentes des Etats parties de l'OHADA peuvent imposer l'établissement et la présentation de comptes combinés à des groupes d'entités qui relèvent de leur droit et dont la cohésion repose sur certains éléments objectifs permettant de justifier la présentation de tels comptes.

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES

Titre XIII

Chapitre 2

Champ d'application et entités concernées

SECTION 1 :	Champ d'application
SECTION 2 :	Entités concernées

SECTION 1 : Champ d'application

Les entités qui doivent être incluses dans le périmètre des comptes combinés sont celles pour lesquelles existent le lien d'unité et de cohésion qui est à l'origine de l'existence de l'ensemble. Ce lien peut découler des situations suivantes :

- entités dirigées par la même personne ou un même groupe de personnes ayant des intérêts communs ;
- entités dont le ou les propriétaires sont une même personne physique ou les membres d'une même famille ;
- entités des secteurs coopératifs ou mutualistes, non nécessairement liées juridiquement entre elles, qui forment un ensemble homogène à stratégie et direction communes ;
- entités d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à l'entité holding ou sous-holding, mais ayant la même activité et placées sous la même autorité ;
- entités liées entre elles par un accord de partage de résultat suffisamment contraignant et complet pour que leurs comptes combinés soient plus représentatifs que les comptes isolés de chaque entité.

SECTION 2 : Entités concernées

Les règles et méthodes des comptes combinées sont destinées à toute entité (personne morale de droit privé, quelle que soit sa forme juridique, ou entité individuelle qui établit des états financiers combinés à titre facultatif ou à titre obligatoire du fait d'une disposition légale ou d'un engagement conventionnel.

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES

Titre XIII

Chapitre 3

Périmètre de combinaison

SECTION 1 :	**Composition de l'ensemble combiné**
SECTION 2 :	**Entité combinante**
SECTION 3 :	**Contenu de la convention**

Le périmètre de combinaison est constitué par l'ensemble des entités qui sont soit combinées entre elles, soit consolidées par l'une ou plusieurs des entités combinées.

SECTION 1 : Composition de l'ensemble combiné

1.1. Détermination du périmètre de combinaison

Les entités constitutives d'un ensemble de tête, liées entre elles par un lien de combinaison sont :

- les entités, quelle que soit leur activité, ayant entre elles des liens de combinaison et qui ont décidé d'établir des comptes combinés ;
- les entités, quelle que soit leur activité, ayant entre elles des liens tels que définis ci-dessous et faisant l'objet d'un contrôle de droit ou de fait, direct ou indirect, par une ou conjointement par plusieurs entités incluses dans le périmètre de combinaison.

Ce lien de combinaison résulte du fait que deux ou plusieurs entités ont en vertu de relations suffisamment proches (affectio familiae) ou d'un accord entre elles, soit une direction commune, soit des services communs assez étendus pour engendrer un comportement social, commercial, technique ou financier commun. La simple poursuite d'objectifs communs, notamment moraux ou sociaux voire économiques, ne suffit pas à présumer ce lien.

Les critères déterminants du choix du groupe auquel l'entité doit être rattachée sont l'accord des entités entre elles et l'importance et la durabilité du lien qui sont appréciées en fonction du centre réel de décision (direction et réseau de distribution) et du niveau d'autonomie de l'entité c'est-à-dire de la capacité de l'entité à rompre ce lien unilatéralement et sans compromettre la continuité de son exploitation.

Par ailleurs, un périmètre de combinaison ne peut pas reconnaître simultanément plusieurs centres de décision. En conséquence, une même entité ne peut appartenir à deux combinaisons différentes et ne doit donc pas signer plus d'une convention.

1.2. Entités consolidées par une ou plusieurs entités combinées

Les entités consolidées par une ou plusieurs entités comprises dans le périmètre de combinaison sont celles sous contrôle exclusif ou conjoint ou sous influence notable par une ou plusieurs entités comprises dans le périmètre de combinaison.

SECTION 2 : Entité combinante

L'entité combinante est l'entité chargée d'établir les comptes combinés. Sa désignation, parmi les entités de l'ensemble de tête de combinaison, fait l'objet d'une convention écrite entre toutes les entités constitutives de cet ensemble de tête.

A défaut d'accord conventionnel et sauf application d'une disposition légale, aucune combinaison n'est établie.

La faculté d'établir des comptes combinés est indépendante de l'obligation d'établir des comptes consolidés en cas d'existence d'un groupe consolidé au sein du périmètre de combinaison, sauf obligations ou dérogations législatives ou règlementaires spécifiques.

SECTION 3 : Contenu de la convention

La convention doit notamment préciser :

- les engagements pris afin de garantir une durée suffisante aux accords ou liens conduisant à l'exigence et aux méthodes de combinaison d'un exercice à l'autre, dans le respect des règles applicables en la matière, définies par les présentes dispositions ;
- les conditions et modalités des engagements pris par les parties prenantes afin de garantir la transmission dans les délais fixés de toutes les informations nécessaires à l'établissement des comptes combinés.

DISPOSITIF COMPTABLE
RELATIF AUX COMPTES
CONSOLIDES ET COMBINES

Titre XIII

Chapitre 4

Règles et méthodes de combinaison

SECTION 1 :	Règles applicables
SECTION 2 :	Méthodes spécifiques de la combinaison

SECTION 1 : Règles applicables

Les comptes combinés représentent les comptes d'un ensemble d'entités liéescomme si elles formaient une seule entité.

Pour les entités incluses dans le périmètre de combinaison, la combinaison est un cumul des comptes, préalablement retraités aux normes du groupe, effectué selon des règles identiques à celles relatives à l'intégration globale ou proportionnelle, sous réserve de certaines modifications et méthodes spécifiques.

Les méthodes de présentation adoptées pour l'établissement des comptes combinés peuvent ne pas être homogènes avec celles retenues par certaines entités incluses dans le périmètre des comptes combinés.

Dans cette situation, les comptes de ces entités sont reclassés conformément aux normes communes, préalablement à leur combinaison.

Les techniques utilisées pour préparer les comptes combinés se distinguent sur certains points de celles prévues en matière . de comptes consolidés. En effet, les difficultés tenant à l'élimination des titres de participation et au traitement des écarts d'acquisition, des participations ne donnant pas le contrôle, n'existent pas en matière de comptes combinés, en l'absence de relation entre entité mère à filiale. En revanche, les autres règles et principes applicables aux comptes consolidés sont pour la plupart transposables aux comptes combinés.

Les comptes combinés sont obtenus en procédant aux opérations suivantes :

- cumul des comptes des entités faisant partie du périmètre des comptes combinés, éventuellement après retraitements et reclassement (élimination des incidences sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales, impositions différées comptabilisées...) ;
- élimination des comptes réciproques : actifs et passifs, charges et produits ;
- neutralisation des résultats provenant d'opérations effectuées entre les entités comprises dans le périmètre de combinaison.

S'agissant des entités étrangères comprises dans le périmètre de combinaison, la conversion de leurs comptes est effectuée conformément aux règles prévues par le Système comptable OHADA en matière de comptes consolidés.

Par ailleurs, lors de l'entrée d'une entité dans le périmètre de combinaison résultant d'un accord préalable entre les entités, aucun retraitement relatif à l'entrée d'une entité dans le périmètre combinaison ne sera effectué comme pour les comptes consolidés car il n'existe pas de valeur d'acquisition.

SECTION 2 : Méthodes spécifiques de la combinaison

2.1. Cumul des fonds propres

L'entrée d'une entité dans le périmètre de combinaison ne provenant pas de l'acquisition de titres, les fonds propres combinés représentent le cumul des capitaux propres et des autres fonds propres des entités incluses dans le périmètre de combinaison et de la quote-part des capitaux propres (part du groupe) antérieurement consolidée des entités comprises dans le périmètre de combinaison.

Les titres de participation entre entités du groupe sont éliminés par imputation sur les fonds propres.

2.2. Participations ne donnant pas au contrôle

Lors du cumul des capitaux propres et autres fonds propres des entités combinées, il ne peut pas être constaté de participations ne donnant pas de contrôle (intérêts minoritaires).

Les participations ne donnant pas le contrôle des entités consolidées sont présentées distinctement au passif du bilan combiné.

2.3. Détermination de la valeur d'entrée des actifs et passifs des entités combinées

L'entrée d'une entité dans le périmètre de combinaison ne provenant pas de l'acquisition de titres mais d'une mise en commun d'intérêts économiques, il ne peut exister ni écart d'acquisition ni écart d'évaluation.

La valeur d'entrée des actifs et passifs de chacune des entités combinées est égale à leur valeur nette comptable, retraitée aux normes comptables du groupe, à la date de la première combinaison, en distinguant valeur brute, amortissements et provisions. Dans le cas des entités incluses dans le périmètre de combinaison, la valeur nette comptable est la valeur nette comptable consolidée.

L'écart résultant de l'harmonisation des comptes aux normes comptables du groupe est ajouté ou retranché des fonds propres combinés.

2.4. Suivi ultérieur des valeurs d'entrée

Après la première combinaison, les plus ou moins-values de cession, les dotations et les reprises de provisions contribuent au résultat combiné.

Toutefois, les valeurs harmonisées qui se révèlent injustifiées par suite d'une erreur lors de la première combinaison doivent être corrigées, avec pour contrepartie, une modification rétroactive des fonds propres combinés.

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES

Titre XIII

Chapitre 5

Présentation et contrôle des états financiers combinés

SECTION 1 :	Présentation des états financiers combinés
SECTION 2 :	Rapport de gestion et contrôle des états financiers combinés

SECTION 1 : Présentation des états financiers combinés

1.1 Contenu des états financiers combinés

Les comptes combinés comprennent au moins le Bilan combiné, le Compte de résultat combiné et les Notes annexes. Ils incluent également un tableau combiné des flux de trésorerie, et un tableau combiné de variation des capitaux propres.

1.2. Notes annexes

Les informations spécifiques suivantes à fournir en cas de combinaison portent notamment sur :

- la liste des entités de l'ensemble combiné de tête et la description de la nature des liens (à l'origine de l'existence de l'ensemble) qui permettent de fonder les critères de sélection des entités dont les comptes sont combinés ;
- le nom de l'entité combinante ;
- la liste des entités combinées n'appartenant pas à l'ensemble combiné de tête et la description de la nature des liens (à l'origine de l'existence de l'ensemble) qui permettent de fonder les critères de sélection des entités dont les comptes sont combinés ;
- l'indication des motifs qui justifient l'exclusion du périmètre combinaison de certaines entités bien qu'elles répondent aux critères d'inclusion dans le périmètre de combinaison ;
- la liste des conventions d'accords de combinaison.
- dans le tableau de variation des fonds propres combinés, il est ajouté une colonne « Autres fonds propres » après la colonne « capital » ou est présenté le cumul des variations des autres fonds propres des entités combinées ;
- l'indication de la contribution de chacune des entités combinées, le cas échéant après consolidation, aux fonds propres combinés.

SECTION 2 : Rapport de gestion et contrôle des états financiers combinés

Les états financiers combinés font l'objet d'un rapport sur la gestion de l'ensemble combiné, et d'une émission d'opinion du ou des commissaires aux comptes, suivant les mêmes principes et modalités que ceux prévus pour les états financiers consolidés.

Décision fixant les tarifs des actes du greffe de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage de l'OHADA

Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
Organization for the Harmonization of Business Law in Africa
Organización para la Armonización en África del Derecho Mercantil
Organização para a Harmonização em Africa do Direiton dos Negócios

CONSEIL DES MINISTRES

DECISION N°05/CM/OHADA/2017 FIXANT LES TARIFS DES ACTES DU GREFFE DE LA COUR COMMUNE DE JUSTICE ET D'ARBITRAGE DE L'OHADA

Le Conseil des Ministres de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) ;

Vu le Traité relatif à l'harmonisation du Droit des Affaires en Afrique signé à Port-Louis le 17 octobre 1993, tel que révisé à Québec le 17 octobre 2008 ;

Vu le Règlement N° 001/2014/CM du 30 janvier 2014 modifiant et complétant le Règlement de procédure de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage de l'OHADA ;

Vu le Règlement N° 001/2010/CM/OHADA du 30 juillet 2010 portant Règlement financier des Institutions de l'OHADA ;

Après avis de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage ;

DECIDE :

Article 1er : Il est constitué, pour chaque affaire contentieuse, une provision de cent cinquante mille (150 000) francs CFA destinée à couvrir les frais d'actes de procédure.

Le montant de la provision peut être ajusté, en cas de nécessité, sur ordonnance du Président de la CCJA ou du Juge par lui délégué.

La provision n'est pas remboursable.

Article 2 : Les tarifs des actes du greffe de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage de l'OHADA sont fixés comme suit :

NATURE DE L'ACTE	Frais en francs CFA
Attestation de pourvoi en cassation	10.000
Certificat de non pourvoi en cassation	10.000
Récépissé du dépôt de la requête et des pièces produites	5.000
Avis de dépôt de la requête introductive d'instance aux fins de publication au Journal Officiel de l'OHADA	10.000
Avis fixant le délai aux fins de régularisation du recours	5.000
Demande de production de pièces	5.000
Signification de recours aux parties	10.000
Signification de mémoires	10.000
Signification de la réception d'un dossier renvoyé à la CCJA	5.000
Extrait du plumitif	5.000
Expédition d'une ordonnance	5.000
Expédition d'un arrêt	30.000
Grosse ou copie exécutoire d'un arrêt	50.000
Grosse ou copie exécutoire d'une ordonnance	10.000
Signification de la requête d'intervention aux parties	10.000
Signification de l'ordonnance de sursis à exécution	10.000

Article 3 : Tout paiement est effectué à la régie des recettes de la Cour moyennant délivrance d'une quittance.

Article 4 : La présente Décision, qui abroge la Décision n° 003/99/CCJA du 04 février 1999 fixant les tarifs des actes du greffe de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage de l'OHADA, prend effet à compter de sa publication au Journal Officiel de l'OHADA.

Fait à Brazzaville, le 26 janvier 2017.

Pour le Conseil des Ministres,
Le Président,

Pierre MABIALA