

Paul Marc Loé-MIE
Nouhou TARI

**Les nouveautés du plan
comptable révisé de l'OHADA
(SYSCOHADA révisé)**

Des textes à la pratique



**Les nouveautés du plan comptable révisé de l'OHADA
(SYSCOHADA révisé)**

Collection « Études africaines »

dirigée par Denis Pryn et son équipe

Forte de plus de mille titres publiés à ce jour, la collection « Études africaines » fait peau neuve. Elle présentera toujours les essais généraux qui ont fait son succès, mais se déclinera désormais également par séries thématiques : droit, économie, politique, sociologie, etc.

Dernières parutions

Mohamed Salem OULD MAOULOUD, *L'éducation non formelle islamique mahadra de Mauritanie*, 2018.

Dr Claude KOMBOU, *Système fiscal et performance financière des Établissements de microfinance (EMF) au Cameroun*, 2018.

Jean-Marc SEGOUN, *Reconstruire après la guerre au Libéria*, 2018.

Hines MABIKA (dir.), *Principes éthiques d'Albert Schweitzer en Afrique. Le respect de la vie*, 2018.

Mamadou Diarafa DIALLO, *Le Mali contemporain. Fragilités et possibilités*, 2018.

Blaise SARY NGOY, *La dépréciation du franc congolais (2001-2018), Effet d'hystérèse*, 2018.

Noël SOFACK, *L'Église catholique et le processus électoral au Cameroun, Un engagement pour des élections justes et transparentes*, 2018.

Noël SOFACK, *Nouvelle géopolitique de l'agriculture et de l'alimentation, Quelles politiques publiques de sécurité alimentaire au Cameroun ?*, 2018.

Fayol Meny INKOU INGOULANGOU, *Problèmes langagiers et apprentissage du philosophe, Cas de l'apprenant en République du Congo*, 2018.

Kakou Marcel VAHOU, *L'insécurité linguistique chez des élèves en Côte d'Ivoire*, 2018.

Jean-Pierre Barthélemy MPOUANDO, *Les limites de l'Union africaine dans la résolution des conflits*, 2018.

Odilon OBAMI, *L'évolution des droits de la femme congolaise*, 2018.

Kayamba TSHITSHI NDOUBA, *Agonie et fin de la première République du Congo-Kinshasa*, 2018.

Christian ROCHE, *Histoire des relations des pays du Sahel avec la France*, 2018.

Mamoudou SY, *La vallée du fleuve Sénégal dans le jeu des échelles politiques. Le Dimar aux XVIII^e et XIX^e siècles*, 2018.

Ousseynou FAYE, *Les tirailleurs sénégalais entre le Rhin et la Méditerranée (1908-1939)*, 2018.

Paul Marc LOÉ-MIE

Nouhou TARI

**Les nouveautés
du plan comptable révisé de l'OHADA
(SYSCOHADA révisé)**

Des textes à la pratique

© L'Harmattan, 2018
5-7, rue de l'École-Polytechnique, 75005 Paris

<http://www.editions-harmattan.fr>

ISBN : 978-2-343-15683-5
EAN : 9782343156835

Dédicace et remerciements

- Ouvrage dédié à nos défunts

- Nos sincères remerciements :

A nos familles qui nous ont soutenus dans ce projet,

A nos collaborateurs qui nous ont encouragés à rédiger cet ouvrage,

Aux Editions L'Harmattan qui nous ont fait confiance et sans lesquelles la parution de cet ouvrage n'aurait pas été possible.

Préface

Des pratiques comptables des pays d'Afrique subsaharienne francophone au SYSCOHADA version 2001

Antérieurement à la dévaluation du Franc CFA du 11 janvier 1994, les pratiques comptables en vigueur dans les pays d'Afrique subsaharienne francophone s'articulaient autour de Plans comptables nationaux issus du Plan Comptable Général français de 1957 puis, dans les années soixante-dix, du Plan Comptable OCAM (Organisation Commune Africaine et Malgache) adopté par la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement de l'OCAM réunis à Yaoundé du 28 au 30 janvier 1970, et des mises à jour dudit Plan comptable OCAM adoptées par la même Conférence réunie à Cotonou les 26 et 27 juin 1979. Tous ces plans comptables se limitaient à une simple nomenclature comptable accompagnée de règles de fonctionnement des comptes et de sommaires règles comptables.

L'Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique (OHADA) a vu le jour le 17 octobre 1993, à la veille de cette dévaluation, suivie de la création le 10 janvier 1994 de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA). Dans le même temps, la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO) a initié à l'aide d'experts reconnus la rédaction et la mise en place du Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA) applicable à compter de 1998 aux pays membres de l'UEMOA. Quelques années plus tard, le SYSCOA, légèrement modifié, a été étendu à compter du 1^{er} janvier 2001, sous l'appellation SYSCOHADA, à l'ensemble des pays membres de l'OHADA, et était considéré comme une avancée majeure en son temps par rapport aux anciens plans comptables nationaux.

Ce référentiel comptable de l'OHADA, novateur à son époque, n'a pas suivi la croissance des exigences en matière de qualité de l'information financière, en particulier depuis l'affaire ENRON et, très vite, n'a plus répondu aux standards internationaux dans le domaine, et n'a pas non plus intégré les problématiques environnementales. En d'autres termes, le référentiel ne répondait plus aux attentes de plus en plus importantes des investisseurs et du monde économique.

Le chemin vers la révision du SYSCOHADA

Pressées par les investisseurs et les acteurs économiques conscients des insuffisances du SYSCOHADA, les autorités comptables d'Afrique de l'Ouest ont procédé à une modernisation de l'ancien SYSCOA et fixé au 1^{er} janvier 2014 l'entrée en vigueur du SYSCOA révisé dans les pays d'Afrique de l'Ouest, membres de l'UEMOA. Ces mêmes pays étant également membres de l'OHADA, s'est posé la question de savoir quel référentiel

devenait applicable dans les pays de l'UEMOA. Saisie à ce sujet, la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage de l'OHADA, dans un avis n° 03-2015 du 5 novembre 2015, a déclaré le SYSCOHADA comme seul référentiel comptable applicable dans les Etats-parties au Traité OHADA mettant un terme à des discussions qui ont alimenté l'actualité pendant plusieurs mois.

Les instances de l'OHADA comprenant la nécessité de faire évoluer rapidement le SYSCOHADA ont alors entrepris un vaste chantier de refonte et de modernisation du référentiel comptable dont les textes remontaient à plus d'une quinzaine d'années.

L'adoption du SYSCOHADA Révisé

Un nouveau référentiel comptable de l'OHADA, appelé aussi SYSCOHADA révisé, a été élaboré, adopté le 26 janvier 2017, et publié au Journal Officiel de l'OHADA le 15 février 2017. Son entrée en vigueur est fixée au 1^{er} janvier 2018 pour les comptes personnels, et au 1^{er} janvier 2019 pour les comptes consolidés et les comptes combinés. Les états financiers des sociétés cotées et des sociétés qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne doivent être établis selon les normes comptables internationales IFRS, à compter du 1^{er} janvier 2019.

Objectifs du présent ouvrage

Ce qu'est l'ouvrage : cet ouvrage se veut un ouvrage à la fois de synthèse et pratique, d'où son titre : « Les nouveautés du Plan Comptable Révisé de l'OHADA (SYSCOHADA Révisé) : des textes à la pratique ».

Il poursuit par conséquent plusieurs objectifs :

- Celui de recenser les nouveautés par rapport à l'ancien référentiel :
 - dans un premier temps de manière synthétique, dans une première partie ;
 - dans un deuxième temps, de manière plus détaillée, dans une deuxième partie, consacrée aux incidences attendues au niveau de la présentation générale de l'information financière et des comptes de bilan, à l'analyse d'opérations spécifiques impactant plusieurs comptes ou groupes de comptes traitées dans le nouveau référentiel et se rapportant par exemple aux contrats long terme, aux opérations libellées en monnaies étrangères, aux fusions et opérations assimilées, aux opérations de liquidation, et aux dispositions transitoires,
 - une troisième partie est réservée aux incidences attendues au niveau des états financiers consolidés et à l'approche bilantielle de détermination des impositions différées.

- Au-delà de cet état des lieux des nouveautés, l'ouvrage a pour ambition d'être un document de travail pratique recensant, dans une quatrième partie, les nouveautés pour les entités opérant dans le secteur des activités extractives (pétrole, mines...), une cinquième partie apportant des solutions à certaines problématiques comptables qui, nous l'espérons, seront utiles aux professionnels comptables. Les solutions que nous proposons dans cette dernière partie résultent de diverses recherches documentaires que nous avons menées dans d'autres référentiels, et de l'analyse des positions et consensus de place les plus courants pris dans d'autres pays sur ces sujets.

L'ouvrage comporte également en annexe le Plan de comptes type proposé par le nouveau SYSCOHADA. Les améliorations (modifications d'intitulés ou création de nouveaux comptes) par rapport à l'ancien plan de comptes SYSCOHADA sont portées en italiques.

Ce que n'est pas l'ouvrage : l'ouvrage n'est pas un recueil consacré aux normes comptables internationales, IFRS. Il traitera certes des normes dont s'inspire le nouveau référentiel (IAS 19R, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IFRS 15, IFRS 16, IFRIC 12) en l'état actuel desdites normes, et à jour des dernières interprétations, mais les directeurs financiers et comptables des sociétés cotées appelés à établir un jeu de comptes en IFRS à compter du 1er janvier 2019 devront se référer directement à des ouvrages sur le sujet ou aux publications régulières de l'IASB (Comité des normes comptables internationales), et se tenir informés de l'évolution desdites normes.

Cet ouvrage est destiné aux praticiens de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière (directions générales, directions financières et comptables, auditeurs et commissaires aux comptes, corps enseignants et étudiants), aux utilisateurs des états financiers (Banquiers, Administrations fiscales, Bourses des Valeurs, Comités d'entreprises...) ainsi qu'aux investisseurs et futurs investisseurs opérant ou souhaitant opérer dans l'Espace OHADA.

SOMMAIRE

Dédicace et remerciements.....	7
Préface.....	9
PREMIERE PARTIE : SYNTHESE DES NOUVEAUTES ET RECENSEMENT DE CE QUI NE CHANGE PAS.....	19
CHAPITRE PREMIER : REPERES DES NOUVEAUTES.....	21
CHAPITRE DEUXIEME : RECENSEMENT DE CE QUI NE CHANGE PAS.....	27
DEUXIEME PARTIE : PANORAMA DES NOUVEAUTES AU NIVEAU DES ETATS FINANCIERS ANNUELS PERSONNELS.....	31
CHAPITRE PREMIER : PRESENTATION ET FORMAT DES ETATS FINANCIERS ANNUELS PERSONNELS.....	33
Section 1.1 Bilan.....	33
Section 1.2 Compte de résultat.....	34
Section 1.3 Tableau des flux de trésorerie.....	34
CHAPITRE DEUXIEME : ACTIF.....	43
Section 2.1 Suppression des charges immobilisées.....	43
Section 2.2 Frais de recherche et de développement.....	47
Section 2.3 Brevets, licences, marques, logiciels, sites internet et autres droits similaires.....	54
Section 2.4 Coût d’obtention d’un contrat.....	75
Section 2.5 Frais de prospection et d’évaluation des ressources minérales.....	78
Section 2.6 Approche par composants.....	92
Section 2.7 Frais d’inspections ou de révisions majeures, dépenses de mise en conformité, et travaux d’aménagement.....	106

Section 2.8 Constructions sur sol d'autrui et contrat de rentes viagères	112
Section 2.9 Immeubles de placement	122
Section 2.10 Contrat de location	127
Section 2.11 Dépréciation des immobilisations.....	158
Section 2.12 Réévaluation des bilans	169
Section 2.13 Contrat de concession de service public.....	184
Section 2.14 Portefeuille-titres	199
Section 2.15 Stocks et en-cours de production	210
Section 2.16 Contrat de franchise.....	223
Section 2.17 Abandons de créances, opérations d'affacturage et titrisation.....	227
CHAPITRE TROISIEME : PASSIF.....	235
Section 3.1 Capitaux propres et autres fonds propres	235
Section 3.2 Attribution d'actions gratuites aux salariés et dirigeants	239
Section 3.3 Subventions et Aides publiques	244
Section 3.4 Emprunt obligataire	254
Section 3.5 Coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site	270
Section 3.6 Engagements de retraite et autres avantages assimilés..	281
Section 3.7 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	301
CHAPITRE QUATRIEME : COMPTE DE RESULTAT	323
Section 4.1 Reconnaissance des revenus dans les contrats pluri-exercices	323
Section 4.2 Reconnaissance des revenus dans les ventes composites	337

CHAPITRE CINQUIEME : ETABLISSEMENT DE SITUATIONS COMPTABLES INTERMEDIAIRES.....	341
Section 5.1 Champ d'application	341
Section 5.2 Contenu des comptes intermédiaires.....	341
Section 5.3 Règles d'évaluation.....	343
CHAPITRE SIXIEME : AUTRES THEMES TRAITES DANS LE SYSCOHADA REVISE	347
Section 6.1 Opérations en devises et contrats de couverture sur marchés financiers.....	347
Section 6.2 Opérations faites pour le compte de tiers.....	372
Section 6.3 Evénements postérieurs à la clôture	379
Section 6.4 Dispositions transitoires : première application du SYSCOHADA révisé et présentation de comptes pro-forma.....	384
Section 6.5 Fusions et opérations assimilées	388
Section 6.6 Liquidation de l'entité	405
CHAPITRE SEPTIEME : PRESENTATION DES NOTES ANNEXES	413
Section 7.1 Justification des Notes annexes.....	413
Section 7.2 Contenu des Notes annexes	414
Section 7.3 Tracé des Notes annexes	414
Section 7.4 Remarques	417
TROISIEME PARTIE : PANORAMA DES NOUVEAUTES AU NIVEAU DES ETATS FINANCIERS ANNUELS CONSOLIDES.....	419
CHAPITRE PREMIER : NOUVEAUTES	421
Section 1.1 Synthèse des changements.....	421
Section 1.2 Résumé des points qui demeurent.....	422
CHAPITRE DEUXIEME : EXEMPTION DE CONSOLIDATION POUR LES PETITS GROUPES.....	423

Section 2.1 Détermination du montant hors taxes de chiffre d'affaires	423
Section 2.2 Périmètre de consolidation à prendre en considération	423
CHAPITRE TROISIEME : APPROCHE BILANTIELLE DES SOURCES D'IMPOSITION DIFFEREES	427
Section 3.1 Principe	427
Section 3.2 Exceptions à la reconnaissance d'impôts différés	429
Section 3.3 Impôts différés et locations acquisitions (crédit-bail).....	431
Section 3.4 Impôts différés et coûts de démantèlement	431
CHAPITRE QUATRIEME : TRAITEMENT DES ECARTS D'ACQUISITION	437
Section 4.1 Nouveautés du SYSCOHADA révisé.....	437
Section 4.2 Exemples d'application extraits du guide d'application ..	437
CHAPITRE CINQUIEME : PREMIERE APPLICATION DU SYSCOHADA REVISE AUX COMPTES CONSOLIDES	443
QUATRIEME PARTIE : TOUR D'HORIZON DES INCIDENCES DU PLAN COMPTABLE REVISE DE L'OHADA SUR LES INDUSTRIES EXTRACTIVES	445
CHAPITRE PREMIER : PETROLE	447
Section 1.1 Définitions	447
Section 1.2 Etapes.....	449
Section 1.3 Type de contrats	449
Section 1.4 Comptabilité des permis ou autorisation exclusive	452
Section 1.5 Comptabilisation des opérations	453
CHAPITRE DEUXIEME : MINES	457
Section 2.1 Définitions	457
Section 2.2 Etapes.....	462
Section 2.3 Comptabilisation des opérations	463

Section 2.4 Provision pour diversification des ressources.....	466
CHAPITRE TROISIEME : PROBLEMATIQUES COMPTABLES SPECIFIQUES	469
Section 3.1 Comptabilisation initiale des immobilisations corporelles	469
Section 3.2 Approche par composants.....	470
Section 3.3 Provision pour démantèlement.....	472
Section 3.4 Dépréciation des immobilisations.....	475
Section 3.5 Pièces de rechange principales et pièces de sécurité.....	478
CINQUIEME PARTIE : CONTRIBUTIONS TECHNIQUES A LA RESOLUTION DE CERTAINES DIFFICULTES COMPTABLES	481
INTRODUCTION.....	483
CHAPITRE PREMIER : IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	485
Section 1.1 Bail emphytéotique.....	485
Section 1.2 Droit d'entrée.....	486
Section 1.3 « Welcome Bonus » accordé par le bailleur à son locataire	487
Section 1.4 Comptabilisation de la somme versée en cours de bail par le preneur au bailleur.....	488
Section 1.5 Cas d'une indemnité de résiliation de bail qui est un actif pour le bailleur.....	488
Section 1.6 Droit de raccordement à un service public.....	488
CHAPITRE DEUXIEME : IMMOBILISATIONS CORPORELLES.....	491
Section 2.1 Incorporation des coûts d'emprunt (généraux et spécifiques)	491
Section 2.2 Dépenses de remise en état des locaux loués	494
Section 2.3 Valorisation et comptabilisation des actifs repris à la barre du tribunal.....	495

Section 2.4 Changement d'actionnaire et révision du plan d'amortissement.....	498
CHAPITRE TROISIEME : TITRES DE PARTICIPATION / CREANCES / STOCKS	501
Section 3.1 Incorporation au capital d'une créance décotée (position chez le titulaire de la créance).....	501
Section 3.2 Modalités de comptabilisation d'une distribution d'une prime liée au capital (chez le bénéficiaire)	504
Section 3.3 Capitaux propres négatifs d'une filiale : quelles peuvent être les obligations comptables de la société mère ?	505
Section 3.4 Dépréciation des stocks sur la seule base de leur ancienneté en stock.....	506
CHAPITRE QUATRIEME : PASSIFS / DETTES	509
Section 4.1 Avances conditionnées de l'Etat	509
Section 4.2 Transfert de passifs sociaux à une autre entité suite à un transfert de personnel	512
CHAPITRE CINQUIEME : REVENUS ET CHARGES.....	515
Section 5.1 Ventes de voyages produits par une agence de voyages	515
Section 5.2 Contrat de vente avec clause de « buy back ».....	516
Section 5.3 Marges arrière dans la grande distribution	516
ANNEXE : PLAN DE COMPTES SYSCOHADA REVISE	519
TABLE DES MATIERES.....	599

PREMIERE PARTIE

SYNTHESE DES NOUVEAUTES ET RECENSEMENT DE CE QUI NE CHANGE PAS

CHAPITRE PREMIER

REPERES DES NOUVEAUTES

- Dans les sources de droit de l'OHADA, il est fait référence à « l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière ». Le concept d'information financière fait ainsi son apparition, ce qui met l'accent désormais sur l'importance des notes annexes à la suite du bilan, du compte de résultat, et du tableau des flux de trésorerie. Il avait été observé, en effet, une forme de négligence dans la rédaction de l'état annexé antérieurement à la révision du SYSCOHADA par les autorités comptables, les commissaires aux comptes, et les utilisateurs des comptes. Cette précision est tout à fait intéressante et nous ne pouvons que l'approuver.
- Apparition de la notion d'entités en lieu et place d'entreprises (nouvel article 2), ce qui étend l'application du SYSCOHADA révisé (Plan comptable général et Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés), à presque tous les opérateurs, hormis, tels que définis au nouvel article 5, ceux relevant de plans comptables spécifiques (Banques, établissements financiers, Systèmes Financiers Décentralisés, Acteurs du marché financier, établissements de microfinance, Organismes de sécurité et de prévoyance sociale, Compagnies d'assurances et de réassurances) ainsi que les Etablissements publics à caractère administratif et autres démembrements de la puissance publique soumis aux règles de la comptabilité publique). Outre ces derniers, devraient ne pas être soumis au SYSCOHADA révisé tel que précisé au paragraphe 2.2.2 Page 79 du Système comptable de l'OHADA révisé, les Entités à but non lucratif (Associations, Fondations). Cela devrait aussi, à notre avis, être le cas des Projets de développement faisant l'objet de financements spécifiques.

- Les nouveaux articles 2 et 3 « astreignent toutes ces entités citées au paragraphe précédent, à l'exclusion de celles soumises à la comptabilité publique, à la mise en place d'une comptabilité financière qui doit satisfaire, dans le respect de la convention de prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérente à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle a traitées ». L'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière (à l'exclusion du système comptable unique dénommé SYSCOHADA présenté en son annexe), s'applique donc à toutes les entités à but lucratif ou non qui exercent des activités économiques à titre principal ou accessoire sauf celles régies par la comptabilité publique.
- Pour les établissements de crédit, l'article 4 de la décision n°357-11-2016 instituant le Plan Comptable Bancaire (PCB) révisé, dispose que « les dispositions comptables de droit commun sont applicables aux établissements de crédit lorsqu'elles ne sont pas en opposition avec celles du PCB révisé et de ses instructions d'application ».
- Les nouveaux articles 8 et 73-1 font obligation à toutes les entités dont les titres sont inscrits à une Bourse des Valeurs et celles qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne d'établir un jeu de comptes en SYSCOHADA révisé et un deuxième jeu de comptes en normes comptables internationales (IFRS), ces deux jeux d'états financiers devant donner lieu à une opinion de leurs commissaires aux comptes et devant être déposés au Registre du Commerce et du Crédit Mobilier (Article 73-1).

Sur l'obligation d'établir des états financiers de synthèse en normes IFRS, le SYSCOHADA révisé reste en revanche muet en ce qui concerne les entités dont le capital est détenu par un nombre de personnes au-delà d'un cercle de 100 et qui sont censées répondre à la définition de l'appel public à l'épargne telle que décrite par l'article 81 alinéa 3 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE. Pour notre part, nous estimons que les échanges de titres de capital à l'intérieur de ce type d'entités étant beaucoup plus restreints que sur un marché financier, il ne devrait pas avoir obligation, pour ces entités, d'établir des comptes en normes comptables internationales IFRS.

- L'article 63 modifie les seuils pour l'établissement des états financiers relevant du Système Minimal de Trésorerie (S.M.T.). L'évolution de ces derniers se présente de la manière suivante, en francs CFA :

Seuils avant révision du SYSCOHADA	Nouveaux seuils applicables
Négoce : 30 millions	Négoce : 60 millions
Artisanat et assimilés : 20 millions	Artisanat et assimilés : 40 millions
Services : 10 millions	Services : 30 millions

- Le nouvel article 22 expose les exigences de toute organisation comptable informatisée.
- La réécriture de l'article 35 opère une distinction entre la réévaluation libre décidée par l'entité et la réévaluation légale instaurée par les autorités compétentes. L'article 63 fixe la date d'effet de la réévaluation à la date de clôture de l'exercice de la réévaluation.
- L'article 37 redéfinit le coût réel d'acquisition ou de production d'un actif. Les frais d'acquisition tels les droits d'enregistrement, les honoraires, les commissions et frais d'actes, font désormais partie intégrante du coût d'acquisition, de même que les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site.
- Le même article 37 dispose que les escomptes de règlement viennent désormais en diminution du coût réel d'acquisition d'une immobilisation.
- Le nouvel article 38-1 réaffirme le concept de composants d'une immobilisation corporelle, et fixe la nature des immobilisations corporelles dont la décomposition est autorisée.
- L'article 38-2 traite des révisions ou inspections majeures destinées à assurer la continuité d'exploitation de l'actif, et à identifier d'éventuelles défaillances avec ou sans remplacement de pièces. Ces révisions doivent faire l'objet d'un composant dès l'acquisition ou la production de l'immobilisation. En conséquence, les provisions pour grosses réparations ne sont plus autorisées.

- L'article 45 donne une définition de la notion de durée d'utilité d'un actif et énumère les modes d'amortissement possibles, intégrant le mode d'amortissement selon les unités de production ou unités d'œuvre, ce qui n'avait pas été clairement affirmé antérieurement.
- L'article 46 précise les conditions dans lesquelles un actif doit être déprécié et définit la nouvelle base d'amortissement. Par ailleurs, cet article remplace par le terme de « dépréciation » ce qui était antérieurement des provisions pour dépréciation.
- Dans le prolongement de l'article ci-avant, l'article 48 redéfinit la notion de « provisions » qui ne s'applique plus qu'aux risques et charges. Il donne la définition d'un passif externe et précise l'obligation désormais de constitution d'une provision pour engagements de retraite alors qu'antérieurement il ne s'agissait que d'une option.
- Le mode de fonctionnement et le traitement comptable des contrats de couverture sont traités aux articles 58-1 à 58-4.
- L'article 111 reprend le contenu de l'ancien article mais étend aux comptes consolidés et combinés la sanction pénale qu'encourent les dirigeants sociaux en cas de non-établissement desdits comptes, ce qui constitue une avancée importante. En effet, de nombreuses sociétés astreintes à établir et publier des états financiers consolidés ne le font pas et leurs dirigeants n'étaient pas sanctionnés. Il en était de même pour les états financiers combinés. Il appartient maintenant à chaque Etat-partie d'adapter son droit pénal aux dispositions pénales prévues par le SYSCOHADA révisé.
- Au paragraphe 2.2.3 Page 79 du nouveau Référentiel comptable, il est donné une définition des Entités d'Intérêt Public (EIP) et précisé la nature de leurs obligations. Il est indiqué que celles définies comme telles par les Etats-Parties au Traité OHADA et qui ne sont pas cotées ou qui ne sollicitent pas un financement par appel public à l'épargne, peuvent, sur option, établir, en plus des états financiers SYSCOHADA, des états financiers en normes IFRS. Si ces derniers sont destinés à être publiés, ce qui devrait être le cas, une opinion des commissaires aux comptes sur ces comptes sera requise.
- L'article 111-1 indique la création d'un compte transitoire 475 actif et passif destiné à enregistrer les comptes supprimés de l'ancienne version du SYSCOHADA ou traités autrement.

- Le paragraphe 4.1.1.4 a) à la page 89 du Référentiel comptable donne une définition d'un changement de méthode comptable et précise le traitement comptable approprié.

Bien que la règle générale soit l'imputation du changement de méthode, après effet d'impôt, sur le « report à nouveau », nous relevons les deux exceptions suivantes :

- s'il existe des dispositions transitoires dans le cas d'une nouvelle réglementation comptable (nous verrons dans la section 2.1 du Chapitre 2 de la Deuxième Partie du présent ouvrage, le traitement comptable prévu pour les soldes restants des anciennes charges immobilisées) ;
- si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entité est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat pour la valeur brute.

Il est également indiqué que lorsque les changements de méthodes ont conduit à comptabiliser des provisions directement par le compte de « report à nouveau », 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 ou qui est devenue sans objet. Ce serait le cas, par exemple, des provisions pour retraites.

- Le paragraphe 4.1.1.4 b) à la page 91 du même Référentiel comptable définit les changements d'estimations et de modalités d'application et fournit le traitement comptable approprié.
- Le paragraphe 4.1.1.4 c) à la page 92 du Référentiel comptable donne une définition d'un changement d'options fiscales et indique le traitement comptable approprié.
- Une définition et les traitements comptables appropriés sont donnés sur les corrections d'erreurs au paragraphe 4.1.1.4 d) aux pages 92 et 93 du Référentiel comptable. Les corrections d'erreurs survenues sur l'exercice en cours s'effectuent par l'inscription en négatif dans les mêmes comptes et pour les mêmes montants. Ceux survenus au cours d'exercices antérieurs font l'objet d'une imputation sur les capitaux propres d'ouverture s'ils sont significatifs.
- La notion d'importance significative est exposée dans le Référentiel comptable, au paragraphe 4.1.2.5, pages 97 à 99.
- La définition d'un actif est donnée à la page 104, paragraphe 1.1.1, ce qui se traduit par la disparition des charges immobilisées antérieurement inscrites à l'actif du bilan.

- La valeur actuelle d'un actif est précisée à la page 125, paragraphe 1.2.1. Le nouveau référentiel n'a pas retenu la juste valeur alors que le Plan Comptable Bancaire révisé la retient et la définit à l'article 37 de l'annexe à la décision n° 357-11-2016 instituant le Plan Comptable Bancaire (PCB) révisé de l'UMOA.
- Les règles de comptabilisation d'un actif, d'un passif, et des revenus sont exposées à la section 2.1 en page 130 du référentiel comptable, plus précisément au paragraphe 2.1.2.1, pour un actif, au paragraphe 2.1.2.2, pour un passif, au paragraphe 2.1.2.3, pour les produits, en particulier en matière de reconnaissance du chiffre d'affaires (ventes sous conditions suspensives, ventes sous conditions résolutoires, ventes dites « composites », rattachement des prestations de services).

D'autres nouveautés méritent d'être signalées, en particulier :

- Un reformatage sur une page (ou deux) du Bilan, du Compte de résultat, et du Tableau des flux de trésorerie rendant plus aisée leur lecture.
- Le remplacement du Tableau Financier des Ressources et Emplois (TAFIRE) que les entreprises peinaient à remplir correctement par le tableau des flux de trésorerie.
- La création d'un compte 55 « Instruments de monnaie électronique ».
- Sur les contrats long terme, l'abandon de la méthode des bénéfices nets partiels quasiment peu utilisée.
- L'apparition de la notion d'immeubles de placement (évalués au coût comme les autres immeubles).
- L'enregistrement en charges des frais d'émission d'emprunt.

CHAPITRE DEUXIEME

RECENSEMENT DE CE QUI NE CHANGE PAS

- Les postulats et conventions comptables de base restent les mêmes, même si des précisions complémentaires sont apportées.
- En matière de méthodes comptables, et en présence d'options comptables, le SYSCOHADA révisé n'indique pas toujours de méthode préférentielle.
- Maintien des comptes d'écarts de conversion actif et passif sur les opérations libellées en devises.
- Les gains probables sur les opérations libellées en devises étrangères ne sont pas reconnus en produit.
- Les actions propres restent comptabilisées à l'actif.
- Une correction d'erreur sur exercices antérieurs n'est imputée sur les capitaux propres d'ouverture que si la correction d'erreur est significative.
- Maintien de la méthode à l'achèvement pour les contrats à long terme lorsque le résultat du contrat ne peut pas être déterminé de manière fiable.
- En cas de paiement différé d'une dette, l'actualisation des flux de trésorerie n'est pas autorisée. Une information dans les notes annexes est toutefois nécessaire si l'écart entre la dette nominale et la dette actualisée est significatif (paragraphe 11.1.2 à la page 121).
- En cas de produit avec différé de paiement, l'actualisation des flux de trésorerie n'est pas autorisée. Une information dans les notes annexes est toutefois nécessaire si l'écart entre la créance nominale et la créance actualisée est significatif (paragraphe 11.1.2 à la page 121).

- Les escomptes accordés en cas de paiement anticipé sont comptabilisés en charges financières.
- Les escomptes obtenus en cas de paiement anticipé portant sur l'acquisition de marchandises, de matières, ou de services sont comptabilisés en produits financiers.
- La notion de juste valeur n'est pas retenue par le SYSCOHADA révisé.
- Les instruments financiers composés restent intégralement comptabilisés, soit en dettes, soit en Autres fonds propres.
- En cas de crédit-bail, les redevances sont d'abord enregistrées en charges en cours d'exercice avant d'être ventilées en fin d'exercice au compte de résultat, à l'actif et au passif.
- Le caractère global de la réévaluation est réaffirmé et celle-ci ne peut porter que sur les immobilisations corporelles et financières, à l'exclusion des immobilisations incorporelles. Aucune réévaluation isolée n'est donc autorisée (article 62 du SYSCOHADA révisé).
- Un test de dépréciation du fonds commercial n'est requis que lorsqu'il existe un indice de perte de valeur.
- La valeur recouvrable d'un actif reste le coût actuel de cet actif, c'est-à-dire la valeur d'estimation du moment en fonction du marché et de son utilité pour l'entreprise (Article 42 du SYSCOHADA révisé), et non la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de sortie et sa valeur d'utilité.
- Maintien de la classification actuelle des instruments financiers : en pratique, il est toujours retenu la classification Créances et Dettes / Prêts et Emprunts / Titres financiers / Contrats financiers (instruments financiers à terme).
- La comptabilisation des instruments financiers reste identique : les titres de participation restent évalués à leur valeur d'utilité, les Titres Immobilisés de l'Activité de Portefeuille (TIAP) sont évalués à une valeur qui tient compte des perspectives d'évolution, les autres titres immobilisés et de placement, le sont au cours moyen du dernier mois pour les titres cotés ou leur valeur probable de négociation pour les titres non cotés, les créances et prêts, à leur valeur nominale et non au coût amorti selon le taux d'intérêt effectif (TIE).

- Les actifs biologiques et les productions agricoles sont valorisés selon le modèle du coût.
- Le SYSCOHADA révisé maintient la distinction entre les Activités Ordinaires (AO) et les Hors Activités Ordinaires (HAO).
- En matière de reconnaissance des revenus, le contrôle est présumé dès lors qu'il y a eu livraison du bien ou réalisation de la prestation.

DEUXIEME PARTIE

PANORAMA DES NOUVEAUTES AU NIVEAU DES ETATS FINANCIERS ANNUELS PERSONNELS

CHAPITRE PREMIER

PRESENTATION ET FORMAT DES ETATS FINANCIERS ANNUELS PERSONNELS

Le SYSCOHADA révisé a procédé aux modifications suivantes :

- Le format des états financiers de synthèse a été allégé et chaque composante tient désormais sur une page (deux pages, le cas échéant, pour le bilan).
- Une colonne supplémentaire est créée dans le bilan et le compte de résultat indiquant le renvoi aux notes correspondantes de l'annexe.
- Les rubriques et les postes du Bilan, du Compte de résultat et du Tableau des flux de trésorerie ainsi que les Notes annexes non chiffrées peuvent être supprimés.

Cette dernière disposition aurait été prise pour mieux simplifier la lecture des états financiers de synthèse. Elle risquerait cependant, à notre avis, de créer voire de jeter un certain doute au lecteur des états financiers qui pourrait se poser la question de savoir s'il y a eu ou non omission involontaire d'une ou de plusieurs rubriques lors de la préparation des états financiers. Elle présente également par ailleurs, un autre inconvénient, celui d'avoir à recréer en N+1, pour des raisons de comparabilité, une ou plusieurs rubriques de N non chiffrées et antérieurement supprimées pour lesquelles une information financière existerait en N+1.

Section 1.1 Bilan

Compte tenu de la définition donnée d'un actif au paragraphe 1.1.1 de la page 104, les autorités comptables de l'OHADA ont supprimé de l'actif du bilan la rubrique antérieurement consacrée aux Charges immobilisées. Il est créé un compte 475 Actif et Passif destiné à enregistrer les soldes restants des comptes supprimés ou traités autrement.

En revanche, le montant inscrit au compte 109 « Apporteurs, capital souscrit non appelé » représentant la créance globale de l'entité sur les apporteurs de capitaux continue à figurer en seconde ligne au passif du bilan en moins des capitaux propres.

En ce qui concerne le format du bilan, le SYSCOHADA révisé prévoit deux (2) modèles de présentation :

- Un mode « Paysage » qui présente l'avantage d'avoir sur une seule page l'ensemble des valeurs actives et passives de l'entité en lieu et place des quatre (4) pages de la version antérieure.
- Un mode « Portrait » qui présente sur une première page, l'actif et, sur une deuxième page, le passif.

Les entités ont le choix entre l'une ou l'autre présentation.

Section 1.2 Compte de résultat

Le compte de résultat ne fait pas l'objet de modification majeure. La distinction « Activités Ordinaires » (AO) et « Hors Activités Ordinaires » (HAO) est maintenue, les charges et produits hors activités ordinaires correspondant 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 (PCGO) préconise la présentation d'un compte de résultat en liste. Celle-ci, moins lourde que les quatre (4) pages de la version antérieure, présente également l'avantage de mettre en évidence en cascade, de façon claire, les soldes intermédiaires de gestion retenus par le Plan Comptable OHADA, à savoir :

- la Marge commerciale,
- la Valeur ajoutée,
- l'Excédent Brut d'Exploitation (EBE), proche de la notion d'EBITDA des analystes financiers,
- le Résultat financier,
- le Résultat Hors Activités Ordinaires (HAO),
- le Résultat net.

Section 1.3 Tableau des flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie remplace le Tableau Financier des Ressources et des Emplois (TAFIRE) qui se présentait sur quatre (4) pages et que les entités avaient du mal à remplir.

Le tableau des flux de trésorerie se présente quant à lui que sur une seule page en mode portrait, et résume les entrées et les sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie de l'exercice classées en trois (3) catégories :

- les flux de trésorerie des activités opérationnelles,
- les flux de trésorerie des activités d'investissement,
- les flux de trésorerie des activités de financement.

Schématiquement, le tableau des flux de trésorerie se présente de la manière suivante :

A	Trésorerie Nette au 1^{er} janvier
B	<i>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</i>
C	<i>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement</i>
D	<i>Flux de trésorerie provenant des activités de financement</i>
F = B+C+D	Variation de la trésorerie nette de la période
G= F+A	Trésorerie Nette au 31 décembre

1.3.1 Le tableau de trésorerie tel que préconisé par le SYSCOHADA révisé

A) Flux de trésorerie issus 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.

En résumé, ces flux de trésorerie s'obtiennent de la manière suivante à partir de la Capacité d'autofinancement globale (CAFG) :

	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 financières (Exercices N - N-1) (1) et (a)
	+ 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 cessions et acquisition ou production d'immobilisations. Ces variations sont prises en compte pour déterminer les décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations (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 liées aux subventions d'investissement par exemple) ;
 - de la variation des écarts 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 titres 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 charges ou de produits retenu pour le calcul de la capacité d'autofinancement globale.

Pour rappel, le Capacité d'autofinancement globale (CAFG) s'obtient en rajoutant à l'Excédent Brut d'exploitation, les produits « encaissables » restants (après calcul de l'E.B.E.) et en déduisant les charges « décaissables » restantes (après calcul de l'E.B.E.). Pratiquement, la formule de calcul s'établit comme suit :

Excédent Brut d'Exploitation
+ Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations (compte 654)
-Produits de cessions courantes d'immobilisations (compte 754)
+ 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
= Capacité d'autofinancement globale

B) Flux de trésorerie issus des activités d'investissement

Les activités d'investissement correspondent à l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et 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...), 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 participation et autres titres 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.

En revanche, les variations d'immobilisations qui n'ont pas généré un flux de trésorerie ne figurent pas dans le tableau des flux. Exemples : l'acquisition d'une entité au moyen d'une émission d'actions, « acquisition » d'une immobilisation dans le cadre d'un contrat de location financement.

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 obtenir les décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières.
- (2) = Prix de cession des immobilisations – variation des créances sur cessions d'immobilisations (Exercices N – N-1).

C) Flux de trésorerie issus 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 remboursements d'emprunts ;
- sorties de trésorerie liées au remboursement de la dette de location-financement lorsque l'entité est le preneur d'un contrat de location-financement.

Si l'acquisition d'immobilisation liée à un contrat de location-financement 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-financement, seule la quote-part du loyer relative aux intérêts (compte 672 Intérêts dans loyers de location-financement) est maintenue dans les flux provenant des activités opérationnelles. La part du décaissement relative au remboursement de la dette (compte 17 Dettes de location-financement) 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 généré 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 :

Augmentation 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)

1.3.2 Le tableau de trésorerie préconisé par la norme IAS 7

Les entités dont les titres de capital font l'objet d'une cotation à une Bourse des Valeurs ou qui sollicitent un financement par appel public à l'épargne doivent établir des états financiers de synthèse en normes comptables

internationales IFRS, en particulier un tableau des flux de trésorerie selon un des deux modèles prescrits par la norme comptable internationale IAS 7.

Selon IAS 7, les flux de trésorerie doivent être présentés soit selon la méthode directe, soit selon la méthode indirecte, cette dernière étant proche de celle préconisée par le SYSCOHADA révisé. IAS 7 encourageant les entités à utiliser la méthode directe, celle-ci se présente de la manière suivante :

- Chaque catégorie importante de flux de trésorerie est présentée séparément et, sauf exception spécifique, les flux de trésorerie entrants sont présentés séparément des flux de trésorerie sortants.
- Un exemple de tableau de flux de trésorerie établi selon la méthode directe est présenté ci-après.

<i>Flux de trésorerie relatifs aux activités d'exploitation</i>	
Encaissements reçus des clients	(+)
Versements aux fournisseurs et au personnel	(-)
Intérêts et dividendes payés	(-)
Impôts sur les bénéfices payés	(-)
Autres décaissements d'exploitation	(-)
Trésorerie générée par les activités d'exploitation	(+)
Flux net de trésorerie relatif aux activités d'exploitation (I)	(+) ou (-)
<i>Flux de trésorerie relatifs aux activités d'investissement</i>	
Acquisition de la filiale X sous déduction de la trésorerie acquise	(-)
Cession de la filiale Y	(+)
Acquisition d'immobilisations	(-)
Acquisition de placements	(-)
Encaissements résultant de la cession d'immobilisations	(+)
Encaissements résultant de la cession de placements	(+)

Intérêts encaissés	(+)
Dividendes reçus	(+)
Flux net de trésorerie des activités d'investissement (II)	(+) ou (-)
<i>Flux de trésorerie relatifs aux activités de financement</i>	
Augmentation de capital en espèces	(+)
Remboursement de capital en espèces	(-)
Emissions d'emprunts (autres que de trésorerie court terme)	(+)
Remboursement d'emprunts (autres que de trésorerie)	(-)
Remboursements de dettes résultant de contrats de location-financement	(-)
Flux net de trésorerie des activités de financement (III)	(+) ou (-)
<i>Variation nette de la trésorerie (IV) = I + II + III</i>	
Effet des variations des taux de change (V)	
<i>Trésorerie au début de l'exercice (VI)</i>	
<i>Trésorerie à la clôture de l'exercice (VII) = VI + IV + V</i>	

CHAPITRE DEUXIEME

ACTIF

Section 2.1 Suppression des charges immobilisées

2.1.1 Rappel de la notion de charges immobilisées

La version antérieure du SYSCOHADA autorisait l'inscription dans le haut du bilan de certaines catégories de dépenses à amortir entre trois (3) et cinq (5) ans et qui ne répondaient pas à la définition d'un actif. Elle permettait également que le plan d'amortissement de ces dépenses soit révisé en cas de bénéfices suffisants afin de les amortir entièrement et permettre la distribution de dividendes. Ces dépenses concernaient les catégories suivantes :

201 FRAIS D'ETABLISSEMENT	202 CHARGES A REPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES
2011 Frais de constitution	2021 Charges différées
2012 Frais de prospection	2022 Frais d'acquisition d'immobilisations
2013 Frais de publicité et de lancement	2026 Frais d'émission des emprunts
2014 Frais de fonctionnement antérieurs au démarrage	2028 Charges à étaler
2015 Frais de modification de capital	206 PRIMES DE REMBOURSEMENT DES OBLIGATIONS
2016 Frais d'entrée à la Bourse	2061 Obligations ordinaires
2017 Frais de restructuration	2062 Obligations convertibles
2018 frais divers d'établissement	2068 Autres emprunts obligataires

2.1.2 Ce que prévoit le SYSCOHADA révisé

Compte tenu de la définition précise d'un actif, donnée dans le nouveau Référentiel, ces dépenses n'ont plus lieu d'être maintenues à l'actif du bilan.

S'agissant d'un changement de réglementation comptable, l'incidence doit être effectuée pour un montant net d'impôt sur le compte « Report à nouveau ». Cependant, comme indiqué à la page 952 du nouveau référentiel, « pour éviter que l'effet cumulé des imputations sur les capitaux propres n'entraîne une perte de la moitié du capital de certaines entités (Articles 371 et 664 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE), le SYSCOHADA révisé préconise l'utilisation du compte 475 créé exclusivement à cet effet ».

La disposition prévue ci-avant n'exclut pas, à notre avis, la possibilité pour une entité qui le souhaiterait d'enregistrer ces imputations directement sur ses capitaux propres, notamment si ces derniers sont très largement positifs. Cette décision améliorerait de surcroît la qualité de l'information financière produite par cette entité.

En ce qui concerne le reliquat des frais d'acquisition d'immobilisations, rien ne s'oppose à ce qu'il soit viré dans la valeur brute des immobilisations concernées et amortie sur la durée de vie résiduelle desdites immobilisations.

Quant aux autres charges immobilisées subsistant à l'ouverture de l'exercice 2018 (hors primes de remboursement, et frais de prospection de ressources minérales), le SYSCOHADA révisé précisent qu'elles doivent être virées au compte 4751 « Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte d'actif » par les entités qui n'auraient pas opté pour une imputation directe de ces montants sur les capitaux propres, et qu'elles soient reprises sur l'exercice 2018 ou étalée sur la période restant à amortir sans dépasser cinq (5) ans, par le biais des comptes de charges par nature.

Exemple : une entreprise présente au 1^{er} janvier 2018 un compte de charges immobilisées non amorties de 1.000 dont la durée résiduelle d'amortissement est de deux (2) ans. Le taux d'impôt en vigueur dans l'Etat-partie est de 25%.

1^{ère} option : l'entreprise opte pour une imputation totale de ces charges sur ses capitaux propres, à charge pour elle de donner toutes les justifications nécessaires dans ses notes annexes et de prévoir une résolution à ce sujet en Assemblée générale ordinaire.

<p>Compte 121 Report à nouveau créditeur</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Débit : 750</p>	<p>Compte 20 Charges immobilisées</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Crédit : 1.000</p>
<p>Compte 891 Impôt sur le résultat</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Débit : 250</p>	

Ces charges différées revêtant un caractère déductible, le montant de 1.000 ferait l'objet d'une déduction fiscale extracomptable dans la déclaration fiscale de l'entreprise au 31 décembre 2018.

2^{ème} option : l'entreprise opte pour le reclassement de ces montants dans le compte transitoire prévu par le SYSCOHADA révisé.

Compte 4751 Compte transitoire – Actif-	Compte 20 Charges immobilisées
Débit : 1.000	Crédit : 1.000

Puis, soit l'entreprise enregistre la totalité de ce montant dans les comptes de charges par nature concernés :

Comptes 61/62/63..Charges par nature	Compte 4751 Compte transitoire – Actif -
Débit : 1.000	Crédit : 1.000

Soit elle choisit d'étaler ces charges en compte de résultat sur la durée résiduelle de deux (2) ans, ce qui équivaldrait pour chacun des exercices 2018 et 2019, à enregistrer l'écriture suivante :

Comptes 61/62/63..Charges par nature	Compte 4751 Compte transitoire – Actif -
Débit : 500	Crédit : 500

En ce qui concerne les Primes de remboursement inscrites au compte 206, dans les Charges immobilisées, rappelons qu'elles correspondent à la différence entre la valeur nominale des obligations émises par l'entité et la valeur de remboursement pour un montant supérieur de ces mêmes obligations. Comme pour les autres charges immobilisées, le SYSCOHADA révisé prévoit que les soldes restants au 1^{er} janvier 2018 soient soldés par le débit du compte 161 Emprunts obligataires et qu'au fur et à mesure du remboursement des obligations, ces primes soient enregistrées au débit du compte de charge 6714 « Primes de remboursement des obligations » au prorata des intérêts courus selon, à notre avis, la formule suivante :

Montant des primes de remboursement * Intérêts de l'exercice / \sum Intérêts de l'emprunt

Les primes de remboursement non échues sont inscrites dans les notes annexes en Engagements Hors Bilan.

2.1.3 Existence d'un solde débiteur du compte 4751 et distribution de dividendes

La question se pose de la possibilité de procéder à une distribution de dividendes en présence d'un compte de transition 4751 dont le solde est débiteur en fin d'exercice. Ce dernier étant constitué de reliquats d'actifs fictifs, une distribution de dividendes ne serait, à notre avis, possible que si après la distribution envisagée, il subsistait dans les capitaux propres des réserves libres d'un montant au moins égal au solde débiteur du compte de transition 4751.

Quelles sont les réserves considérées comme libres ? La doctrine comptable française (Mémento comptable Francis Lefebvre § 2986), considère comme réserves libres les primes liées au capital (comptes 105 dans la nomenclature comptable du Plan Comptable Général OHADA) et les Autres réserves (comptes 118 dans la nomenclature comptable du Plan Comptable Général OHADA).

La comparaison entre le montant des réserves libres et celui des frais non amortis doit être effectuée, à notre avis, lors du projet d'affectation du résultat de l'exercice, donc antérieurement à la tenue de l'assemblée générale ordinaire chargée d'approuver les états financiers annuels et l'affectation du résultat de l'exercice. Deux situations peuvent se présenter :

- a) Le montant des réserves libres avant affectation est inférieur au montant net des frais non encore amortis figurant dans le compte 4751. Si le bénéfice de l'exercice est suffisant, un complément de réserves libres doit être constitué avant toute distribution par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice ou le report à nouveau. Si cela n'est pas possible, aucune distribution ne devra être envisagée.
- b) Le montant des réserves libres avant affectation est supérieur au montant net des frais non encore amortis figurant dans le compte 4751. Aucun complément n'est donc à effectuer. Il est possible de distribuer non seulement le bénéfice (plus ou moins le report à nouveau antérieur et les affectations aux différentes réserves non libres), mais également une partie des réserves libres (au-delà des frais non encore amortis).

2.1.4 Traitement fiscal

Le transfert en 475 des charges immobilisées et leur imputation totale en charge ou leur étalement en comptes de charges posent le problème de justification fiscale d'une charge par nature sans justificatif spécifique. Pour les besoins de déductibilité fiscale, il n'est pas recommandé de passer le solde du compte charges immobilisées en report à nouveau, sauf si ce traitement

comptable est accepté au plan fiscal par les autorités fiscales de l'Etat-partie dans lequel opère l'entité.

Lorsque la législation fiscale de l'Etat partie ne reconnaît pas la constatation de la charge par nature provenant du compte 475, il conviendra de procéder comme suit :

- enregistrer, dans un premier temps, en charge l'ancienne charge immobilisée par le crédit du compte 475 comme indiqué dans le SYSCOHADA révisé,
- constater, dans un deuxième temps, une écriture d'ordre fiscale consistant à débiter le compte de dotations aux amortissements des charges immobilisées par le crédit du compte 781 Transferts de charges d'exploitation ou 787 Transferts de charges financières.

Section 2.2 Frais de recherche et de développement

2.2.1 Panorama des changements intervenus

Les changements induits par le SYSCOHADA révisé peuvent être résumés de la manière suivante :

- Les définitions retenues sur ce thème sont alignées sur la norme comptable internationale IAS 38 et ses divers amendements. Elles sont plus complètes et présentent des développements plus importants que dans l'ancienne version du SYSCOHADA.
- Les différentes catégories de frais de recherche et de développement ont été ramenées de trois (3) catégories à deux (2) catégories avec une définition unique et globale des frais entrant dans la phase de recherche.
- Le SYSCOHADA révisé fixe une exception à la comptabilisation immédiate en charges des dépenses encourues pour la recherche lorsque celles-ci sont encourues dans le cadre d'un regroupement d'entités : en effet, 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).
- Les critères rendant obligatoires l'activation des dépenses de développement passent de cinq (5) à six (6) avec un accent particulier

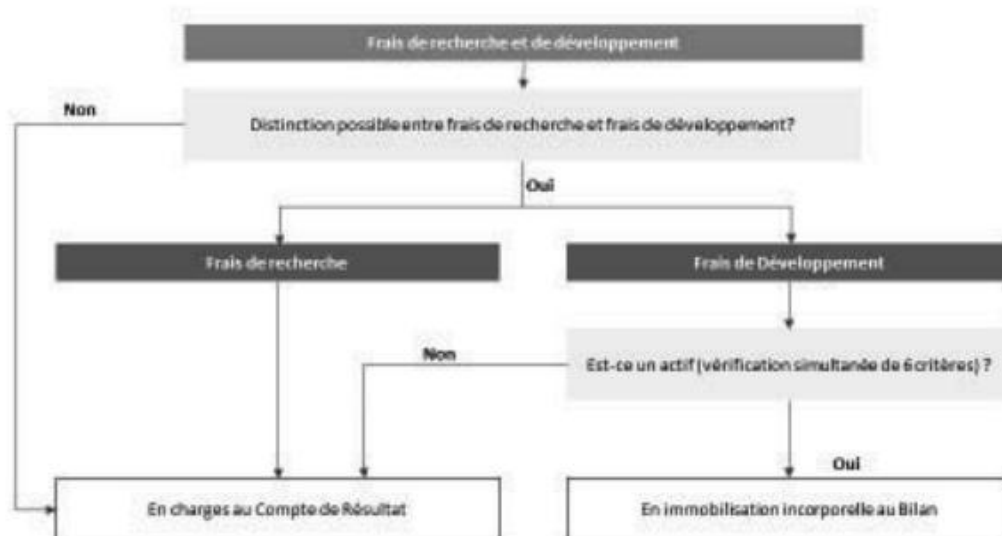
mis sur la faisabilité technique du projet, l'intention de le poursuivre à son terme, de disposer des ressources techniques et financières suffisantes pour l'achever, et de démontrer que le projet générera des avantages économiques à l'entité. Ces six (6) conditions sont plus précisément :

- 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 ;
 - la capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
 - la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables ;
 - la disponibilité des ressources techniques, financières et autres appropriées pour achever le développement, utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ;
 - la capacité à évaluer de manière fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.
- L'option comptable d'enregistrer en charges les frais de développement qui remplissent tous les critères d'activation est supprimée. Désormais, il n'y a plus d'option, les frais de développement qui remplissent les six (6) conditions ci-avant pour être activés doivent obligatoirement l'être.
- La date d'activation a été clairement définie : elle correspond à la date à laquelle tous les critères d'activation sont réunis sans possibilité de traitement rétrospectif, ce qui signifie que seules les dépenses engagées à la date à laquelle les six (6) critères sont remplis doivent être activées.
- La date du début d'amortissement et la durée d'amortissement des dépenses de développement immobilisées sont elles aussi clairement précisées. L'amortissement est étalé sur la durée d'utilisation de l'actif considéré et 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.

- Le SYSCOHADA révisé clarifie la nature des dépenses de développement qui doivent être activées. Ainsi, doivent être exclues des montants activables les dépenses suivantes :
 - Les coûts de lancement, dont la 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 (engagées avant que l'actif n'atteigne le niveau de performance prévu).
 - Les dépenses au titre de la formation du personnel pour utiliser l'actif.
- Les dépenses ultérieures concernant un projet de recherche et de développement en cours acquis séparément ou lors d'un regroupement d'entreprises doivent suivre les mêmes principes que ceux relatifs aux projets de recherche et de développement générés en interne, à savoir que ces dépenses doivent être rajoutées à la valeur comptable du projet de recherche et de développement en cours ou acquis, s'il s'agit de dépenses de développement qui satisfont aux critères de comptabilisation à l'actif.
- Il n'y a plus d'obstacle à une distribution de dividendes en présence de frais de développement non encore amortis. L'ancien référentiel étant proche de la conception comptable française des frais de recherche et de développement devant être amortis sur une durée ne devant excéder cinq (5) ans, une distribution de dividendes en présence de frais de développement non amortis n'était possible que sous condition que subsistent dans les capitaux propres, après distribution, un montant de réserves libres au moins égal au montant des frais non amortis. La nouvelle approche retenue par le SYSCOHADA révisé étant celle de la norme comptable internationale IAS 38, les frais de recherche et de développement reçoivent un traitement identique à celui de tous les autres actifs amortissables sur leur durée d'utilisation estimée.

Une synthèse de l'approche à retenir figure dans le schéma ci-après.

• Synthèse traitement comptable des frais de R&D:



Exemple d'application extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé : un laboratoire pharmaceutique a engagé au cours de l'exercice N des dépenses de recherche et de développement concernant un médicament M1 dont il souhaiterait obtenir l'agrément et une autorisation de mise sur le marché. Ces frais s'élèvent à 330.000.000 F et se décomposent de la manière suivante :

- Frais de recherche fondamentale : 30.000.000 F
- Frais de recherche appliquée au médicament M1 : 90.000.000 F
- Frais de développement du médicament M1 : 210.000.000 F dont 100.000.000 F de Janvier à Avril N, et 110.000.000 F de début Mai à fin Décembre N.
- Les services techniques et financiers du laboratoire considèrent que les 6 critères d'activation des frais ont été réunis début Mai N et que par la suite un brevet pour ce médicament a été déposé fin décembre N. Les frais activables ont été estimés à 110.000.000 F.
- La totalité de ces frais a été enregistrée dans les comptes de charges par nature jusqu'au 31 décembre N.
- Le dépôt du brevet a occasionné 750.000 F de frais.

Les écritures à comptabiliser se présentent comme suit :

En cours d'exercice, de janvier à décembre N :

Comptes 61/62/63
/64..Charges par nature

Débit :	
330.000.000	

Compte 40 Fournisseurs

	Crédit :
	330.000.000

Au 31 décembre N, inscription à l'actif des dépenses activables :

Compte 211 Frais de
développement

Débit : 110.000.000	
---------------------	--

Compte 721 Production
immobilisée –
Immobilisations incorporelles

	Crédit : 110.000.000
--	----------------------

Au 31 décembre N, virement du solde du compte 211 Frais de développement dans le compte d'actif 2121 Brevet, et acquittement des frais de dépôt du brevet. Le brevet figure pour une valeur globale de 110.750.000 à l'actif du bilan, frais de dépôt compris.

Compte 2121 Brevet

Débit : 110.000.000	
---------------------	--

Compte 211 Frais de
développement

	Crédit : 110.000.000
--	----------------------

Compte 2121 Brevet

Débit : 750.000	
-----------------	--

Compte 5211 Banque

	Crédit : 750.000
--	------------------

2.2.2 Dépenses pour commandes de tiers ou concours à la création d'un bien corporel

Le SYSCOHADA révisé a également traité du cas des dépenses de recherche et de développement réalisées dans le cadre de commandes de tiers, rappelant que les développements ci-dessus concernent 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 des tiers. Ces frais sont inscrits dans les comptes de charges par nature 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 en fin d'exercice. Si la commande nécessite des équipements spécifiques que l'entité est obligée d'acquérir, ces derniers sont enregistrés dans les immobilisations corporelles et la charge d'amortissement relative à la période de production est incorporée dans le coût de la commande.

Enfin, le SYSCOHADA révisé a précisé le traitement des dépenses de recherche et de développement concourant à la création d'un bien corporel. Celles-ci doivent être enregistrées au compte d'immobilisation corporelle ou de stock approprié et non dans le compte 211 Frais de développement.

2.2.3 Décomptabilisation des dépenses de développement

Une immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée lors de sa sortie (par exemple par vente ou par 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 (Compte 821 Produits de cession d'immobilisations incorporelles) et la valeur comptable de l'actif (Compte 811 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations incorporelles).

Par ailleurs, en cas d'échec du projet de développement ou lorsque les conditions d'activation des dépenses ne sont plus réunies, les frais de développement antérieurement immobilisés doivent être immédiatement sortis de l'actif. A cet effet, le compte 211 Frais de développement est crédité par le débit :

- du compte 2811 Amortissements des frais de développement,
- et du compte 81 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations incorporelles pour la fraction des frais de développement non encore amortie.

2.2.4 Traitement fiscal

Les dépenses qui remplissent les conditions d'activation qui sont portées en immobilisations incorporelles font l'objet d'amortissements et éventuellement de dépréciations. Les amortissements correspondent à l'étalement de la base amortissable avant ou après une dépréciation selon le mode d'amortissement le plus approprié.

Les divergences avec la fiscalité relatives aux amortissements pourraient provenir de :

- la détermination d'une valeur résiduelle en fin de période d'amortissement de l'actif alors que la législation fiscale de l'Etat partie ne reconnaît pas la prise en compte de la valeur résiduelle,
- la durée d'amortissement économique qui découle de la durée d'utilisation de l'actif qui pourrait être différente de la durée de l'amortissement fiscal,
- la méthode d'amortissement notamment celles basées sur les unités d'œuvre alors que la législation fiscale de l'Etat partie ne reconnaît que l'amortissement linéaire ou dégressif,
- la prise en compte des coûts d'emprunts pour les actifs éligibles alors que la législation fiscale de l'Etat partie traite les intérêts et autres coûts d'emprunts comme des charges déductibles l'année de leur constatation en charges,
- le calcul des amortissements après constatation d'une dépréciation que la provision constatée soit déductible ou non en raison de la distinction qui est faite en fiscalité entre les dotations aux amortissements et les (dotations pour) dépréciations de l'exercice.

Lorsque ces divergences conduisent à un amortissement comptable supérieur à l'amortissement fiscalement déductible, les retraitements extra-comptables suivants doivent être effectués :

- en cours d'amortissement comptable de l'immobilisation : réintégration de la fraction de l'amortissement comptable excédant l'amortissement fiscalement déductible,
- après la fin de l'amortissement comptable : déduction de l'amortissement fiscalement déductible selon le plan d'amortissement fiscal initial,
- lors de la cession ou de la mise au rebut de l'immobilisation : constatation de la valeur nette comptable et déduction du solde d'amortissements antérieurement réintégrés et non encore déduits.

Lorsque l'amortissement comptable est inférieur à l'amortissement fiscalement déductible (notamment en raison d'une divergence de taux), il convient de constater un amortissement dérogatoire (par le débit du

compte 851 et le crédit du compte 151) et aucun retraitement extra comptable n'est alors nécessaire. L'amortissement dérogatoire constitué est utilisé à la fin de l'amortissement fiscal par Débit du compte 151 et le Crédit du compte 861. Ainsi, l'impact de l'amortissement comptable sur le résultat d'exploitation sera identique sur toute la période d'amortissement de cette immobilisation, et ce, même sur la période post amortissement fiscalement déductible.

Section 2.3 Brevets, licences, marques, logiciels, sites internet et autres droits similaires

Le SYSCOHADA révisé innove sur ces sujets qui ont été en grande partie occultés dans l'ancien Référentiel obligeant les opérateurs à se référer à d'autres référentiels comptables pour pouvoir être en mesure d'assurer une traduction comptable correcte de leurs opérations portant sur ces thèmes ou à utiliser certaines pratiques de place très souvent incohérentes entre elles.

2.3.1 Brevets

Le SYSCOHADA révisé donne une définition précise d'un brevet précisant qu'il s'agit « d'un titre donnant à un inventeur d'un produit ou d'un procédé susceptible d'applications industrielles, ou à son cessionnaire, un monopole d'exploitation pendant un certain temps ».

Cette définition indique que la durée d'utilisation des avantages économiques liés à un brevet est définissable et limitée dans le temps, d'où l'obligation d'amortir un brevet.

La comptabilisation initiale d'un brevet dépend s'il est acquis ou généré en interne au sein de l'entité.

A) Les brevets acquis

Ils sont comptabilisés en immobilisation incorporelle dans le compte 2121 Brevets à leur coût d'acquisition à condition que les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle soient remplis.

Lorsque les brevets sont acquis moyennant le paiement d'une redevance calculée sur un chiffre d'affaires pendant une certaine durée, leur coût d'acquisition s'obtient comme suit :

- la partie fixe payable dès la conclusion du contrat représente une immobilisation incorporelle à enregistrer au compte 2121 Brevets ;
- si la partie variable peut faire l'objet d'une évaluation fiable, le montant à immobiliser indiqué ci-dessus sera complété par la valeur actualisée des redevances variables calculées sur les chiffres d'affaires futurs. Le coût

du brevet et de la dette correspondante seront considérés comme des montants définitifs et tout ajustement futur de la dette due au passage du temps ou à la variation non prévue des redevances sera comptabilisée en compte 831 Charges Hors activités ordinaires (HAO) ou en 841 Produits HAO ;

- si la partie variable ne peut faire l'objet d'une évaluation fiable, seule la partie fixe figurera en immobilisation incorporelle. Les redevances seront comptabilisées en charges de la période sur chacun des exercices au cours duquel elles sont engagées, dans le compte 634 Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires.

Le SYSCOHADA révisé, en page 579, prévoit également une autre solution, lorsque les redevances futures ne peuvent être évaluées de manière fiable, pour déterminer le coût du brevet. Il s'agit de retenir en tant que valeur actuelle, la valeur retenue par les parties pour le paiement des droits d'enregistrement.

Exemple d'application extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé, d'un brevet acquis au moyen d'une part fixe et d'une part variable

Énoncé : une entité a acquis un brevet le 1^{er} janvier N moyennant un versement immédiat de 50.000 KF et de redevances annuelles de 1% du chiffre d'affaires, payables pendant 3 ans le 31 décembre de chaque année. Le taux d'actualisation correspondant au taux d'endettement marginal de l'entité est de 10%. Le chiffre d'affaire prévisionnel est de 2.500.000 KF. L'entité pense exploiter ce brevet pendant 10 ans.

Le chiffre d'affaires s'est en définitive élevé à 3.250.000 KF fin N, 2.250.000 KF fin N+1 et 2.000.000 fin N+2.

Solutions :

a) Coût du brevet si le chiffre d'affaires ne peut pas être évalué de manière fiable : il s'élève à 50.000 KF. Les parties ont également la possibilité de retenir la valeur utilisée pour acquitter les droits d'enregistrement.

b) Coût du brevet si l'entité estime être en mesure d'estimer les chiffres d'affaires de manière fiable : 50.000 KF + la valeur actualisée des redevances à acquitter sur 3 ans, soit une valeur d'entrée du brevet de : $50.000 \text{ KF} + (2.500.000 * 1\%) / (1,10)^3 = \underline{112.170 \text{ KF}}$

Ecritures comptables si le chiffre d'affaires ne peut être évalué de manière fiable :

En début d'exercice N

Compte 2121 Brevets

Débit : 50.000

Compte 521 Banques

Crédit : 50.000

En fin N :

Comptes 6342 Redevances pour brevets

Débit : $3.250.000 * 1\% = 32.500$

Compte 521 Banques

Crédit : 32.500

Comptes 6812 Dotation aux amortissements Immobilisations incorporelles

Débit : $50.000 / 10 = 5.000$

Compte 2812 Amortissements des brevets

Crédit : 5.000

En fin N+1

Comptes 6342 Redevances pour brevets

Débit : $2.250.000 * 1\% = 22.500$

Compte 521 Banques

Crédit : 22.500

Comptes 6812 Dotation aux amortissements – Immobilisations incorporelles

Débit : 5.000

Compte 2812 Amortissements des brevets

Crédit : 5.000

En fin N+2

Comptes 6342 Redevances
pour brevets

Débit :
2.000.000 * 1%
= 20.000

Compte 521 Banques

Crédit : 20.000

Comptes 6812 Dotation aux
amortissements Immobilisations
incorporelles

Débit : 5.000

Compte 2812 Amortissements
des brevets

Crédit : 5.000

Ecritures comptables si le chiffre d'affaires peut être estimé de manière fiable :

En début d'exercice N

Compte 2121 Brevets

Débit : 50.000

Compte 521 Banques

Crédit : 50.000

Compte 2121 Brevets

Débit : 62.170

Compte 4811 Fournisseurs
d'investissements

Crédit : 62.170

En fin N

Comptes 4811 Fournisseurs
d'investissements

Débit	:	
3.250.000	*	1%
=		32.500

Compte 521 Banques

	Crédit : 32.500
--	-----------------

Comptes 6812 Dotation aux
amortissements Immobilisations
incorporelles

Débit : 112.170	/10	
=		11.217

Compte 2812
Amortissements des brevets

	Crédit : 11.217
--	-----------------

En fin N+1

Comptes 4811 Fournisseurs
d'investissements

Débit :		
2.250.000	*	1%
=		22.500

Compte 521 Banques

	Crédit :
	22.500

Comptes 6812 Dotation aux
amortissements Immobilisations
incorporelles

Débit : 112.170	/ 10	
=		11.217

Compte 2812
Amortissements des brevets

	Crédit : 11.217
--	-----------------

En fin N+2

Comptes 4811 Fournisseurs
d'investissements

Débit : 7.170

Compte 521 Banques

Crédit :
20.000

Comptes 831 Charges Hors Activités
Ordinaires

Débit : 12.830

Comptes 6812 Dotation aux
amortissements immobilisations
incorporelles

Débit : 11.217

Compte 2812
Amortissements des brevets

Crédit : 11.217

B) Les brevets générés en interne

Ils nécessitent des phases de recherche et de développement qui suivent les différentes étapes décrites à la section 2.2 Frais de recherche et de développement ci-avant. Comme il a été indiqué, le compte 2121 Brevets sera débité des frais de développement supportés à partir du moment où les six (6) critères d'activation auront été remplis, augmenté des frais de dépôt du brevet, en contrepartie du compte 211 Frais de développement et du compte constatant le paiement des frais de dépôt.

Chaque brevet sera amorti sur la durée estimée de consommation des avantages économiques et la date de départ du calcul des amortissements est la date d'acquisition, pour les brevets acquis, la date de dépôt, pour les brevets créés en interne.

2.3.2 Licences

Le SYSCOHADA révisé donne une large définition du contrat de licence, ou de la licence d'exploitation, qu'il est possible de résumer comme un « acte par lequel le propriétaire d'une marque ou d'un droit donne à un tiers la possibilité de vendre un ou plusieurs de ses produits ou d'exploiter un droit moyennant paiement d'une redevance ».

Les licences doivent être comptabilisées en immobilisations incorporelles au coût d'acquisition au débit du compte 2122 Licences dès lors que les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle ont été remplis, et leur amortissement doit être constaté sur la durée probable d'utilisation qui ne peut excéder la durée de l'autorisation obtenue.

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 de la manière suivante :

- La partie fixe de la rémunération s'analyse comme une immobilisation incorporelle à inscrire à l'actif dès l'attribution de l'autorisation (voir l'exemple d'application ci-avant concernant les brevets) en contrepartie d'une dette au passif du bilan.
- Si la part variable assise généralement sur le chiffre d'affaires ne peut être évaluée de façon suffisamment fiable, celle-ci sera comptabilisée en charge de la période sur chacun des exercices au cours duquel elle est engagée (voir l'exemple d'application ci-avant concernant les brevets). Toutefois, si l'entité estime qu'elle peut évaluer de manière suffisamment fiable la part variable de la redevance, elle comptabilisera à l'actif la part fixe et la part variable correspondant aux redevances actualisées (voir l'exemple d'application ci-avant concernant les brevets). Cette évaluation doit être considérée comme définitive et ne peut pas être revue pendant l'exploitation.

2.3.3 Droits d'exclusivité publics

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...).

Ces 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.

Quel serait alors le traitement comptable prévu par le SYSCOHADA révisé en cas d'acquisition d'une licence de téléphonie mobile auprès de l'autorité administrative d'un Etat-Partie pour un montant par exemple de 40 millions de KF ? L'entité devrait, à notre avis, enregistrer en immobilisation incorporelle, à l'actif du bilan, le coût d'acquisition de la licence d'exploitation avec en contrepartie, au passif, une dette envers l'Etat-Partie, et ce, pour 40 millions de KF, le SYSCOHADA révisé n'autorisant pas, dans les comptes, d'actualisation d'une dette avec paiement différé (§11.1.2 page 121 du Référentiel comptable). Une information s'avère toutefois utile dans

les Notes annexes sur l'écart entre la valeur nominale de la dette et sa valeur actualisée.

Exemple : en supposant que la dette de 40 millions de KF soit amortie en 4 ans sur la base d'un paiement à chaque fin d'année de 10 millions de KF, la valeur actualisée de la dette s'établit, avec un taux d'actualisation de 10%, à 32 millions de KF. L'écart de 8 millions de KF devra être indiqué dans les Notes annexes.

A noter que si les comptes avaient été établis en normes IFRS, la valeur de la licence et de la dette initiale aurait été de 32 millions de KF et non de 40 millions de KF, la dette en IFRS évoluant par la suite, en diminution du fait des remboursements, mais en augmentation du fait du passage du temps (désactualisation) enregistré en charges financières.

Les droits d'exclusivité publics acquis à titre gratuit devraient être enregistrés à leur valeur actuelle, ce qui supposerait l'existence d'un marché actif. Par prudence, le SYSCOHADA révisé considère que ces droits publics acquis à titre gratuit ont une valeur nulle. Une information devra à ce sujet figurer dans les Notes annexes.

Le traitement des baux emphytéotiques est abordé dans la Cinquième partie - Chapitre 1 - du présent ouvrage.

2.3.4 Logiciels

Un logiciel est un ensemble de séquences d'instructions interprétables par une machine et d'un jeu de données nécessaires à ces opérations.

Les logiciels constituent des droits incorporels protégés juridiquement.

Le SYSCOHADA révisé prévoit des traitements comptables différenciés suivant la nature des logiciels.

A) Les logiciels indissociables du matériel

Il s'agit des systèmes d'exploitation et logiciels intégrés au matériel informatique. Ces logiciels indissociables sont comptabilisés en immobilisations corporelles avec le matériel auquel ils sont rattachés.

B) Les logiciels acquis ou fabriqués, utilisés dans un projet de développement

Lorsqu'ils sont utilisés dans un projet plus global, ils suivent le traitement comptable des projets auxquels ils se rapportent, c'est-à-dire, en résumé, que :

- les coûts engagés dans la phase de recherche sont obligatoirement constatés en charges ;

- les coûts engagés durant la phase de développement sont activés dès lors que les six (6) critères d'activation sont réunis.

C) Les logiciels autonomes (ou dissociés)

- S'ils sont destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité, les logiciels autonomes à usage interne acquis constituent des immobilisations incorporelles à enregistrer au débit du compte 2131 Logiciels par le crédit du compte 4811 Fournisseurs d'immobilisations incorporelles.

Le coût d'acquisition est formé du prix d'achat convenu et des frais accessoires, c'est-à-dire de l'ensemble des 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 donc exclues toutes les charges engagées postérieurement, telles celles liées à la saisie des données engagées à partir du lancement de l'exploitation chez l'utilisateur et les frais de formation des utilisateurs.

Certains logiciels de peu de valeur peuvent être directement enregistrés en charges, sous réserve d'en vérifier la déductibilité fiscale auprès de l'administration fiscale de l'Etat-partie concerné.

A compter de sa date d'acquisition, le coût du logiciel doit être réparti sur sa durée probable d'utilisation qui doit tenir compte de la date à laquelle le logiciel ne répondra plus aux attentes de l'entité, compte tenu des évolutions des techniques dans le domaine des logiciels. Des amortissements dérogatoires pourraient devoir être constatés si les durées fiscales d'amortissement s'avèreraient plus courtes que celles définies par l'entité.

Les logiciels sous licence d'exploitation sont considérés comme acquis même si l'entité n'en est pas propriétaire car elle dispose d'un droit d'utilisation accordé par le contrat qui constitue la protection juridique et doivent figurer dans les immobilisations incorporelles à un coût d'acquisition constitué par :

- le versement unique éventuel effectué en début de contrat,
- la redevance fixe ou variable étalée 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. Un exemple de calcul figure à la partie consacrée à l'étude des brevets en 2.3.1.

Dans le cas des contrats de services permettant d'utiliser un logiciel à distance par le biais d'une simple connexion internet et de bénéficier de tous les services liés, il n'y a pas de transfert de la licence d'exploitation, mais un droit d'utilisation qui n'est pas à inscrire à l'actif pour les raisons suivantes :

- il n'existe pas d'option d'achat du logiciel au terme du contrat,

- la solution n'est en général pas spécifique au client,
- le client n'héberge pas le logiciel dans son propre système,
- le paiement est fonction de l'utilisation lui évitant ainsi tout risque de prix.

Pour ce type de contrats de services, les redevances sont à comptabiliser en charges dans le compte 6343 Redevances pour logiciels.

- En ce qui concerne les logiciels autonomes à usage interne créés, le processus de production débute lorsque, à la date d'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,
 - son intention doit être précise et matérialisée (notes, comptes rendus...).

La production d'un logiciel comporte les phases suivantes :

- L'étude préalable (ou phase 1) : définition des objectifs globaux et des contraintes du projet en vue de sa réalisation. A ce stade, le projet a une faible probabilité de réussite technique. Les dépenses engagées doivent être inscrites dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées et ne peuvent être rattachées avec exactitude au coût d'un projet en cours d'individualisation.
- L'analyse fonctionnelle (ou phase 2) génère des dépenses généralement exclues du coût de production du projet en cours.
- L'analyse organique (ou phase 3) correspond à la phase durant laquelle le chef du projet vérifie que les conditions énoncées ci-avant sont simultanément satisfaites. Ces dépenses d'analyse fonctionnelle sont, sauf exceptions, incluses dans le coût de production du projet.
- Les frais de programmation (ou phase 4) sont toujours inclus dans le coût de production du projet en cours.
- Les tests et jeux d'essais (ou phase 5) sont toujours compris dans le coût de production du projet en cours.
- Les frais de documentation (ou phase 6) sont toujours compris dans le coût de production du logiciel.
- Les frais de formation des utilisateurs et de suivi du logiciel (phases 7 et 8) étant postérieurs à la phase de production du logiciel 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.

Les logiciels autonomes à usage interne créés sont amortis à compter de leur date d'achèvement, sur leur durée probable d'utilisation.

Si le projet échoue définitivement, le compte 2193 Logiciels et sites internet est crédité par le débit du compte 811 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations incorporelles.

Exemple d'application extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé : une entité a décidé de concevoir en interne un logiciel de contrôle de gestion. Les différentes phases et les coûts engagés se présentent comme suit :

- Au cours du quatrième trimestre N – 1 :
 - Etude préalable : 18 000 000
 - Analyse fonctionnelle : 30 000 000
 - Analyse organique : 54 000 000
- Au cours du premier trimestre N
 - Programmation : 15 000 000
 - Tests et jeux d'essais : 60 000 000
 - Documentation pour les utilisateurs : 39 000 000

Les dépenses réalisées au cours du quatrième trimestre s'élèvent à $18\,000\,000 + 30\,000\,000 + 54\,000\,000 = 102\,000\,000$.

Les conditions requises pour l'immobilisation sont remplies.

Les travaux de réalisation du logiciel s'achèvent le 1^{er} avril N.

La maintenance est réalisée par le service informatique de l'entité et les frais de maintenance s'élèvent à 15 000 000 pour l'exercice N.

Les écritures comptables se présentent comme suit :

Courant quatrième trimestre N-1

Comptes 6 Charges par
nature

Compte 4 Comptes de tiers

Débit :		Crédit :	
102 000 000		102 000 000	

A la clôture des comptes N-1

Coût de production N – 1 = analyse organique = 54 000 000

Comptes 2193 Logiciels en cours	Compte 721 Production immobilisée
Débit : 54 000 000	Crédit : 54 000 000

Courant premier trimestre N

Les frais de programmation de tests et jeux d'essais et de confection de la documentation sont engagés. Ils s'élèvent à 114 000 000.

Comptes 6 Charges par nature	Compte 4 Comptes de tiers
Débit : 114 000 000	Crédit : 114 000 000

A la fin des travaux le 1^{er} avril N

Le coût de production total du logiciel s'élève à 54 000 000 + 114 000 000 = 168 000 000.

L'écriture comptable est la suivante :

Compte 2131 Logiciels	Compte 2193 Logiciels en cours
Débit : 168 000 000	Crédit : 54 000 000
	Compte 721 Production immobilisée incorporelle
	Crédit : 114 000 000

Maintenance du logiciel sur l'exercice N :

Comptes 6 Charges par nature	Compte 4 Comptes de tiers
Débit : 15 000 000	Crédit : 15 000 000

A l'inventaire du 31/12/N

Compte 6812 Dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles	Compte 2813 Amortissement des logiciels (168 000 000 x 1/5 x 9/12)
Débit : 25 200 000	Crédit : 25 200 000

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 des logiciels, ou bien comptabilisées en charges si elles n'ont pour effet que de maintenir les logiciels dans un état normal d'utilisation sans en augmenter les performances.

- En ce qui concerne les logiciels autonomes à usage commercial acquis, leur coût d'acquisition est enregistré en charges puis en stocks, lorsqu'ils sont destinés à être revendus en l'état. Ils sont enregistrés en charge puis en stocks de prestations en cours s'ils sont acquis dans le cadre d'une commande client, si la facturation n'est pas encore intervenue à la clôture de l'exercice.
- Les logiciels autonomes à usage commercial utilisé comme moyen d'exploitation par l'entité sont enregistrés dans les immobilisations incorporelles (exemple du logiciel de comptabilité utilisé dans un cabinet comptable pour fournir des prestations à la clientèle).

2.3.5 Sites internet

Un site internet est un site accessible par l'ensemble des utilisateurs connectés au réseau mondial Web. Sont également concernés par les dispositions qui suivent les sites intranet accessibles uniquement par les employés d'une entité ou d'une administration connectée à son réseau interne, et les sites extranet qui sont des sites intranet dont tout ou partie du contenu peut être accessible soit par internet, par des utilisateurs identifiés, soit par un autre intranet.

Selon le mode d'acquisition, il existe les sites acquis « clés en mains » et les sites créés en interne par l'entité.

A) Les sites acquis « clés en mains »

Ils doivent être immobilisés par le débit du compte 2131 Sites internet dès lors qu'ils sont destinés à servir de façon durable à l'entité. Pour les acquisitions de faible valeur, il est admis qu'ils soient comptablement

directement enregistrés dans les charges à condition qu'il existe une tolérance fiscale à ce sujet dans l'Etat-Partie.

Ces sites sont amortis selon le mode linéaire sur leur durée probable d'utilisation.

B) Les sites créés par l'entité elle-même

Ils comprennent les sites publicitaires destinés à donner des informations sur l'entité et qui ne génèrent pas d'avantages économiques distincts de ceux procurés par d'autres actifs (sites dits « passifs »), et les sites d'e-commerce et assimilés (sites dits « actifs ») enregistrant des commandes clients et/ou participant aux systèmes d'information ou commerciaux de l'entité, et donc générateurs d'avantages économiques futurs.

Les dépenses de création des sites publicitaires et de présentation de l'entité doivent être comptabilisées en charges.

Les dépenses de création des sites d'e-commerce permettant de générer des avantages économiques futurs sont susceptibles d'être portés à l'actif si les six conditions cumulatives suivantes sont réunies :

- le site internet a de sérieuses chances de réussite technique ;
- l'entité a l'intention d'achever le site, 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 ou 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.

La création d'un site d'e-commerce nécessite 3 phases bien distinctes :

La phase de recherche préalable comprenant par exemple, sans que cette liste soit exhaustive, les études de faisabilité, la détermination des objectifs et les fonctionnalités du site, l'exploration permettant de réaliser les fonctionnalités souhaitées, l'identification du matériel approprié et des applications, la sélection des fournisseurs des biens et services, le traitement des questions juridiques en rapport avec 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 les dessins et le développement du site. Les dépenses encourues sont enregistrées en charges sans possibilité d'activation ultérieure.

La phase de développement et de mise en production comprenant par exemple, sans que cette liste soit exhaustive, 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, l'acquisition, le développement ou la fabrication sur commande d'un code pour les programmes, de logiciels de base de données et de logiciels intégrant les applications distribuées dans les programmes, la réalisation de la documentation technique, les frais induits par la préparation, l'alimentation et la mise à jour du site ainsi que l'expédition du contenu du site. Ces dépenses sont inscrits à l'actif, au débit du compte 2132 Sites internet si l'entité est en mesure de démontrer qu'elle remplit les six (6) critères cumulatifs susmentionnés. Les graphiques constituant un élément du logiciel, les coûts de développement de ces derniers sont comptabilisés comme les logiciels auxquels ils se rapportent.

La phase d'exploitation comprenant les dépenses ultérieures engagées, par exemple, sans que cette liste soit exhaustive, la formation des salariés participant à l'entretien du site, l'enregistrement du site auprès des moteurs de recherche, les tâches administratives, la mise à jour des graphiques du site, la réalisation des sauvegardes, la création de nouveaux liens, la vérification du fonctionnement normal et la mise à jour des liens existants, les révisions de routine de la sécurité du site, l'analyse de situation, l'engagement de la redevance annuelle d'utilisation du nom de domaine.

Les dépenses ultérieures sont comptabilisées en charges et ne peuvent être activées que 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. Exemple : adjonction à un site de nouvelles fonctions ou caractéristiques, adjonction d'une passerelle entre un site passif et le site d'e-commerce.

Les sites internet activés doivent être amortis sur leur durée probable d'utilisation, en principe courte en raison de la rapide 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 revanche, lorsque la durée d'utilité du nom de domaine devient limitée, il est amorti sur sa durée résiduelle de manière prospective.

Exemple d'application extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé : les dirigeants d'une entité ont décidé fin Janvier N de créer un site

internet servant de vitrine commerciale et permettant aux clients de réaliser certaines opérations en ligne (commandes clients, règlement sécurisé). Les travaux correspondant à la création du site sont confiés à des employés du service informatique de l'entité. Les différentes phases du projet sont résumées comme suit :

Etudes préalables réalisées en janvier N :	425 000 F
Sélection des fournisseurs en février N :	100 000 F
Obtention d'un nom de domaine le 12/03/N :	295 000 F

Développement du logiciel d'exploitation nécessaire à la mise en fonctionnalité du site le 30/04/N : logiciels et bases de données	1 950 000 F
Développement des codes le 01/05/N	260 000 F
Réalisation d'une documentation le 15/10/N	550 000 F
Enregistrement du site auprès des moteurs de recherche et autres sites de référencement le 25/10/N	300 000 F

Le projet est achevé et mis en service le 1/11/N et sa durée d'utilisation est de 5 ans. Toutes les dépenses ont été, dans un premier temps, enregistrées en charges.

Solution :

Il s'agit d'un site d'e-commerce répondant aux critères d'activation de certaines dépenses.

Les dépenses de recherche (étude de faisabilité, coûts de sélection des fournisseurs) sont des charges non activables.

Les dépenses liées à l'exploitation du site (enregistrement du site auprès des moteurs de recherche) sont également des charges non activables.

Le coût d'entrée du site d'e-commerce se présente comme suit :

Nature des dépenses	Montant
Obtention du nom de domaine	295 000
Développement du logiciel d'exploitation	375 000
Développement des codes	260 000
Développement des logiciels et bases de données	1 950 000
Documentation technique	550 000
Coût de production du site	3 430 000

La base amortissable s'élève à $3\,430\,000 - 295\,000 = 3\,135\,000$ (hors nom du domaine, actif non amortissable).

Ecriture comptable au 01/11/N : constatation du coût d'entrée du site internet

Compte 2132 Sites internet	Compte 721 Production immobilisée – Immobilisations incorporelles
Débit : 3 430 000	Crédit : 3 430 000

Ecriture comptable au 31/12/N : constatation de la dotation aux amortissements de l'exercice : $3\,135\,000 \times 20\% \times 2/12 = 104\,500$

Compte 6812 Dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles	Compte 2813 Amortissements du site internet
Débit : 104 500	Crédit : 104 500

2.3.6 Marques

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 catégories de marques, les marques acquises et les marques créées.

A) Les marques acquises

Elles sont à comptabiliser en immobilisations au débit du compte 214 Marques car les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont remplis, l'entité étant titulaire d'un droit légal (droit de la propriété industrielle). L'élément, pour être comptabilisé à l'actif, doit être identifiable, générer une ressource que le titulaire contrôle, et son coût peut, en principe, être déterminé de manière fiable.

Une marque est amortissable si la durée des avantages attendus de la marque est déterminable. Lorsque la durée d'utilité, estimée au moment de l'acquisition de la marque, devient limitée, la valeur de la marque est amortie sur la durée d'utilité résiduelle de manière prospective.

Exemple : le 1^{er} 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 de cette marque est fixée au 30 août N + 4. Le test de dépréciation pratiqué sur cette marque fait ressortir une valeur d'inventaire supérieure à la valeur comptable.

Cette marque devient amortissable sur une durée de 4 ans et le plan d'amortissement commence à compter de la date de la décision, soit le 1^{er} septembre N.

B) Les marques créées en interne

Les dépenses engagées pour créer des marques en interne sont comptabilisées en charges car ces dépenses ne peuvent être distinguées de celles engagées pour développer l'activité de l'entité dans son ensemble.

Les dépenses ultérieures sur les marques acquises ou créées sont engagées généralement pour maintenir les avantages économiques futurs incorporés dans la marque et ne satisfont pas aux critères d'activation. Il s'agit par exemple des frais de défense et de surveillance des marques créées ou acquises, des frais de renouvellement des marques acquises ou créées qui sont à comptabiliser en charges.

2.3.7 Droit au bail et Pas de porte

Le droit au bail représente 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 à renouvellement ou droit à une indemnité d'éviction, loyers éventuellement inférieurs au prix de marché et révisions de loyers encadrés par la législation.

Il comprend généralement deux composantes, l'économie future de loyers dont va bénéficier le nouveau locataire en reprenant un bail dont les loyers sont inférieurs à ceux du marché, et une prime éventuelle liée à l'emplacement privilégié du local commercial en question.

Il constitue pour le locataire qui le verse une immobilisation incorporelle à comptabiliser en compte 206 Droit au bail. Il doit être amorti sur la durée du bail.

Le droit d'entrée, ou pas de porte, est une somme versée au propriétaire du local commercial, en sus du prix de location, lors de l'entrée en jouissance. Selon le SYSCOHADA révisé, il s'agit d'un supplément de loyers à répartir sur la durée du bail par le biais du compte 476 Charges constatées d'avance.

2.3.8 Fichiers clients, notices, titres de journaux, et magazines

Il existe deux principales catégories de fichiers clients, notices, titres de journaux et magazines.

A) Eléments 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 incorporelles 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.

Cette acquisition peut aussi avoir lieu lors d'un regroupement d'entreprises.

Si l'usage attendu d'un 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. Ce serait également le cas pour les 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 pourraient s'ajouter à la liste.

B) Éléments créés

Les dépenses engagées en interne pour créer des fichiers clients (constitution de bases, recherches sur internet etc.), notices, titres de journaux et magazines sont obligatoirement constatées en charges, celles-ci ne pouvant être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble.

Les dépenses ultérieures effectuées sur les fichiers clients et les titres de journaux acquis ou créés sont obligatoirement comptabilisés en charges, celles-ci ne pouvant être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble.

2.3.9 Fonds commercial et fonds de commerce

A) Définitions

L'article 135 de l'Acte uniforme OHADA sur le droit commercial général définit le fonds de commerce comme un ensemble de moyens qui permettent au commerçant d'attirer et de conserver une clientèle.

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'invention, marques de fabrique, dessins modèles et tout autre droit de propriété intellectuelle nécessaires à l'exploitation.

Le fonds commercial est quant à lui constitué de la clientèle, l'enseigne, le nom commercial 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.

Exemple : un investisseur rachète un fonds de commerce pour 200 000 KF constitué par les éléments suivants :

Brevets :	50 000
Bâtiment :	75 000
Marchandises :	<u>25 000</u>
Soit	150 000 KF d'éléments identifiables.

Le fonds de commercial s'établit par conséquent à $200\ 000 - 150\ 000 =$
50 000 KF

B) Comptabilisation initiale du fonds commercial

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 :

- les stocks, dans un compte de la classe 3 Stocks et en-cours,
- le matériel et les installations, au compte 2 Immobilisations corporelles,
- le droit au bail, au compte 216 Droit au bail,
- les brevets, licences, concessions et valeurs similaires, au compte 212,
- les marques, au compte 214,
- les autres immobilisations incorporelles.

L'élément résiduel non affecté à un compte spécifique est inscrit au débit du compte 2151 Fonds commercial. L'exemple ci-dessus reflète de manière pratique le mode de détermination d'un fonds commercial acquis devant figurer dans les immobilisations incorporelles.

Le fonds commercial créé par l'entité ne peut jamais constituer une immobilisation incorporelle dans la mesure où son coût ne peut être dissocié du coût de développement de l'activité de l'entité.

C) Comptabilisation à la clôture de l'exercice

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, tels, par exemple, un fonds commercial adossé à un contrat (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, ce dernier est alors amorti sur dix (10) ans sans application du prorata temporis pour le calcul des dotations aux amortissements.

Un fonds commercial amortissable ou non doit faire l'objet d'un test de dépréciation lorsqu'il existe un indice de perte de valeur.

D) Première application du SYSCOHADA révisé en matière de fonds commercial

Pour les fonds commerciaux en cours d'amortissement à l'ouverture de l'exercice d'application du SYSCOHADA révisé, le plan d'amortissement doit se poursuivre sur la durée d'amortissement initialement prévue.

Pour les fonds commerciaux qui ne faisaient pas l'objet d'amortissement, il doit être procédé à une réestimation de leur durée d'utilité. S'il s'avère que cette dernière est limitée dans le temps, les fonds commerciaux en question doivent être amortis de manière prospective sur leur durée d'utilité résiduelle.

Pour les petites entités et par voie de simplification, ces dernières sont autorisées à amortir leurs fonds commerciaux sur 10 ans.

2.3.10 Traitement fiscal

Le traitement fiscal des amortissements et de la dépréciation de ces immobilisations incorporelles comporte des divergences avec le traitement comptable en raison notamment de la prise en compte des valeurs résiduelles dans la détermination de la base amortissable, de la durée d'amortissement fiscal et celle comptable, du mode d'amortissement, des coûts d'emprunts incorporés et de l'amortissement après dépréciation. Ces divergences sont développées à la section 2.2 du présent ouvrage relative aux frais de développement.

De plus, en règle générale, les législations fiscales ne reconnaissent pas les dépréciations issues d'une évaluation faite sur la base des flux nets de trésorerie futurs. Ainsi donc, les dépréciations des immobilisations incorporelles apparaîtraient-elles comme non-déductibles.

Il n'y a généralement pas non plus de solution fiscale relative à l'amortissement fiscal du fonds commercial dans les législations des Etats-parties. Si la législation fiscale de l'Etat-partie ne reconnaît pas l'amortissement du fonds commercial, il conviendra de procéder à une réintégration fiscale des dotations aux amortissements.

Section 2.4 Coût d'obtention d'un contrat

Le SYSCOHADA révisé lève un voile sur un sujet qui n'était pas abordé dans la version antérieure du Référentiel comptable de l'OHADA et qui entraînait pas mal d'interrogations de la part des opérateurs économiques, tous secteurs confondus, et une diversité de traitements comptables des coûts d'obtention d'un contrat.

2.4.1 Conditions pour l'option d'activation des coûts d'obtention d'un contrat

La version révisée du Système comptable OHADA préconise désormais, sur option, l'activation des coûts d'obtention du contrat lorsque certaines conditions sont réunies. L'entité devra clairement préciser dans ses Notes annexes le traitement comptable choisi et auquel elle sera tenue pour les contrats à venir dès lors que lesdites conditions auront été remplies.

Ces conditions sont les suivantes :

- ces coûts doivent être 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 par exemple par le biais des facturations de prestations de services au co-contractant ;
- 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.

A ces conditions, nous pouvons rajouter que ces coûts doivent pouvoir être identifiés séparément et mesurés de manière fiable.

Les coûts d'obtention du contrat qui sont supportés sont en tout état de cause enregistrés préalablement en charges lorsqu'ils sont encourus avant toute analyse et décision d'activation. Le SYSCOHADA révisé précise également que même si le contrat en question n'est pas obtenu, ces coûts sont inscrits à l'actif s'ils peuvent être facturés au client. Nous supposons dans ce cas que la charge initialement comptabilisée fait l'objet d'un transfert de charge d'exploitation (compte 781) par le débit du compte du client, en cas de note de débit, ou d'un crédit au compte 75 Autres produits par le débit du compte du client en cas de facturation spécifique.

2.4.2 Nature des coûts susceptibles d'être activés

Les coûts susceptibles d'être activés peuvent concerner par exemple :

- le droit d'entrée dans un contrat (exemples : les sommes versées à la signature de certains contrats d' « outsourcing » par un fournisseur de prestations de services à son nouveau client, les sommes versées par un producteur à sa centrale d'achat lorsqu'elles ne rémunèrent pas une véritable prestation de services et qui consisteraient à un référencement annuel donnant à ces fournisseurs l'accès de leurs produits au marché);
- la commission versée à un intermédiaire (agent notamment) à l'obtention d'un contrat ;
- les commissions sur ventes ;
- les commissions au succès.

Par contre, les coûts suivants sont exclus du coût d'obtention du contrat et doivent demeurer en charges courantes d'exploitation :

- les frais encourus pour répondre à un appel d'offres ;
- les frais de marketing que l'entité encourt, qu'elle obtienne ou non le contrat ;
- les frais de prospection tels que la location ou l'acquisition d'une liste de noms, ou encore la rémunération d'un call center (dès lors qu'elle est fixe ou basée sur un nombre d'heures d'appel et non fonction des contrats conclus) ;
- les coûts internes à l'entité.

2.4.3 Comptabilisation initiale

Au cours de l'exercice, les dépenses sont comptabilisées en comptes de charges par nature au fur et à mesure de leur engagement. 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 Coût d'obtention du contrat.

Exemple d'application extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé : un fournisseur de services remporte un appel d'offres pour fournir des services pendant cinq (5) ans à un nouveau client. L'entité a engagé 10 000 000 F de frais qui se décomposent de la manière suivante :

- Frais juridiques externes :	750 000
- Frais de déplacement :	250 000
- Commissions aux commerciaux :	9 000 000

	10 000 000

Nous obtenons les informations suivantes sur le contrat et sur ces frais :

- le contrat est signé pour cinq (5) ans mais l'entité prévoit que ce contrat pourra être renouvelé raisonnablement pour trois (3) années supplémentaires ;
- les commissions versées aux commerciaux seront recouvrées par le biais des facturations des prestations de services au client sur la période contractuelle ;
- les frais juridiques externes et les frais de déplacement ont été engagés indépendamment du fait que le contrat ait été obtenu.

L'entité comptabilise l'ensemble de ces coûts dans les comptes de charges par nature au fur et à mesure qu'ils sont engagés et transfère dans le compte 2182 Coûts d'obtention du contrat un montant de 9 000 000 F par le crédit du

compte 721 Production immobilisée – immobilisations incorporelles pour le même montant.

2.4.4 Comptabilisation à la clôture des comptes

Le droit incorporel ainsi enregistré à l’actif doit être amorti sur la durée du contrat en tenant compte, le cas échéant, des périodes de renouvellement raisonnablement assurées.

Dans notre exemple, l’entité s’attendant à un renouvellement du contrat pour trois (3) années supplémentaires, le droit incorporel sera amorti sur huit (8) ans.

Compte 6811 Dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles

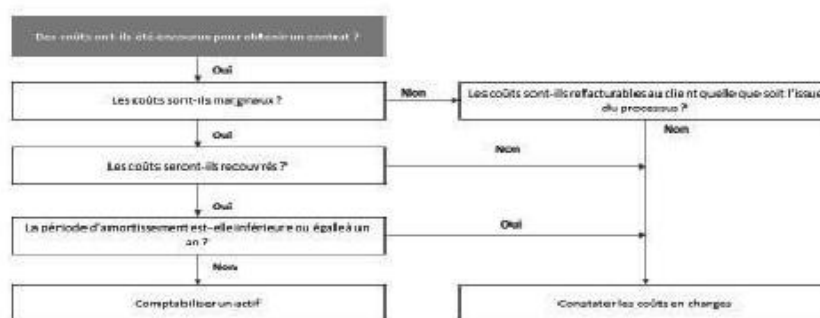
Compte 2818 Amortissements des autres droits et valeurs incorporels (9 000 000 /8)

Débit : 1 125 000

Crédit : 1 125 000

2.4.5 Synthèse de la démarche à adopter

• Synthèse du traitement comptable des coûts d'obtention d'un contrat



Section 2.5 Frais de prospection et d’évaluation des ressources minérales

Ce thème s’inspire de la norme comptable internationale IFRS 6 publiée en 2004 et de ses divers amendements et de l’interprétation IFRIC 20 « Frais de découverte engagés pendant la phase d’exploitation d’une mine à ciel ouvert » publiée le 19 octobre 2011.

Les objectifs visés par ces dispositions sont les suivantes :

- préciser le traitement comptable approprié des dépenses relatives à la phase de prospection et d'évaluation des ressources minérales,
- la comptabilisation et l'évaluation en tant qu'actif des frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert,
- le traitement comptable de l'acquisition et de l'exploitation d'un gîte de carrière.

2.5.1 Définitions des termes utilisés

A) Prospection et évaluation de ressources minérales

Il s'agit de la phase de recherche de ressources minérales, dont les minerais, le pétrole, le gaz naturel et autres ressources non renouvelables (houille, lignite, cobalt, nickel, cuivre, plomb, zinc, étain, soufre, cadmium, germanium, uranium, lithium, or, platine argent, mercure, cérium, scandium et autres éléments de terres rares, platine, manganèse, chrome, fer, etc) qui ne peut s'effectuer qu'après l'obtention, par l'entité, des droits légaux de prospecter dans une zone bien spécifique jusqu'à ce que soient déterminées la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction envisagée.

B) Dépenses de prospection et d'évaluation

Ce sont les dépenses encourues par l'entité en rapport avec la prospection et l'évaluation des ressources minérales avant que la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction ne soient démontrables.

C) 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, si elle opte pour l'inscription à l'actif de ces dépenses, en actif incorporel, plutôt qu'en charges.

D) Opérations de découverte

Dans l'exploitation d'une mine à ciel ouvert, il peut arriver que l'entité ait à enlever des couches stériles (ou morts-terrains) pour avoir accès à des gisements. Cette opération s'appelle « découverte ».

E) Gîte de carrière

Les gîtes de carrières sont les substances minérales ou fossiles autres que les produits miniers spécifiquement désignés par les codes miniers et peuvent être exploités de deux manières :

- soit par la détention de la propriété du terrain à exploiter ;

- soit par l'intermédiaire d'un contrat de forage conclu avec le propriétaire du terrain.

Il s'agit également 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.

2.5.2 Frais de prospection et évaluation des ressources minérales

A) 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 mais certaines précisions seront tout de même données dans notre étude desdites dispositions.

Une entité ne doit pas appliquer la présente disposition aux dépenses encourues :

- Avant la prospection et l'évaluation des ressources minérales, telles que les dépenses encourues avant que l'entité n'ait obtenu les droits légaux de prospector une zone spécifique. Ces dépenses qui peuvent regrouper les achats d'études, les études géologiques, les campagnes sismiques, les études et recherches géographiques et géologiques ayant pour but de déterminer les sites susceptibles de renfermer des gisements importants, sont obligatoirement constatées en charges.
- Après que la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale ont été démontrées. Le SYSCOHADA préconise, à leur sujet, que ces dépenses pourraient être assimilées à des frais de développement dès lors que les six (6) conditions énumérées au paragraphe 2.2.2 ci-dessus seraient remplies, et pourraient, sur option de l'entité, être activées (voir § 2.2.2 page 584 du SYSCOHADA révisé). C'est également la position prise par les autorités comptables françaises le Règlement N° 2017-03 du 3 novembre 2017 modifiant le Règlement ANC N° 2014-03 relatif au Plan Comptable général français. Ces dépenses pourraient couvrir les dépenses d'ingénierie relatives aux installations de surfaces (traitement et évacuation), les forages de développement, les activités sismiques de développement.

B) Composantes des dépenses au titre de la prospection et de l'évaluation

Les dépenses couvertes par les présentes dispositions, à savoir susceptibles d'être activées dans les immobilisations incorporelles sur option de l'entité sont, rappelons-le, celles engagées après l'obtention des droits légaux de prospection et jusqu'à la date où réussite technique et viabilité commerciale sont démontrées. Elles peuvent couvrir :

- le coût d'acquisition des droits proprement dit de prospecter ;
- les études topographiques, géologiques, géochimiques et géophysiques ;
- les forages d'exploration ;
- le creusement de tranchées ;
- les échantillonnages ;
- les activités en liaison avec l'évaluation de la faisabilité technique et de la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale.

C) Classement des actifs de prospection et d'évaluation

S'il reste bien entendu que les actifs corporels (matériels techniques, installations, infrastructures, engins...) doivent être immobilisés dès leur acquisition, l'entité doit choisir l'une des deux méthodes comptables d'enregistrement et d'évaluation des ressources minérales après obtention des droits de prospection :

- soit enregistrer immédiatement les dépenses en charges,
- soit les comptabiliser en immobilisations incorporelles dans le compte 2181 Frais de prospection et d'évaluation des ressources minérales.

Le SYSCOHADA révisé ne définit pas de méthode préférentielle mais précise que « 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 comptabilise les obligations d'enlèvement et de remise en état encourues pendant une période particulière et résultant de ses activités de prospection et d'évaluation des ressources minérales selon les règles énoncées dans la section consacrée aux coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration des sites.

- Evaluation 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, pour les dépenses activées elles-mêmes, et d'immobilisations corporelles, pour les actifs corporels acquis. Pour l'enregistrement de l'immobilisation incorporelle, il n'est pas nécessaire d'enregistrer au préalable le montant en charge par nature dans la mesure où l'option d'enregistrement de ces dernières à l'actif ou en charge ne nécessite pas la réalisation d'un certain nombre de conditions cumulatives.

- Evaluation après comptabilisation

Après comptabilisation, l'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-ils faire l'objet d'un amortissement étalé sur la durée d'utilisation de l'actif considéré. La date de départ du calcul des amortissements est celle de début de consommation des avantages économiques.

- Comptabilisation et évaluation de la dépréciation

Les actifs de prospection et d'évaluation incorporels et corporels doivent être soumis à un test de dépréciation et il doit être constaté une dépréciation en dehors de l'amortissement toutes les fois où leur valeur actuelle devient inférieure à leur valeur nette comptable. Cette dépréciation doit être comptabilisée conformément au thème traitant dans ce chapitre 2 des dépréciations des immobilisations.

Un ou plusieurs faits et circonstances peuvent indiquer que les actifs de prospection et d'évaluation ont perdu de la valeur. Sans que cette liste soit exhaustive, on peut citer :

- 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. En effet, étant donné que la plupart des actifs de prospection et d'évaluation ne génèrent pas encore de cash-flows, il est généralement impossible de déterminer directement leur valeur recouvrable. La solution préconisée par le SYSCOHADA révisé est d'affecter ses actifs aux unités génératrices de trésorerie (ou groupes d'UGT) et c'est à ce niveau que s'effectue le test de dépréciation. Exemple : une entreprise pétrolière distingue 4 zones de production qui constituent autant de secteurs opérationnels : Europe, Afrique, Asie, Moyen-Orient. Des dépenses de prospection ont été engagées dans l'Océan indien. Ces dépenses ont été comptabilisées à l'actif. Pour déterminer si ces actifs doivent être dépréciés, l'entreprise peut raisonner au niveau de l'UGT « Asie » ou à un niveau plus élémentaire (Indonésie par exemple).

Le SYSCOHADA révisé indique toutes les informations devant figurer à ce sujet dans les Notes annexes.

Exemple d'application sur les frais de prospection et d'évaluation des ressources minérales

Enoncé : une entité minière engage au cours de l'exercice N des dépenses relatives à la prospection et l'évaluation de ressources minérales.

Le 5 janvier N, l'entité a engagé des dépenses liées à des études de recherches géographiques et géologiques ayant pour but de déterminer les sites susceptibles de renfermer des gisements importants. Ces études ont été effectuées avant l'obtention des droits légaux de prospecter. Elles ont été confiées à un cabinet spécialisé qui a facturé à l'entité un montant de 75 000 000 F payé par chèque bancaire.

En juin N, il est apparu que la région X constituait un site potentiellement intéressant. Des démarches ont été engagées avec les autorités du pays concerné pour l'obtention d'un permis de prospection.

Le 20 octobre N, l'entité a obtenu le droit de prospecter une zone délimitée moyennant le paiement d'un droit s'élevant à 150 000 000 F payé le même jour par chèque bancaire.

Le 15 mars N+1, la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction ont été établies.

Ecriture comptable du 5 janvier N

Compte 6261 Etudes et recherches

Débit : 75 000 000

Compte 401 Fournisseurs

Crédit : 75 000 000

Ecriture comptable du 25 mai N

Compte 401 Fournisseurs

Débit : 75 000 000

Compte 521 Banques

Crédit : 75 000 000

En ce qui concerne l'acquittement du droit de prospecter, l'entité a le choix entre l'enregistrement immédiat en charge ou l'enregistrement en compte d'immobilisation incorporelle. Il est à noter que ce choix détermine aussi le traitement comptable de toutes les dépenses qui seront effectuées au titre de la prospection et de l'évaluation jusqu'à la date du 15 mars N+1 où la faisabilité technique et la viabilité commerciale ont été établies.

Ecriture comptable Option Immobilisation incorporelle

Compte 2181 Frais de prospection et
d'évaluation de ressources minérales

Débit :

150 000 000

Compte 521 Banques

Crédit :

150 000 000

Ecriture comptable Option charges

Compte 6346 Redevances pour
concessions

Débit : 150 000 000

Compte 521 Banques

Crédit : 150 000 000

2.5.3 Frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert

A) 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 pour accéder au minerai. En effet, les frais de découverte qui ont été engagés avant l'exploitation de la mine auront été comptabilisés, en SYSCOHADA révisé, dans les frais de développement, c'est-à-dire dans les dépenses engagées après la date où la réussite technique et la viabilité technique ont été validées (coûts de préparation, de mise en valeur et de construction de la mine).

B) Comptabilisation en tant qu'actif des frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation

Dans la mesure où l'avantage généré par les frais de découverte est un meilleur accès au minerai à extraire, l'entité doit comptabiliser ces frais comme un actif immobilisé « Actif au titre des frais de découverte » si les critères suivants sont réunis :

- il est probable que les avantages économiques futurs (meilleur accès au corps minéralisé) associés aux opérations de découverte iront à l'entité ;
- l'entité peut identifier la partie du corps minéralisé à laquelle elle a un meilleur accès ;
- les frais attachés aux opérations de découverte associées à cette partie du corps minéralisé peuvent être évalués de manière fiable.

L'actif au titre des opérations de découverte doit être comptabilisé comme un ajout ou une amélioration apportée à un actif existant. La nature de l'actif existant déterminera si l'entité doit classer l'actif au titre des opérations de découverte en immobilisation incorporelle ou corporelle.

C) Evaluation initiale de l'actif au titre des frais de découverte

L'entité doit initialement évaluer l'actif au titre des frais de découverte au coût, celui-ci correspondant au cumul des frais directement engagés pour réaliser les travaux de découverte 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 découverte en phase d'exploitation sans qu'elles soient requises pour que les travaux de frais de découverte en phase d'exploitation se déroulent comme prévu. Les coûts associés à ces travaux accessoires ne doivent pas être inclus dans le coût des opérations de découverte.

Il est important de noter, comme l'indique IFRIC 20, que la couche enlevée lors des opérations de découverte effectuées au cours de la phase d'exploitation de la mine ne soit pas nécessairement constituée de stériles à 100% ; il s'agit souvent d'un mélange de minerai et de stériles, la proportion de minerai dans la couche enlevée pouvant varier de faible et sans valeur économique à élevée et rentable. La couche enlevée peut donc être utilisée pour produire des stocks, et ce, même si la proportion de minerai qu'elle contient est faible.

Il y a donc lieu de répartir les frais de découverte entre l'actif de découverte et le coût des stocks. Cependant, lorsque le coût de l'actif au titre des opérations de découverte et le coût des stocks produits ne sont pas identifiables séparément, l'entité doit répartir les frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation entre les stocks produits et l'actif au titre des opérations de découverte 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 découverte 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.

Au plan pratique, nous sommes d'avis que les frais de découverte de chaque exercice soient dans un premier temps enregistrés dans les comptes de charges par nature et que dans un deuxième temps, la ventilation indiquée ci-dessus entre l'actif de découverte et le coût des stocks soit opérée par le biais des comptes 72 Production immobilisée et 60 variation des stocks.

D) Evaluation ultérieure de l'actif au titre des opérations de découverte

Après l'évaluation initiale, l'actif au titre des opérations de découverte doit être comptabilisé à son coût amorti ou à son montant réévalué diminué des amortissements et des pertes de valeur au même titre que l'actif existant dont il fait partie.

L'actif au titre des opérations de découverte doit être amorti de manière systématique sur la durée d'utilité attendue de la partie identifiée du corps minéralisé qui devient plus accessible grâce aux opérations de découverte. Le mode d'amortissement selon les unités de production doit être appliqué, à moins qu'une autre méthode soit plus appropriée et qu'elle soit dûment justifiée dans les Notes annexes.

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 découverte diffèrera de la durée d'utilité attendue qui est utilisée pour l'amortissement de la mine elle-même, sauf dans des circonstances limitées où les opérations de découverte donnent un meilleur accès à l'intégralité du corps minéralisé restant ou 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.

2.5.4 Acquisition d'un gîte de carrière

A) Champ d'application

Les substances de carrières sont définies par différence avec les substances de mines, ces dernières étant spécifiquement désignées par les codes miniers.

La disposition s'applique aux exploitants de carrières, à l'exclusion des exploitants de substances de mines. Néanmoins, l'activité d'un exploitant de carrière pouvant inclure, par décision de l'autorité administrative et à titre accessoire, l'exploitation de substances de mines connexes aux substances de carrières, la présente disposition s'applique également à la comptabilisation de ces gisements connexes.

La présente disposition traite également 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.

B) Acquisition et exploitation d'un 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 qui ne seront utilisables qu'après un processus d'extraction, après obtention d'une autorisation d'administrative d'exploitation, et 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 débit du compte 225 Terrains de carrières – Tréfonds ou au débit du compte 2295 Terrains de carrières en cours – Tréfonds.

A défaut de ventilation des valeurs respectives de ces deux éléments dans l'acte d'achat, cette ventilation est faite conformément aux règles définies à

l'article 38 du SYSCOHADA révisé pour les biens acquis conjointement à un coût global d'acquisition. Nous rappelons ci-après la teneur de cet article :

« Lorsque des biens différents sont acquis conjointement ou sont produits de manière indissociables 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 individuellement être 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 ».

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 des éléments incorporables 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 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 devant donner lieu, le cas échéant, à la constatation d'une dépréciation.

C) 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 donnée 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. Les coûts de

décapage et de découverte font partie intégrante du coût de production des matériaux extraits (voir ci-après).

- A 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 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 du gisement.

Seul le gisement en exploitation peut enregistrer des sorties de stock 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.

D) Redevances de forage

Pour exploiter une carrière, il est nécessaire d'obtenir des droits fonciers sur le terrain à exploiter, ceux-ci pouvant résulter, soit de la propriété de ce terrain, soit d'un contrat de forage conclu avec le propriétaire du terrain.

- Définition d'un contrat de forage

Le contrat de forage 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.

- Typologie des redevances de forage

Les redevances visées sont celles qui répondent à la définition d'un contrat de forage et ayant les caractéristiques suivantes :

- les redevances de forage sont déterminées proportionnellement aux quantités extraites, soit à la tonne, soit au volume, et rémunèrent l'ensemble 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.

- Comptabilisation initiale des redevances de fortage

Le Conseil National de la Comptabilité (CNC) français a, par avis n° 2009-03 du 10 avril 2009 relatif au traitement comptable des redevances de fortage, considéré que les redevances versées par un exploitant dans le cadre d'un contrat de fortage sont comptabilisées comme le coût des matériaux qu'elles rémunèrent. Les matériaux extraits étant des matières premières destinées à être vendues ou incorporées dans la production, ces redevances répondent à la définition d'un stock.

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 métaux.

- Comptabilisation finale des redevances de fortage

A la clôture de l'exercice, les redevances correspondant à des matériaux extraits toujours en stock en fin d'exercice sont comptabilisées comme le coût de revient de ces stocks.

Quant aux redevances non affectables au coût des matériaux extraits (redevances minimales, 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. A défaut, ces redevances sont maintenues dans les charges.

- Comptabilisation de l'acquisition d'un contrat de fortage

Le contrat de fortage confère à l'exploitant un droit exclusif d'exploitation du sous-sol et d'occupation des lieux. Il s'agit d'un élément accessoire indissociable du fortage. Lorsque ce droit est identifiable et contrôlé (droit contractuel), il est porteur d'avantages économiques (il est nécessaire pour extraire la matière première qui sera ultérieurement vendue) et il est comptabilisé à son coût d'acquisition si celui-ci est évaluable. Ce droit exclut en revanche toute redevance variable rémunérant exclusivement les matériaux extraits.

Conformément à cette analyse, le coût de l'acquisition d'un contrat de fortage est comptabilisé :

- en immobilisations incorporelles si le contrat est principalement constitué du droit d'utilisation du gisement ;

- de la même façon que les redevances forfaitaires si le rachat représente principalement le coût des matériaux payé d'avance (avant extraction).

Le droit comptabilisé à l'actif est amorti et déprécié selon les règles générales en la matière.

- Comptabilisation des coûts de production des matériaux extraits

Qu'il s'agisse d'une acquisition de terrain de gisement ou d'un contrat de forage, les matériaux extraits sont comptabilisés à leur coût de production.

A la clôture de l'exercice, les coûts qui se rapportent à des matériaux en cours d'extraction sont enregistrés en « En-cours 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.

- Comptabilisation des coûts de remise en état du site

Les coûts de remise en état du site sont constatés au passif sous forme d'une provision au fur et à mesure de sa dégradation. La charge correspondante constitue un élément du coût de production des matériaux extraits.

E) Première application du SYSCOHADA révisé concernant l'acquisition de terrains de carrières

Le changement opéré par la comptabilisation de la première mise en œuvre de l'acquisition de terrains de carrière s'analyse comme un changement de méthode avec application rétrospective.

Toutefois, compte tenu des difficultés que pourrait représenter la reconstitution 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 gisement figurant dans les comptes d'immobilisations corporelles à la clôture de l'exercice précédent.

2.5.5 Traitement fiscal

Le traitement fiscal des amortissements et de la dépréciation des dépenses de prospection et d'évaluation inscrites en immobilisations incorporelles comporte des divergences avec le traitement comptable, en raison notamment de la prise en compte des valeurs résiduelles éventuelles dans la détermination de la base d'amortissement, de la durée d'amortissement fiscal et celle comptable, du mode d'amortissement, des coûts d'emprunts incorporés et du calcul des amortissements après dépréciation.

Ces divergences sont développées à la section 2.2 du présent chapitre relative aux frais de recherche et de développement.

Le traitement du contrat de forage, s'il n'est pas prévu de façon spécifique par la législation fiscale de l'Etat-partie, pourrait être traité comme les redevances de crédit-bail, autorisant ainsi la déductibilité des redevances et la non déductibilité de la quote-part du coût des matières premières inclus dans le coût de production des produits extraits (identique au traitement des coûts d'emprunts incorporés au coût de production des stocks).

Les amortissements de l'immobilisation incorporelle comptabilisée en cas d'acquisition de contrat de forage ne seront donc pas non plus déductibles.

Section 2.6 Approche par composants

Les dispositions de ce chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale IAS 16 publiée le 18 décembre 2003 et de ses amendements successifs. Son objectif est de prescrire le traitement comptable des actifs corporels composés d'éléments ayant des durées d'utilisation différentes.

2.6.1 Grands principes

Le SYSCOHADA révisé précise que lorsqu'un ou plusieurs éléments constitutifs d'un actif corporel ont chacun des durées d'utilisation 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.

Rappelons le contenu de l'article 38-1 du SYSCOHADA révisé qui dispose que :

« 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 ».

On pourrait se poser la question de savoir, à la lecture des dispositions décrites ci-avant, si cette décomposition revêt un caractère obligatoire dès l'acquisition de l'actif corporel. A notre avis, cette décomposition ne revêt aucun caractère obligatoire car les textes précisent bien que cette décomposition n'est autorisée que « dès lors que l'entité dispose de statistiques et autres informations lui permettant de bien appréhender la durée d'utilité de chaque élément ». Une entité qui ne rechercherait pas ou qui ne serait pas en mesure d'obtenir ces informations, et donc qui ne remplirait pas les conditions énumérées par le SYSCOHADA révisé, ne serait pas pénalisée et ne serait pas accusée de produire une information financière inexacte et peu fiable. Les commissaires aux comptes et auditeurs auront un important rôle à jouer à ce sujet auprès de leurs clients avant tout exercice de leur jugement professionnel.

Une autre question que l'on pourrait se poser concerne le caractère des régularisations effectuées sur les exercices suivants par une entité qui n'aurait pas décomposé à l'origine ses actifs corporels. Là encore, le SYSCOHADA révisé reste relativement souple en précisant qu' « à 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 ».

Le traitement à effectuer ne serait donc pas une correction d'erreur impactant les capitaux propres d'ouverture.

2.6.2 Typologie des immobilisations décomposables

Le SYSCOHADA révisé rappelle que les immobilisations susceptibles d'être décomposées sont celles dont la valeur est significative et qui contiennent des éléments ayant une durée d'utilité propre, c'est-à-dire d'éléments qui feront l'objet d'un ou de plusieurs remplacements d'un montant significatif en cours d'utilisation de la structure principale.

Le Référentiel précise que l'aspect significatif des immobilisations s'apprécie en fonction du total du bilan ou du montant du poste des immobilisations. En reprenant les bonnes pratiques retenues dans d'autres pays, nous serions d'avis que toute immobilisation corporelle dont la valeur brute est au moins égale à 10% du montant brut des immobilisations corporelles inscrites au bilan devrait être considérée comme significative. Quant à la définition d'un composant, dès lors que sa valeur est au moins égale à 20% de la structure principale et que sa durée d'utilisation ne couvre pas les deux tiers de celle de la structure principale, l'élément en question devrait faire l'objet d'un composant à part entière distinct de la structure.

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.

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.

Le SYSCOHADA révisé rappelle que les éléments ayant une fréquence de remplacement inférieure à douze (12) mois ne seront pas retenus en tant que composants et que, par ailleurs, 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.

2.6.3 Modalités de la décomposition dès l'origine

Lorsqu'une entité applique l'approche par composant à un actif, elle doit décomposer le bien dès l'origine entre l'actif principal (appelé « structure ») et ses différents composants lorsqu'ils sont significatifs et affecter le coût d'entrée global de ce bien entre ces différents éléments. Le coût d'entrée global n'est donc pas modifié par cette décomposition, il doit simplement être réparti.

Exemple : une compagnie aérienne acquiert un avion pour un coût de 20 millions de KF dont le prix peut être décomposé comme suit :

- Carlingue : 30% avec une durée de vie de 30 ans
- Moteurs : 30% avec une durée de vie de 15 ans
- Equipements techniques : 30% avec une durée de vie de 10 ans
- Sièges et aménagements intérieurs : 10% avec une durée de vie de 5 ans

Le compte 24551 Appareil Immatriculation X se présenterait comme suit :

24551 Appareil Immatriculation X : 20 millions de KF

245511	<i>Appareil X - Carlingue</i>	<i>6 millions de KF</i>
245512	<i>Appareil X - Moteurs</i>	<i>6 millions de KF</i>
245513	<i>Appareil X - Equipements techniques et électronique embarquée</i>	<i>6 millions de KF</i>
245514	<i>Appareil X - Sièges /aménagements intérieurs</i>	<i>2 millions de KF</i>

En ce qui concerne le traitement des frais accessoires d'acquisition ou de production, s'agissant des immobilisations décomposables, ces frais sont

traités de la manière suivante, selon leur affectation directe ou indirecte à certains composants :

- si les frais accessoires d'achat concernent spécifiquement un composant ou la structure, ils sont attribués au coût de ce composant ou de la structure ;
- si les frais accessoires concernent l'immobilisation dans son ensemble, ils sont attribués au coût d'entrée des composants et de la structure, au prorata ;
- à défaut, par simplification et si les incidences sont estimées non significatives, les frais sont attribués à la structure.

Le SYSCOHADA révisé précise que deux approches sont possibles pour arriver à une décomposition de l'actif dès l'origine, celle validée par des pièces justificatives et celle non validée par les pièces justificatives.

A notre avis, il est important en parallèle qu'il y ait une forte concertation entre les services financiers et techniques. Une forte implication de ces derniers est indispensable, car ce sont les services techniques et les gestionnaires des investissements qui, à partir des historiques de renouvellement et du programme de maintenance communiqué par les fournisseurs, sont susceptibles de déterminer techniquement les éléments dont les durées de vie seraient plus courtes que celle de la structure. Par la suite, les services financiers doivent remonter aux données de facturation ou dans les catalogues de prix afin de déterminer si ces éléments rentrent bien dans les définitions données des composants. Un recours à des références sectorielles peut également être envisagé ; en France, par exemple, dans le secteur immobilier, plusieurs travaux avaient au préalable été effectués sur la base d'analyses techniques sur les sociétés foncières, dans le but de proposer aux acteurs du marché un guide d'application ou une grille de détermination des composants et des durées de vie attachées à la structure d'un bâtiment.

La décomposition des actifs de l'entité doit également tenir compte de la politique d'investissement et de renouvellement des investissements de l'entité. En reprenant l'exemple de l'avion ci-dessus, si l'entité cède tous les 5 ans ses avions, il n'y aurait pas lieu à procéder à la décomposition présentée ci-dessus, et la base amortissable de l'avion serait déterminée à partir de son coût d'acquisition diminuée de sa valeur résiduelle à l'issue des cinq (5) années d'exploitation.

2.6.4 Impossibilité d'une décomposition à l'origine

Le SYSCOHADA révisé précise que lorsque les composants ne sont pas identifiables à l'origine, parce que l'entité a identifié des éléments susceptibles d'être remplacés mais ne connaît pas l'échéance à laquelle ce remplacement doit avoir lieu ou que l'entité ne dispose d'aucune information lui imposant

de conclure à l'obligation d'effectuer des remplacements d'éléments au sein de l'immobilisation, les composants le deviennent en principe lors de la survenance du remplacement, et l'entité doit le comptabiliser comme tel.

2.6.5 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 résiduelle 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.

2.6.6 Renouvellement des composants

A) 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 dans les comptes 812 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations corporelles ou 654 Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations, suivant le cas.

B) Composant non identifié à l'origine

Il existe, à notre avis, quatre (4) étapes à respecter pour fournir une bonne qualité de l'information financière, et nous raisonnerons par un exemple.

Exemple : une entité acquiert une immobilisation pour 1 000 le 1/01/N dont la durée d'amortissement est de 20 ans. A cette date, l'entreprise ne dispose pas d'informations lui permettant d'effectuer une décomposition de l'immobilisation acquise. En conséquence, aucun composant n'est constaté.

Le 1/07/N+4, l'entité doit toutefois procéder au remplacement d'une partie de cette immobilisation. La dépense engagée est de 200.

Pour assurer une information financière de qualité, l'entité doit identifier un composant lors de l'engagement de la dépense mais aussi sortir de son bilan une quote-part de la structure en tant que valeur nette comptable du composant remplacé (et non identifié à l'origine).

1. *Détermination de la valeur brute comptable du composant remplacé* : cette valeur est rarement connue directement. A notre avis, à partir du montant des dépenses de remplacement supporté réellement, soit 200, il convient d'extrapoler le montant qui aurait pu être porté à l'actif initialement en tant que composant ; ainsi, pourraient être prises en

compte l'inflation (par l'actualisation), la différence entre le prix à l'unité et le prix dans un produit global, l'évolution des technologies etc... Nous supposons par hypothèse pour la suite de l'exemple que ce montant soit de 150.

2. *Détermination de la valeur nette comptable du composant remplacé* : la durée d'amortissement de l'immobilisation étant de 20 ans, au 1^{er} juillet N+4, les amortissements constatés sur cette partie de la structure s'élèvent à $(150 / 20) \times 4,5 = 34$.

Valeur brute	150
Amortissements	(34)
Valeur nette du composant initial	116

3. *Sortie de la VNC du composant remplacé et immobilisation du nouveau composant* : l'entité constatera une perte de 116 sur la sortie du composant qu'elle enregistrera dans le compte 812 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations corporelles.

Remarque : si le composant avait été identifié à l'origine, l'entité n'aurait pas constaté de résultat négatif lors du renouvellement du composant. En effet, à cette date, le composant aurait été totalement amorti.

4. *Enregistrement à l'actif du nouveau composant* : le nouveau composant est comptabilisé à l'actif pour 200 et devrait être amorti sur la durée séparant deux remplacements, c'est-à-dire 4,5 années, sauf informations particulières laissant à penser que cette durée ne se répètera pas.

Il faut noter que lorsque le remplacement de composants se fait à des valeurs supérieures à celles des composants identifiés à l'origine, cela se traduit par une augmentation de la valeur d'origine de l'immobilisation corporelle.

C) Durée d'amortissement du composant

Deux cas peuvent se produire :

- 1^{er} cas : le composant renouvelé n'aura plus à être remplacé : le composant est alors amorti sur la durée résiduelle d'amortissement de la structure.
- 2^{ème} 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 de l'amortissement de la structure. Elle pourrait être différente de la

première durée d'amortissement du composant remplacé si les conditions d'exploitation ne sont plus les mêmes ou en cas d'évolutions techniques du nouveau composant.

2.6.7 Exemple d'application extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé

Une entité a acquis le 2/01/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. L'ascenseur est finalement remplacé au bout de 8 ans pour une valeur de 25 000 000 F

1. Décomposition du bâtiment

En utilisant l'approche par composant, le bâtiment sera décomposé comme suit :

Bâtiment – structure : $150\,000\,000 - 30\,000\,000 = 120\,000\,000$

Bâtiment – composant ascenseur : $30\,000\,000$

2. Comptabilisation de l'acquisition du bâtiment

Compte 23131 Bâtiments
administratifs - Structure

Débit : 120 000 000

Compte 4812 Fournisseurs
d'investissements

Crédit : 150 000 000

Compte 23132 Bâtiments administratifs
– Composant ascenseur

Débit : 30 000 000

3. Comptabilisation des amortissements à la clôture de l'exercice N

Dotation aux amortissements de la structure : $120\,000\,000 / 30 = 4\,000\,000$

Dotation aux amortissements du composant ascenseur : $30\,000\,000 / 10 = 3\,000\,000$

Compte 6813 Dotation aux
amortissements des
immobilisations corporelles

Débit : 7 000 000

Compte 283131
Amortissements des bâtiments
administratifs - Structure

Crédit : 4 000 000

Compte 283132 Amortissements
des bâtiments administratifs –
Composant Ascenseur

Crédit : 3 000 000

4. Lors du renouvellement de l'ascenseur au bout de 8 ans

Somme des amortissements pratiqués sur l'ascenseur : $30\,000\,000 / 10 \times 8 = 24\,000\,000$

Valeur nette comptable du composant à sortir de l'actif : $30\,000\,000 - 24\,000\,000 = 6\,000\,000$

Compte 283132 Amortissements
bâtiments administratifs –
Composant Ascenseur

Débit : 24 000 000

Compte 23132 Bâtiments
administratifs – Composant
Ascenseur

Crédit : 30 000 000

Compte 812 Valeurs comptables des cessions
d'immobilisations corporelles

Débit : 6 000 000

5. Immobilisation du nouvel ascenseur

Compte 23132 Bâtiments
administratifs – Composant Ascenseur

Débit : 25 000 000

Compte 4812 Fournisseurs
d'investissements

Crédit : 25 000 000

2.6.8 Traitement fiscal

A) Traitement fiscal de l'immobilisation corporelle non décomposée

Les dépenses qui remplissent les conditions d'activation qui sont portées en immobilisations corporelles font l'objet d'amortissements et éventuellement de dépréciation. Les amortissements correspondent à l'étalement de la base amortissable avant ou après une dépréciation selon le mode d'amortissement le plus approprié.

Les divergences avec la fiscalité relatives aux amortissements pourraient provenir de :

- la détermination d'une valeur résiduelle en fin de période d'amortissement de l'actif alors que la législation fiscale de l'Etat-partie ne reconnaît pas la prise en compte de la valeur résiduelle dans la détermination de la base amortissable de l'actif,
- la durée d'amortissement économique découlant de la durée d'utilisation de l'actif qui pourrait être différente de la durée de l'amortissement fiscal,
- la méthode d'amortissement notamment celles basées sur les unités d'œuvre alors que la législation fiscale de l'Etat-partie ne reconnaît que l'amortissement linéaire ou dégressif,
- la prise en compte des coûts d'emprunts pour les actifs éligibles alors que la législation fiscale de l'Etat-partie traite les intérêts et autres coûts d'emprunts comme des charges déductibles l'année de leur constatation en charges,
- le calcul des amortissements après constatation d'une dépréciation, que la provision constatée soit déductible ou non, en raison de la distinction qui est faite en fiscalité entre les dotations aux amortissements et les (dotations pour) dépréciations de l'exercice.

Lorsque ces divergences conduisent à un amortissement comptable supérieur à l'amortissement fiscalement déductible, les retraitements extra-comptables suivants doivent être effectués :

- En cours d'amortissement comptable de l'immobilisation : réintégration de la fraction de l'amortissement comptable excédant l'amortissement fiscalement déductible.
- Après la fin de l'amortissement comptable : déduction de l'amortissement fiscalement déductible selon le plan d'amortissement fiscal initial.
- Lors de la cession ou de la mise au rebut de l'immobilisation : constatation de la valeur nette comptable, et déduction du solde d'amortissement antérieurement réintégré et non encore déduit.

Lorsque l'amortissement comptable est inférieur à l'amortissement fiscalement déductible (notamment en raison d'une divergence de taux), il

convient de constater un amortissement dérogatoire (par le débit du compte 851 et le crédit du compte 151), et aucun retraitement extra comptable n'est alors nécessaire. L'amortissement dérogatoire constitué est utilisé à la fin de l'amortissement fiscal par Débit du compte 151 et le Crédit du compte 861. Ainsi, l'impact de l'amortissement comptable sur le résultat d'exploitation sera identique sur toute la période d'amortissement de cette immobilisation, même sur la période post amortissement fiscalement déductible.

Exemple : Un matériel a été acquis pour 140 000 F au début de N - 4. Il est amorti sur six (6) ans, et la valeur résiduelle est estimée à 20 000 F à la fin de la période de six (6) ans. La durée d'amortissement reconnue par la législation fiscale est de cinq (5) ans.

Pour les exercices N - 4 à N :

La base amortissable s'établit donc à $140\ 000\ \text{F} - 20\ 000\ \text{F} = 120\ 000\ \text{F}$. La dotation aux amortissements comptables est donc de $120\ 000\ \text{F} / 6 = 20\ 000\ \text{F}$. (Débit : Compte 681 par le crédit : Compte 284 Amortissements du matériel)

L'amortissement fiscalement déductible s'établit à : $140\ 000\ \text{F} / 5 = 28\ 000\ \text{F}$. Le complément de l'amortissement fiscal par rapport à l'amortissement comptable s'élève donc à 8 000 F pour chaque année et constitue un amortissement dérogatoire. (Débit : Compte 851 – Dotations aux provisions réglementées par le Crédit : Compte 151 – Amortissements dérogatoires).

A la fin de l'exercice N :

Le cumul des amortissements comptables s'élève à $20\ 000\ \text{F} \times 5 = 100\ 000\ \text{F}$ (Compte 284), et la valeur nette comptable, à 40 000 F.

Les amortissements fiscalement déductibles cumulés s'établissent à $28\ 000\ \text{F} \times 5 = 140\ 000\ \text{F}$. L'immobilisation est donc totalement amortie au sens fiscal. Les amortissements dérogatoires cumulés (solde du compte 151) s'établissent à : $8\ 000\ \text{F} \times 5 = 40\ 000\ \text{F}$.

Pour l'exercice N+1 :

La dotation aux amortissements comptables sera de 20 000 F et la reprise des amortissements dérogatoires (débit du Compte 151 et Crédit du compte 861) d'égal montant. L'impact sur le résultat d'exploitation est identique à celui des 5 années précédentes. L'impact sur le résultat fiscal sera nul en raison de la reprise de l'amortissement dérogatoire (Compte 861).

Le solde du compte 151 - Amortissements de 20 000 F correspond à la valeur nette comptable ou valeur résiduelle après amortissement total. Ce

compte sera soldé lors la cession de l'immobilisation. Ce montant viendra augmenter la plus-value fiscale ou diminuer la moins-value fiscale sur cession de cette immobilisation.

Lorsque la législation de l'Etat-partie prévoit un sursis d'imposition des plus-values, sous réserve de l'engagement de réinvestir dans les trois (3) ans, il y a lieu également d'effectuer le retraitement fiscal de la plus-value comptable, exonérée fiscalement au titre de l'année de réalisation. Ainsi, au titre de la 3^{ème} année, si l'engagement de réinvestir n'est pas tenu, la plus-value précédemment exonérée doit être reprise en résultat comptable, lorsque cette dernière figure en comptabilité comme le prévoit le SYSCOHADA révisé, et imposée fiscalement. De même, au titre des années d'amortissements de l'immobilisation acquise en réinvestissement, suivant les règles fiscales de l'Etat-partie, soit la quote-part de dotation aux amortissements correspondant à la plus-value réinvestie est déduite fiscalement et la quote-part de la plus-value est réintégrée comptablement et fiscalement (ce qui est le cas lorsque la plus-value est inscrite au passif du bilan dans les provisions réglementées), soit il est procédé à une réintégration de la quote-part des dotations aux amortissements correspondant à la plus-value exonérée l'année de sa réalisation (ce qui est le cas lorsque la plus-value ne figure pas dans le bilan mais fait l'objet d'un suivi extra-comptable comme le prévoient les législations fiscales de certains Etats-parties).

B) Traitement fiscal avec l'approche par composants

Lorsque la législation fiscale de l'Etat-partie ne reconnaît pas la décomposition des immobilisations alors que les conditions prévues par le SYSCOHADA révisé sont remplies pour l'approche par composants, ou lorsque cette décomposition est prévue mais que les taux d'amortissements retenus sont différents de ceux découlant de la durée d'utilité, il y a alors divergences entre comptabilité et fiscalité et un retraitement est rendu nécessaire pour le passage du résultat comptable au résultat fiscal.

Ce retraitement pourrait porter sur la réintégration de l'excédent d'amortissements du composant, lorsque le composant est amorti à un rythme différent de celui de la structure admis en fiscalité, excédent déterminé après déduction de l'insuffisance d'amortissements du composant qui seront différents en raison de la différence sur la valeur amortissable (prise en compte éventuelle de la valeur résiduelle).

Lors de la sortie comptable du composant, la plus ou moins- value comptable sera déduite (plus-value) ou réintégrée (moins-value). L'amortissement fiscal sera poursuivi et déduit au rythme de l'amortissement de la structure principale.

Les dépenses de remplacement sont déductibles au titre de l'exercice de leur engagement. Lorsque les dépenses ultérieures de remplacement sont traitées de composant, à savoir :

- si le composant a été identifié à l'origine : il est procédé comme indiqué ci-dessus, et le composant de remplacement est traité fiscalement comme le composant initial et la dépense de remplacement est déductible,
- si le composant n'était pas identifié à l'origine : la dépense de remplacement correspondante est déduite fiscalement dès l'exercice de son engagement, et les amortissements du composant de remplacement ne seront pas déductibles.

Lorsque la législation fiscale reconnaît l'approche par composants (généralement sous réserve d'une validation des taux qui s'appliquent aux composants), la dotation aux amortissements du composant identifié lors de la comptabilisation initiale est déductible sans décalage avec l'amortissement de la structure. Lors du remplacement, il est procédé à la sortie du composant initialement constaté avec une valeur nette comptable déductible, et l'amortissement de l'actif de remplacement selon son propre plan d'amortissement est également déductible.

Lorsque les retraitements fiscaux extra-comptables doivent être effectués, ils se présentent de la manière suivante, sous forme d'un extrait d'une déclaration fiscale de l'exercice N :

Réintégrations	
Dotations aux amortissements comptables sur immobilisations avec différence entre valeurs comptables et valeurs fiscales	
Déductions	
Dotations aux amortissements fiscaux sur immobilisations avec différence entre valeurs comptables et valeurs fiscales	

Afin de permettre une bonne gestion des retraitements fiscaux sur des immobilisations comportant des divergences sur la base et ou sur les taux, il convient d'assurer un suivi parallèle des deux tableaux d'amortissements comptables et fiscaux afin d'identifier les réintégrations et ou les déductions fiscales.

2.6.9 Première application du SYSCOHADA révisé

Pour les biens acquis avant l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, l'entité a le choix entre deux approches, sachant que le choix de l'entité doit être clairement exposé dans les Notes annexes :

- maintenir les immobilisations en l'état ;
- procéder à un retraitement des immobilisations existantes par la méthode décrite ci-après.

La méthode retenue pour le retraitement des immobilisations décomposables existant au bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2018 est celle de la réallocation des valeurs nettes comptables.

Il s'agit d'une solution simple d'autant que les immobilisations totalement amorties ne sont jamais retraitées dans cette méthode. Elle 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 auxquelles on aurait abouti si les composants avaient été reconnus dès l'origine. Il est possible pour cela de se référer aux prix sur le marché des biens d'occasion ou, à défaut, 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 valeurs nettes comptables ainsi déterminé est ensuite appliqué aux valeurs brutes et aux amortissements pour la présentation du bilan. Les valeurs brutes ainsi ventilées constitueraient les nouvelles bases amortissables. Le passage aux durées probables d'utilisation pour les amortissements se fait de manière prospective.

Cette méthode n'a pas d'incidence sur les capitaux propres. La correction des dotations aux amortissements s'effectue de manière prospective.

Exemple d'application

- Situation au 1^{er} janvier 2018 d'un immeuble à sa valeur comptable nette : 150 000
- Reconstitution de la valeur d'acquisition décomposée cinq ans plus tôt au 1^{er} janvier 2013 : Structure amortissable sur 20 ans = 160 000 / Toiture amortissable sur 8 ans = 40 000.
- Valeur nette théorique au 1^{er} janvier 2018 de la structure : $160\ 000 - [(160\ 000 / 20) \times 5] = 120\ 000$
- Valeur nette théorique au 1^{er} janvier 2018 de la toiture : $40\ 000 - [(40\ 000 / 8) \times 5] = 15\ 000$

- Pourcentage de répartition des valeurs nettes comptables théoriques entre toiture et structure : Toiture = $15\ 000 / 135\ 000 = 12\%$ et Structure = $120\ 000 / 135\ 000 = 88\%$
- Application des pourcentages à la valeur comptable nette de l'immeuble au 1^{er} janvier 2018 : sur les 150 000 : la structure est évaluée à $150\ 000 \times 88\% = 132\ 000$ amortissable sur 15 ans. La toiture est évaluée à 12% de $150\ 000 = 18\ 000$ amortissable sur 3 ans.

Ecritures comptables au 1^{er} janvier 2018 : retraitement des valeurs brutes et mise en évidence des composants

Compte 23231 Bâtiment administratif
– Composant Structure

Débit : 176 000

Compte 2323 Bâtiment
administratif

Crédit : 200 000

Compte 23232 Bâtiment administratif–
Composante Toiture

Débit : 24 000

Ecritures comptables au 1^{er} janvier 2018 : retraitement des amortissements

Compte 2831
Amortissements Bâtiment
administratif

Débit : 50 000

Compte 28311
Amortissements Bâtiment
administratif – Composant
Structure

Crédit : 44 000

Compte 28312 Amortissements Bâtiment
administratif – Composant Toiture

Crédit : 6 000

Section 2.7 Frais d'inspections ou de révisions majeures, dépenses de mise en conformité, et travaux d'aménagement

Les dispositions du présent thème s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale IAS 16 publiée le 18 décembre 2003 et de ses amendements successifs. 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 remplacements de pièces (avions, bateaux).

2.7.1 Frais d'inspection ou de révisions majeures

Lorsqu'un actif fait l'objet de visites ou de révisions significatives, effectuées à intervalles réguliers, le coût de ses révisions, autrefois comptabilisé sous forme de provisions pour grosses réparations dans le précédent référentiel SYSCOHADA, est désormais 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 de la structure principale et des autres composants et est amorti sur la durée restante à courir jusqu'à la prochaine révision ;
- lorsque la révision est réalisée, le coût correspondant est inscrit à l'actif et il est amorti sur la durée séparant deux révisions : la valeur nette comptable du composant comptabilisée initialement est sortie de l'actif.

Remarques : la reconnaissance d'un composant « Révisions majeures » en sus des composants physiques et de la structure ne doit pas aboutir à surévaluer le coût de l'immobilisation dans son ensemble. C'est le coût global de l'immobilisation qui doit être réparti entre la composante « Structure », les autres composants physiques, et le composant « Révisions majeures ».

Si les travaux de révisions majeures intègrent des changements d'organes principaux faisant eux-mêmes l'objet de composants distincts, la durée d'amortissement de ces composants sera alignée sur celle de la composante « Révisions majeures » et le coût de cette dernière sera minoré du coût des sous-composants devant être changés. Exemple : s'il est prévu de changer les moteurs d'un avion lors de la grande visite dite Check D, le composant « Révisions majeures » n'intégrera pas le coût de remplacement des moteurs qui font eux-mêmes l'objet de composants distincts.

Exemple extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé : 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 impose un contrat de révision majeure tous les 2 ans, et le coût d'une révision est estimé à 10 000 000 F.

Le matériel industriel sera décomposé comme suit :

- le matériel lui-même pour $190\,000\,000\text{ F} - 10\,000\,000\text{ F} = 180\,000\,000\text{ F}$ amorti sur 6 ans avec une dotation annuelle aux amortissements de $180\,000\,000 / 6 = 30\,000\,000\text{ F}$;
- la révision majeure est considérée comme un composant qui sera amorti sur 2 ans, soit une dotation annuelle aux amortissements de $10\,000\,000\text{ F} / 2 = 5\,000\,000\text{ F}$.

Lorsque le composant « Révisions majeures » n'a pas été comptabilisé séparément ou spécifiquement identifié lors de la comptabilisation initiale, sa valeur nette comptable peut être estimée par référence au « coût de revient actuel amorti » et doit être sortie de l'actif en constatant une charge puisque ce composant aura été amorti sur la durée d'utilisation de la structure, nécessairement plus longue.

En reprenant l'exemple ci-dessus, et en supposant l'absence d'identification à l'origine d'un composant « Révisions majeures », l'amortissement de la structure sera effectué chaque année à hauteur de $190\,000\,000\text{ F} / 6 = 31\,667\,000\text{ F}$.

Au moment de l'engagement des révisions majeures deux ans plus tard, la reconstitution du composant non identifié à l'origine, en supposant un coût de révision identique de $10\,000\,000\text{ F}$, nécessiterait :

- de diminuer la valeur brute de la structure de $10\,000\,000\text{ F}$;
- de sortir des amortissements cumulés de la structure l'amortissement du composant non identifié à l'origine, soit $(10\,000\,000 / 6) \times 2 = 3\,334\,000\text{ F}$;
- d'enregistrer en charge 812 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations corporelles le montant de $10\,000\,000\text{ F} - 3\,334\,000\text{ F} = 6\,666\,000\text{ F}$;
- de reconnaître à l'actif un composant de $10\,000\,000\text{ F}$ correspondant au coût des révisions majeures à amortir sur deux ans.

Avec l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, il est désormais bien précisé qu'aucune constitution de provisions pour grosses réparations ou gros entretiens ne sera admise quel que soit le secteur d'activité dans lequel opère l'entité, et ce, même si la juridiction fiscale locale pose le principe ou renouvelle le principe de la déductibilité des provisions pour grosses réparations.

2.7.2 Dépenses de sécurité et d'environnement

Le traitement comptable des dépenses de sécurité des personnes et d'environnement est différent selon que ces dépenses conditionnent ou non l'obtention d'avantages économiques futurs.

A) Dépenses effectuées pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement

Ces dépenses qui conditionnent l'obtention d'avantages économiques futurs attachés à d'autres actifs sont systématiquement immobilisées car :

- elles augmentent directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif donné ou à plusieurs actifs, par augmentation des rendements et de la productivité, la réduction substantielle des risques de dysfonctionnement ou d'arrêt d'activité liés à des accidents de travail, de la réduction des risques de pollution ;
- ou leur absence entraînerait l'impossibilité d'exercer une activité ou son arrêt.

Exemples : construction d'une station d'épuration nécessaire pour obtenir l'autorisation d'installer une activité industrielle, installation d'une rampe d'accès pour handicapés dans un hôpital, nécessaire pour obtenir l'ouverture de l'établissement, acquisition d'une machine de filtrage des gaz sortant des cheminées, lorsqu'une entreprise est soumise aux quotas d'émission de gaz à effet de serre, acquisition d'un système de récupération des huiles usagées permettant de réduire les futurs coûts d'enlèvement des déchets.

La comptabilisation du coût des actifs de sécurité des personnes et d'environnement s'effectue généralement lors de l'acquisition des actifs, aucune provision ne pouvant être constatée pour une installation future de tels actifs.

En revanche, une provision doit être constituée si le délai de mise en conformité est expiré et que l'entité encourt des pénalités dont le paiement effectif est probable, et si l'entité a une obligation actuelle de réaliser une mise en conformité et qu'elle ne peut se soustraire à cette obligation (exemple de la remise en état de sites).

B) Autres dépenses effectuées pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement

Ces dépenses ne conditionnent pas l'obtention d'avantages économiques futurs ou la poursuite d'activité. Ce sont des dépenses qui permettent de se conformer à des normes que l'entité s'est imposée ou de répondre à des obligations légales ou réglementaires dont le non-respect ne peut donner lieu

qu'à de sanctions pécuniaires (exemple des opérations de désamiantage car lorsque l'obligation n'est pas respectée, le risque ne porte que sur des sanctions pécuniaires ou pénales, sauf décision d'arrêt de l'activité par l'inspection du travail).

Ces dépenses doivent être analysées au cas par cas et sont comptabilisées à l'actif ou en charge selon les critères généraux de distinction entre charges et immobilisations.

2.7.3 Dépenses de mise en conformité et travaux de réaménagement

A) Les dépenses de mise en conformité d'une installation ou d'un matériel existant

Ce sont des dépenses autres que celles liées à la sécurité des personnes ou à la protection de l'environnement. Elles sont à immobiliser si les critères généraux de comptabilisation à l'actif sont respectés, notamment si elles génèrent des avantages économiques futurs supplémentaires.

Celles-ci n'entraînent en général pas l'arrêt de l'activité ou de l'installation visée par la mise en conformité. Toutefois, si le non-respect de l'obligation devait entraîner l'impossibilité matérielle de continuer à utiliser l'installation ou le matériel sans l'adapter, la dépense de mise en conformité devrait, à notre avis, être comptabilisée en immobilisation. En effet, l'augmentation des avantages économiques futurs liée à la dépense de mise en conformité est appréciée par rapport à l'état du matériel au moment de l'engagement de la dépense de mise en conformité.

Peuvent ainsi être comptabilisées en immobilisations :

- les dépenses de blindage des portes permettant de lutter contre les vols ;
- les nouveaux modules sur un système informatique existant ;
- les dépenses de mise en conformité et d'adaptation des systèmes d'information et de paiement des entreprises (interfaces et applications gérant les données bancaires, nécessaires aux virements, prélèvements et télé-règlements ;
- les dépenses de mise en accessibilité des locaux aux personnes handicapées, ces travaux ayant pour contrepartie la possibilité de continuer à louer les locaux à des établissements recevant du public et donc à percevoir des loyers futurs.

En ce qui concerne les dépenses liées aux certifications ISO attestées par des organismes ad hoc, elles constituent en principe des charges à comptabiliser selon leur nature (études, honoraires, personnel...). Il s'agit en effet de frais

de communication constituant un véritable label et sont donc à traiter comme les fonds de commerce et les marques créés en interne.

B) Les dépenses d'adaptation

Elles ne peuvent généralement pas donner lieu à provision avant leur engagement en l'absence d'obligation de les effectuer (l'entité pouvant s'y soustraire ou acquérir un bien neuf intégrant les nouvelles fonctionnalités).

C) Les travaux de réaménagement d'une immobilisation corporelle

Ils sont portés 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 des travaux peut être estimé de manière fiable.

2.7.4 Traitement fiscal

Les dépenses d'inspections ou de révisions majeures, les dépenses de mise en conformité et travaux d'aménagement, lorsqu'elles portent sur des services ou des fournitures incorporés à une immobilisation et qui ne rallongent pas la durée de vie de cette immobilisation (dépenses de gros entretien ou de grandes révisions) sont portées fiscalement en charges. Cette charge est déductible l'année de son engagement, sauf lorsque les provisions pour grosses réparations sont autorisées fiscalement dans l'Etat-partie, ce qui serait contraire à la règle comptable.

En conséquence, lorsque ces dépenses sont identifiées comme composants, les retraitements extra comptables prévus à la section 2.6 relative à l'approche par composants du présent ouvrage doivent être effectués.

2.7.5 Première année d'application du SYSCOHADA révisé

Le SYSCOHADA révisé prévoit que les provisions pour grosses réparations et grandes visites qui existaient à l'ouverture de l'exercice 2018 soient soldées par le crédit d'un compte de passif 4752 « Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif » qui est ensuite lui-même soldé en contrepartie d'un compte 791 « Reprises de provisions », soit globalement à la clôture du premier exercice d'application du SYSCOHADA révisé, soit de manière étalée sur une durée qui ne doit pas dépasser cinq (5) ans.

Si ces provisions ont été antérieurement déduites fiscalement, leur reprise en produit par le biais du compte 791 « Reprises de provisions » sera soumise à l'impôt sur les résultats. En revanche, si ces provisions ont été réintégrées fiscalement lors de leur constitution, les montants inscrits dans le compte 791

Reprises de provisions devront faire l'objet d'une déduction sur la déclaration fiscale.

Une autre solution consisterait à solder ces provisions directement par imputation sur les capitaux propres d'ouverture, solution à laquelle ne s'oppose pas le SYSCOHADA révisé comme nous l'avons indiqué dans la section 2.1 consacrée à la suppression des comptes de charges immobilisées. Le traitement comptable se ferait pour un montant net d'impôt.

Exemple d'imputation sur le report à nouveau d'une provision pour grosses réparations existant à l'ouverture de l'exercice 2018 pour un montant de 10 000 000 F sachant que le taux d'impôt sur le résultat dans l'Etat-partie est de 25%.

1^{ère} situation : La provision a été déduite fiscalement lors de sa constitution. Son annulation sera traitée comme suit :

Compte 197 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices	Compte 12 Report à nouveau
----- Débit : 10 000 000	----- Crédit : 7 500 000
	Compte 89 Impôt sur le résultat
	----- Crédit : 2 500 000

Le montant de 10 000 000 F ferait l'objet d'une réintégration fiscale extra-comptable.

2^{ème} situation : La provision a été réintégrée fiscalement lors de sa constitution. L'imputation sur le report à nouveau se ferait pour le montant brut.

Compte 197 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices	Compte 12 Report à nouveau
----- Débit : 10 000 000	----- Crédit : 10 000 000

Section 2.8 Constructions sur sol d'autrui et contrat de rentes viagères

2.8.1 Comptabilisation des constructions sur sol d'autrui

A) Comptabilisation initiale chez le locataire

Lorsqu'une construction est édifée sur un terrain appartenant à autrui, le propriétaire du terrain a le droit de retenir les constructions édifées par un tiers ou d'obliger celui-ci à les supprimer à ses frais.

S'il existe une convention entre les parties, ce sont les clauses de la convention qui s'appliquent. En l'absence de convention, le locataire est réputé propriétaire des constructions pendant la durée du bail et est en droit de les enlever, de les vendre ou même de les hypothéquer, et ce, jusqu'à l'expiration du bail.

Par conséquent, au 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 car il en contrôle les avantages économiques et en assume les risques juridiques liés à la propriété de la construction.

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 par le crédit du compte 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 également être immobilisés.

B) Comptabilisation à la clôture de l'exercice

Les bâtiments édifés sur sol d'autrui doivent être amortis sur la durée du bail initial ou à l'expiration du ou des renouvellements lorsque ceux-ci sont plus probables qu'improbables. La base amortissable représente la différence entre le coût du bâtiment et l'indemnité d'éviction qui sera éventuellement versée par le propriétaire du terrain au locataire à l'expiration du bail si les clauses contractuelles prévoient le versement de cette indemnité.

A la clôture de l'exercice, le compte 6813 Dotation 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.

C) Décomptabilisation ou sortie à l'expiration du bail chez le locataire du terrain

Deux cas de figure peuvent se présenter :

Le contrat ne prévoit aucune indemnité d'éviction : le bâtiment, dont la valeur nette comptable est nulle, doit être sorti de l'actif en débitant un sous-compte 2832 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui par le crédit d'un sous-compte 232 Bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui.

Lorsqu'une indemnité d'éviction doit être versée au locataire du terrain et propriétaire des bâtiments à l'expiration du bail, l'écriture ci-dessus est complétée par la reconnaissance d'une créance sur le propriétaire du terrain et d'un produit de cession. Le compte 485 Créances sur cession d'immobilisations est débité par le crédit du compte 822 Produits de cessions d'immobilisations.

D) Travaux de remise en état avant restitution des locaux

Lorsque des travaux doivent être effectués par le locataire avant restitution des locaux au propriétaire du terrain, cette obligation conditionnée par la fin du bail doit donner lieu à la constatation d'une provision dès lors qu'à la clôture la réalisation de la condition est probable. Tant que la fin du bail n'est pas probable à la clôture, aucune provision ne doit être comptabilisée.

E) Comptabilisation chez le propriétaire du terrain

Seul le terrain figure à l'actif du bilan du propriétaire du terrain pendant la durée du bail. A l'expiration du bail, deux cas de figure peuvent se présenter :

Si le propriétaire du terrain doit verser une indemnité d'éviction au locataire conformément aux clauses contractuelles, les bâtiments reçus en retour sont enregistrés dans un sous-compte 231 Bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol propre pour le montant de l'indemnité d'éviction versée.

Si les bâtiments édifiés par le locataire sont reçus à titre gratuit, ces derniers doivent être comptabilisés dans les immobilisations corporelles à leur valeur actuelle avec en contrepartie un produit Hors Activés Ordinaires (HAO) à inscrire au crédit du compte 841 Produits HAO constatés.

F) Cas spécifique de la copropriété

Lorsque des locaux sont construits dans le cadre du régime 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.

G) Régime du bail à construction

Comme l'indique le SYSCOHADA révisé, le régime du bail à construction est une modalité d'application de celui des constructions sur sol d'autrui. La question est de savoir comment traiter l'acquisition d'un terrain faisant l'objet d'un bail à construction. Une réponse de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes en France (Bulletin CNCC n°121 mars 2001) apporte la solution suivante :

Chez le cédant du terrain, le terrain sort de son actif.

Chez le cessionnaire et nouveau propriétaire, le terrain est inscrit à son actif, dans ses immobilisations corporelles, et un droit lui permettant de devenir propriétaire des constructions édifiées sur le terrain à la fin du bail à construction doit être enregistré dans ses immobilisations incorporelles. Le droit incorporel et le terrain sont à comptabiliser distinctement pour leur valeur respective et lorsque l'acte notarié relatif à la cession du terrain n'indique pas de ventilation du prix global entre ces deux valeurs, le coût d'entrée de chacun des éléments est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux (conformément aux dispositions de l'article 38 du SYSCOHADA révisé). Ce droit incorporel n'est pas amortissable et sera transféré dans le coût d'entrée des constructions en fin de bail.

H) Cas particuliers liés à l'acquisition ou à la production d'un ensemble immobilier

- Modalités de ventilation du coût global d'un ensemble immobilier acquis entre la part du terrain et celle du bâtiment : elle doit correspondre aux montants indiqués dans l'acte notarié. Lorsque la ventilation n'est pas détaillée dans l'acte authentique, ce sont les dispositions de l'article 38 du SYSCOHADA révisé qui prévalent, à savoir :
 - Comparaisons portant sur des transactions récentes réalisées sur des terrains nus et à des dates proches de l'entrée du bien dans le bilan de l'entité, terrains situés dans la même zone géographique et présentant des droits à construire similaires. Si cette méthode est retenue, la valeur du bâtiment s'obtient par différence entre le coût global de l'ensemble immobilier et la valeur du terrain ainsi déterminée.
 - A 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 dans le bilan, en tenant

compte, le cas échéant, de sa vétusté et de son état d'entretien. Cette méthode sera celle qui prévaudra dans les zones où le foncier est rare et la demande forte, ce qui est le cas des grandes agglomérations.

- Traitement comptable du coût des travaux de démolition préalables à la construction d'un bâtiment : le traitement comptable des frais de démolition et de la valeur résiduelle de l'ancien bâtiment se présente comme suit :
 - Les frais de démolition constituent en principe un élément du coût de production de la nouvelle construction. Toutefois, si l'objectif est de rendre le terrain nu pour un autre usage que la construction d'un bâtiment, les frais de démolition constituent alors un élément du coût du terrain.
 - En ce qui concerne la valeur résiduelle de l'ancien bâtiment détruit, si l'entité souhaite le remplacer par une nouvelle construction, l'opération constitue un projet unique et la valeur résiduelle de l'ancienne construction s'analyse comme un élément du coût de la nouvelle construction. En revanche, cette valeur résiduelle doit être enregistrée en charge dans le compte 812 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations corporelles si l'objectif poursuivi est de libérer le terrain pour un usage autre que la construction.

I) Cas spécifique d'un bien acquis en usufruit

L'usufruit confère un droit d'usage sur le bien donné en usufruit sur une durée contractuelle ou légale, cette dernière ne pouvant dépasser trente (30) ans. Si l'usufruit fait l'objet d'un décaissement, l'opération est enregistrée, soit en immobilisation incorporelle au débit du compte 2188 Divers droits et valeurs incorporelles, soit au débit du compte 476 Charges constatées d'avance. Le Bulletin n° 158 de juin 2010 de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes française et les auteurs du Mémento Comptable Francis Lefebvre privilégient l'enregistrement en immobilisation incorporelle, l'usufruit conférant un droit réel sur un bien. La comptabilisation de ce droit réel en charges constatées d'avance exposerait l'entité, selon cette doctrine, à la remise en cause de la déduction des amortissements, à défaut de leur comptabilisation (amortissements irrégulièrement différés).

L'immobilisation incorporelle serait à amortir sur la durée d'utilisation de l'usufruit, limitée à sa durée contractuelle ou légale. Si l'usufruit est au contraire comptabilisé en charges constatées d'avance, celles-ci sont à rapporter au résultat sur la même durée, dans le compte 622 Loyers et charges locatives.

Par contre, le nu-proprétaire inscrit le bien en immobilisation corporelle pour sa valeur d'acquisition.

J) Exemple d'application extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé sur les constructions sur sol d'autrui

Enoncé : une entité a fait construire au cours de l'exercice N - 1 un atelier industriel sur un terrain dont elle est locataire. Le coût total de l'atelier s'élève à 60 000 000 F et ont été achevés et facturés le 01/01/N. Le bail étant de 15 ans, la durée d'utilité de l'atelier est fixée à 15 ans. Conformément aux clauses contractuelles, l'entité laissera l'atelier en l'état sur le terrain et percevra une indemnité d'éviction de 10 000 000 F.

Solution : l'atelier sera amorti sur 15 ans et sa base amortissable est de $60\,000\,000\text{ F} - 10\,000\,000\text{ F} = 50\,000\,000\text{ F}$ et chaque dotation annuelle sera égale à $50\,000\,000 / 15 = 3\,333\,333\text{ F}$.

Écritures comptables :

A l'acquisition de l'atelier

Compte 232 Bâtiment industriel
sur sol d'autrui

Débit : 60 000 000

Compte 4812 Fournisseurs
d'investissements –
Immobilisations corporelles

Crédit : 60 000 000

A chaque clôture d'exercice

Compte 6813 Dotation aux
amortissements des
immobilisations corporelles

Débit :

3 333 333

Compte 2832
Amortissements des
bâtiments industriels sur sol
d'autrui

Crédit :

3 333 333

A l'expiration du bail, décomptabilisation de l'immobilisation

Compte 812 Valeurs
comptables des cessions
d'immobilisations corporelles

Compte 2323 Bâtiment
industriel sur sol d'autrui

Débit :		Crédit :
10 000 000		60 000 000

Compte 2832 Amortissements
bâtiment industriel sur sol d'autrui

Débit :	
50 000 000	

A l'expiration du bail, encaissement de l'indemnité d'éviction par l'entité

Compte 521 Banques

Compte 822 Produits de cession
d'immobilisations corporelles

Débit : 10 000 000		Crédit : 10 000 000
--------------------	--	---------------------

Chez le propriétaire du terrain, deux situations peuvent se présenter à l'expiration du bail :

a) paiement de l'indemnité d'éviction prévue au contrat

Compte 231 Bâtiments,
installations techniques et
agencements

Compte 521 Banques

Débit :		Crédit :
10 000 000		10 000 000

b) aucune indemnité d'éviction n'est prévue au contrat. Les bâtiments et installations sont alors repris gratuitement. Ils doivent être comptabilisés au bilan du propriétaire du terrain à leur valeur actuelle. Supposons que celle-ci soit évaluée à 15 000 000 F.

Compte 231 Bâtiments,
installations techniques et
agencements

Compte 841 Produits HAO
constatés

Débit :	Crédit :
15 000 000	15 000 000

Le SYSCOHADA révisé recommande, si cette valeur actuelle est significative, que la contrepartie du compte d'immobilisations corporelles soit un compte 148 Autres subventions d'investissement en lieu et place du compte 841 Produits HAO constatés afin d'étaler le produit sur la période d'amortissement du bien. Toutes les informations nécessaires doivent être fournies dans les Notes annexes.

2.8.2 Comptabilisation des contrats de rentes viagères

A) 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, celui du décès, la prestation versée est dénommée « rente viagère ».

Sur le plan juridique, le contrat de rente viagère entre dans la catégorie des contrats aléatoires, l'aléa étant constitué par le décès du crédirentier dont la date est bien évidemment inconnue. Chaque partie a donc une chance de gain ou de perte.

B) Caractéristiques du contrat

L'acquéreur exerce à compter de la signature du contrat toutes les prérogatives attachées à la propriété du bien concerné. 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 ».

C) Evaluation des biens acquis

Les biens acquis au moyen d'une rente viagère doivent être enregistrés en comptabilité chez le débirentier pour « le montant qui résulte d'une stipulation de prix ou, à défaut, d'une estimation ».

Ces opérations portant très souvent sur des immeubles, une indication du 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.

Exemple : un artisan, au moment de son départ à la retraite, cède en viager ses locaux professionnels à une entité qui reprend son affaire, et ce, pour obtenir une rente destinée à compléter sa pension de retraite.

D) Règles de comptabilisation d'un contrat de rente viagère

A la signature du contrat, les biens acquis au moyen de rentes viagères doivent être enregistrés en comptabilité au débit du compte d'immobilisation concerné par le crédit des comptes 1681 Rentes viagères capitalisées et de trésorerie pour le montant du bouquet.

Après l'inscription de la valeur du bien au bilan, le coût d'acquisition est définitif quel que soit le montant des rentes viagères finalement payé. Le traitement de l'immobilisation est totalement indépendant de la réalisation ou non d'un événement incertain et est donc celui normalement applicable aux biens de même nature, en particulier l'obligation de l'amortissement.

A chaque échéance périodique, le compte 1681 Rentes viagères capitalisées est débité par le crédit du compte de trésorerie.

Lors de la survenance du décès du crédirentier, l'obligation qui incombe au débirentier disparaît. L'entité doit alors solder le compte de dette 1681 Rentes viagères capitalisées par le crédit du compte 841 Produits HAO constatés.

Au cas où le crédirentier vivrait au-delà du terme prévu, et étant donné que le montant cumulé des rentes versées a permis l'extinction de la dette d'origine, les versements postérieurs au terme prévu constituent une charge HAO pour le débirentier à inscrire dans le compte 831 Charges HAO constatées.

On observera les simplifications apportées par le SYSCOHADA dans le traitement des rentes viagères ne retenant pas l'actualisation périodique du compte de rentes viagères comme cela se fait dans les référentiels internationaux.

Exemple d'application extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé : une entité a acquis le 1^{er} octobre N, sous forme de viager, un ensemble

immobilier à usage administratif et commercial évalué à 350 000 000 F, dont 50 000 000 F pour le terrain. Cette acquisition donne lieu au versement d'un montant initial, le bouquet, de 110 000 000 F, le solde faisant l'objet d'une rente viagère annuelle de 20 000 000 F payable le 1^{er} octobre de chaque année. La durée d'utilité du bâtiment est de 30 ans.

Hypothèse 1 : décès du crédirentier le 15/12/N + 5

Hypothèse 2 : décès du crédirentier le 10/11/N+14

Solutions :

Écritures comptables de l'exercice N

- *Lors de l'acquisition des bâtiments et du paiement du bouquet*

Compte 2232 Terrains bâtis

Débit :	
50 000 000	

Compte 521 Banques

	Crédit :
	110 000 000

Compte 2313 Bâtiments
administratifs et
commerciaux

Débit :	
300 000 000	

Compte 1681 Rentes
viagères capitalisées

	Crédit :
	240 000 000

A la clôture de l'exercice N

Compte 6813 Dotation aux
amortissements des immobilisations
corporelles $(300\,000\,000 / 30) \times 3/12$

Débit : 2 500 000	
-------------------	--

Compte 2831 Amortissements des
bâtiments

	Crédit : 2 500 000
--	--------------------

Ecritures comptables de l'exercice N + 1

- *Au 1^{er} octobre N+1*

Compte 1681 Rentes viagères
capitalisées

Débit : 20 000 000

Compte 521 Banques

Crédit : 20 000 000

- *A la clôture de l'exercice N + 1*

Compte 6813 Dotation aux
amortissements des
immobilisations corporelles

Débit : 10 000 000

Compte 2831 Amortissements
des bâtiments

Crédit : 10 000 000

Hypothèse 1 : décès du crédientier le 15/12/N + 5

- Le crédientier a effectué 5 versements de 20 000 000 = 100 000 000

- Le solde du compte de passif 1681 Rentes capitalisées s'élève à 240 000 000 – 100 000 000 = 140 000 000. Ce compte doit être soldé en contrepartie d'un compte de produit hors activités ordinaires.

Compte 1681 Rentes viagères
capitalisées

Débit : 140 000 000

Compte 841 Produits
HAO constatés

Crédit :
140 000 000

Hypothèse 2 : décès du crédientier le 10/11/N + 14

A la date du 1/10/N + 12, le débirentier a effectué 12 versements pour un montant total de 20 000 000 x 12 = 240 000 000 F.

Au 01/10/N + 13 et au 01/10/N + 14, le compte de rentes étant soldé, les deux échéances de 20 000 000 chacune sont enregistrées en compte de charges HAO.

- Au 01/10/N+13

Compte 831 Charges HAO constatées

Compte 521 Banques

Débit : 20 000 000

Crédit : 20 000 000

- Au 01/10/N+14

Compte 831 Charges HAO
constatées

Compte 521 Banques

Débit :

20 000 000

Crédit :

20 000 000

Section 2.9 Immeubles de placement

Les dispositions de la présente étude s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale IAS 40 publiée en décembre 2003 et ses amendements successifs. L'objectif de ces dispositions toutes nouvelles dans le SYSCOHADA est de prescrire le traitement comptable des immeubles de placement et les dispositions correspondantes en matière d'information financière.

L'on peut noter cependant que le SYSCOHADA n'offre pas l'option d'une comptabilisation ultérieure des immeubles de placement à leur juste valeur alors que cette option est prévue par IAS 40. Il s'agit, à notre avis, d'une sage décision des autorités comptables de l'OHADA afin d'éviter une trop grande volatilité des résultats dans un espace où il n'existe pas à proprement parler de marchés actifs dans le secteur immobilier et d'éviter également d'importants retraitements de valeur en cas de changements d'utilisation de l'immeuble de placement occasionnant des transferts vers les immobilisations corporelles ou les stocks.

2.9.1 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

location - financement pour en tirer 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 et détenu par un marchand de biens immobiliers ne doivent pas être classés en immeubles de placement, mais en immobilisations corporelles ou en stocks, suivant le cas.

Constituent 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),
- un bâtiment appartenant à l'entité (ou détenu par l'entité dans le cadre d'un contrat de crédit-bail) 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 d'un contrat 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,
- lorsque le locataire est une société du groupe, le propriétaire doit l'inscrire comme immeuble de placement dans ses états financiers personnels mais l'immeuble ne peut être considéré comme tel dans les états financiers consolidés.

Ne sont pas un immeuble de placement :

- les immeubles destinés à être vendus dans le cadre de l'activité ordinaire de l'entité (immeubles détenus par un promoteur dans l'attente de leur commercialisation),
- les immeubles loués à des locataires par un contrat de location - financement,
- les immeubles mis à la disposition des salariés de l'entité (qu'ils paient ou non un loyer).

2.9.2 Cas particuliers des immeubles 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 ou louées séparément dans le cadre d'un contrat de location - financement : l'entité comptabilise en immobilisations corporelles la partie qu'elle occupe et le reste est comptabilisé en immeuble de placement ;
- les deux parties de l'immeuble ne peuvent pas être vendues séparément ou louées séparément dans le cadre d'un contrat de location - financement. L'entité comptabilise alors le bien immobilier en immeuble de placement seulement si la partie qu'elle occupe est non significative. Le caractère significatif n'a pas été défini par le SYSCOHADA révisé pas plus que par la norme comptable internationale IAS 40. A notre avis, une répartition basée sur les règles des 2/3 et de 1/3 ou 3/4 et 1/4 serait une solution pour définir le caractère significatif de l'occupation des locaux.

2.9.3 Biens immobiliers loués avec fournitures de services accessoires

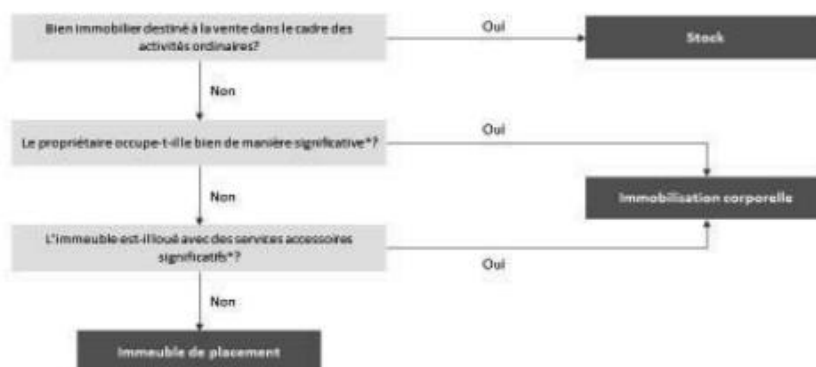
Une entité peut à la fois louer un immeuble et fournir des services accessoires aux occupants (maintenance, sécurité). Dans ce cas, le bien immobilier est à classer en immeuble de placement si ces services sont non significatifs au regard du contrat pris dans son ensemble.

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.

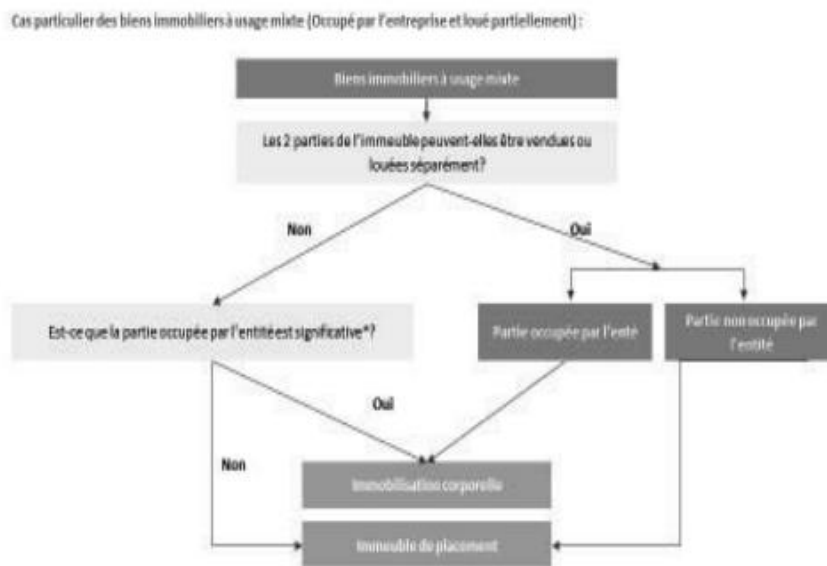
Synthèse de la définition d'un immeuble de placement

Résumé synthétique

• Synthèse qualification d'un immeuble de placement:



Arbre de décision relatif aux locaux à usage mixte



* Le Syscohadu révisé ne donne pas d'indication sur la définition du caractère significatif.

Exemple d'application extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé : une entité vient d'acheter un immeuble de 4 étages pour 200 000 000 F. Elle occupe le 1^{er} étage pour ses besoins administratifs et loue les autres étages en location simple à d'autres entités.

Si les différentes parties du bien peuvent être vendues séparément (ce qui est le cas dans notre exemple), il est alors possible de procéder à la décomposition de l'immeuble.

On comptabilise ainsi un quart de 200 000 000 F, soit 50 000 000 F en immobilisations corporelles, et les trois quarts 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 est classé comme 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.

2.9.4 Comptabilisation et évaluation d'un immeuble de placement

A) Comptabilisation et évaluation initiale

Un immeuble de placement doit être comptabilisé au coût comprenant les coûts encourus initialement pour l'acquérir et les coûts encourus ultérieurement pour accroître sa capacité ou remplacer certains éléments.

Les comptes utilisés sont :

2281 Terrains Immeubles de placement

2315 Bâtiments Immeuble de placement sur sol propre

2325 Bâtiments Immeuble de placement sur sol d'autrui

- 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 (honoraires juridiques, droits de mutation et tout autre coût de transaction).

- 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 de l'immeuble de placement est faite à la valeur comptable de l'actif ou des actifs remis.

- 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 au commencement du contrat de location. Le montant équivalent doit être comptabilisé en tant que passif.

B) 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 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 ou qui sont destinées à remplacer des parties importantes de l'immeuble. Dans ce dernier 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.

C) 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.

2.9.5 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 évalués selon le modèle du coût historique, ces transferts n'ont aucune incidence sur la valeur comptable du bien transféré.

2.9.6 Sortie d'un immeuble de placement

Un immeuble de placement doit être décomptabilisé, c'est-à-dire sorti du bilan en cas de vente ou de conclusion d'un contrat de location-financement ou en cas d'arrêt de manière permanente de l'utilisation de l'immeuble et si aucun avantage économique futur n'est attendu de sa sortie.

Section 2.10 Contrat de location

Les dispositions de cette section s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale IFRS 16 publiée le 13 janvier 2016. Pour les établissements de crédit, des dispositions spécifiques (Instruction n°027-11-2016 relative à la comptabilisation des différents types de contrats de location) sont prévues par le PCB révisé, il conviendra donc de s'en référer.

2.10.1 Définition d'un contrat de location

Un contrat est, ou contient un contrat de location :

- lorsqu'il porte sur un actif déterminé,
- s'il confère au client le droit de contrôler l'utilisation de l'actif en question pour une certaine période en échange d'une contrepartie,
- et que le client tire la quasi-totalité des avantages économiques de cette utilisation.

1^{ère} étape : l'actif doit être clairement identifié. Lorsque le contrat porte sur une portion d'actif, cette portion sera considérée comme un actif identifié que si elle est physiquement distincte. Ce peut être par exemple un étage d'un bâtiment. En revanche, la norme précise que lorsque l'identification physique n'est pas possible (par exemple le droit d'utiliser une portion de la capacité d'une fibre optique, la location d'un certain nombre de mètres cubes pour le stockage dans un entrepôt), l'actif ne peut être considéré comme identifié.

Même si l'actif est précisé dans le contrat, y compris de manière implicite, il n'a pas la qualité d'un actif identifié au sens de la norme si le fournisseur a

la possibilité d'y substituer un autre actif pendant la durée du contrat et que ce droit de substitution est réel, c'est-à-dire que le client ne puisse s'y opposer et que le fournisseur puisse tirer avantage de la substitution (l'avantage procuré au fournisseur par cette substitution excède le coût pour lui de la substitution). Cependant, la norme précise que le droit de substitution reconnu au fournisseur sera considéré comme négligeable s'il est limité à la faculté de remplacer temporairement l'actif pour les seuls besoins de réparation ou de maintenance de l'actif sous-jacent.

2^{ème} étape : le droit d'utiliser un actif déterminé n'est conféré qu'à la double condition que le client a la capacité de décider de l'utilisation de l'actif et de tirer la quasi-totalité des avantages de cette utilisation.

2A : le contrôle du droit d'utilisation de l'actif identifié nécessite que le client dispose du droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages procurés par l'utilisation de l'actif pendant la période d'utilisation, par exemple en bénéficiant d'une exclusivité de l'utilisation de l'actif pendant cette période. Les avantages économiques peuvent être obtenus par le client de multiples manières, en utilisant l'actif lui-même, en le détenant, en le sous-louant. La circonstance qu'une fraction des avantages procurés par le droit d'utilisation revienne au bailleur, par exemple sous la forme d'un loyer proportionnel au chiffre d'affaires réalisé par le preneur d'un magasin loué par exemple, ne fait pas obstacle, du point de vue d'IFRS 16, à ce que le preneur obtienne l'essentiel des avantages procurés par l'utilisation de l'actif loué.

2B : le contrôle nécessite aussi que le client ait le droit de prendre les décisions sur l'utilisation de l'actif, à savoir « comment et dans quel but » l'actif sera utilisé pendant la période de location. Pour apprécier cette faculté, l'entité prend en considération les droits les plus pertinents, c'est-à-dire ceux susceptibles d'influer sur les avantages économiques procurés par l'actif. Les droits pertinents peuvent être différents d'un contrat à l'autre du fait de la nature de l'actif et des termes du contrat. Par exemple, selon les contrats, le client doit pouvoir modifier la nature de la production du bien (quoi), les périodes de production du bien (quand), le lieu de son utilisation (où). Lorsque les décisions pertinentes sur le mode d'utilisation de l'actif et sur l'objectif de cette utilisation sont prédéterminées (par exemple si toutes ces décisions sont prises dans le contrat et ne peuvent être ensuite modifiées, ce qui devrait être assez rares en pratique), le preneur sera considéré comme ayant le pouvoir de décision sur l'usage de l'actif dès lors qu'il se trouve dans l'une des situations suivantes :

- il a le droit d'exploiter l'actif pendant toute la période d'utilisation, sans que le fournisseur ne puisse intervenir sur ce mode d'exploitation ;
- le preneur a conçu l'actif ou certaines parties de cet actif d'une manière qui prédétermine la manière d'utiliser l'actif et l'objectif de cette

utilisation pendant toute la durée d'utilisation. La norme donne le cas d'une centrale photovoltaïque conçue par le client dont toutes les fonctionnalités ont été prévues par lui.

2.10.2 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. 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.

Exemple d'une clause « take or pay » : il s'agit d'une clause d'un contrat de fourniture de gaz ou d'électricité par laquelle le vendeur de l'énergie garantit la mise à disposition de l'énergie auprès de l'acheteur qui lui-même garantit le paiement d'une quantité minimale d'énergie, qu'il en prenne livraison ou non. Ce type de contrat révèle la grande différence qui s'est opérée entre l'ancienne norme internationale IAS 17 à laquelle se référait l'ancien SYSCOHADA et la nouvelle norme IFRS 16. En effet, les critères différenciés se présentent comme suit :

IAS 17 (interprétation IFRIC 4) : Actif Spécifique + Droit d'utilisation correspondant, soit :

→ au droit d'exploiter l'actif ou de contrôler son accès, et droit à une part plus que négligeable de la production

OU → au droit à la quasi-totalité de la production et prix spécifique

IFRS 16 : Actif identifié + Contrôle de l'utilisation de l'actif correspondant de manière cumulative :

→ au droit à la quasi-totalité des avantages économiques

ET → au droit de diriger l'utilisation de l'actif

Exemple d'application N° 1 pour illustrer les enjeux liés à cette nouvelle définition : prenons l'exemple d'un contrat de transport par bateau :

- contrat de 2 ans pour transporter des marchandises d'un port A à un port B ;

- navire explicitement spécifié dans le contrat, le fournisseur n'a pas de droit de substitution ;
- la cargaison occupera la quasi-totalité de la capacité du navire.

Si nous reprenons les trois (3) questions clés de la définition ci-dessus, à savoir :

1. Existe-t-il un actif identifié ? Réponse : oui, le bateau est explicitement désigné dans le contrat et le fournisseur n'a pas de droit de substitution.
2. Le client obtient-il la quasi-totalité des avantages liés à l'utilisation de l'actif ? Réponse : oui, car la cargaison occupera la quasi-totalité de la capacité du bateau.
3. Le client contrôle-t-il l'utilisation de l'actif ? Des informations complémentaires sont nécessaires pour pouvoir conclure.

Les informations complémentaires sont les suivantes :

Scénario A	Scénario B	Scénario C
a) Le contrat spécifie la marchandise à transporter ainsi que les dates de chargement et de livraison. b) Le fournisseur exploite et entretient le navire et il est responsable des marchandises à bord.	a) Le contrat spécifie la marchandise à transporter ainsi que les dates de chargement et de livraison. b) Le client engage le capitaine, le fournisseur fournit le reste de l'équipage pour l'exploitation du navire.	a) Le client décide quelle cargaison sera transportée et quand le bateau navigue. b) Le fournisseur exploite et entretient le navire et il est responsable des marchandises à bord.
Pas de contrat de location	Jugement requis	Contrat de location

Le scénario A présente un contrat de service. Ici, les décisions pour déterminer « comment et dans quel but » le bateau sera utilisé sont prédéterminées dans le contrat d'origine qui précise la marchandise à

transporter et les dates de chargement, de déchargement et de livraison. On va donc rechercher qui exploite le bateau.

C'est le fournisseur qui exploite le navire. Nous concluons à un contrat de service de transport de marchandises.

Le scénario C présente un contrat de location. Ici, rien n'est prédéterminé. C'est le client qui prend les décisions quant à l'utilisation du navire en décidant quelle marchandise sera transportée et à quelle date (« comment et dans quel but »).

Enfin, le scénario B est ambigu. Comme dans le scénario A, les décisions quant à l'utilisation du bateau sont prédéterminées dans le contrat. On doit donc rechercher qui exploite le navire. Ici, le client engage le capitaine qui exploitera le navire avec l'aide de l'équipage mis à disposition par le fournisseur. Dans ce scénario, il faudra donc exercer un certain jugement. Il est cependant probable que nous concluons que le client exploite le navire grâce au capitaine qu'il a embauché et que, par conséquent, nous soyons en présence d'un contrat de location.

Cet exemple illustre bien les enjeux liés à la définition du contrôle de l'utilisation d'un actif et le fait qu'un certain jugement devra être exercé. Il montre aussi qu'il est important d'avoir accès à des informations précises entourant l'exécution de certains contrats pour pouvoir conclure.

Exemple d'application N°2 relatif à une servitude sur un terrain consentie à un tiers

Une servitude constitue-t-elle une location selon IFRS 16 ?

Les servitudes définies par le Code civil sont consenties pour des durées limitées dans le temps, moyennant une rémunération qui peut être payée en une fois ou périodiquement. Les servitudes suivantes peuvent aujourd'hui se rencontrer :

- une servitude de passage sur un terrain autorisant un tiers à transiter sur le terrain selon des spécifications prévues (trajet, véhicule, horaire etc..) ;
- une servitude de tréfonds pour le passage de câbles souterrains ;
- une servitude de surplomb pour le passage des pales d'une éolienne.

Une servitude de passage sur un terrain est une servitude discontinue puisqu'elle n'a d'effet que lorsque le bénéficiaire s'en prévaut tandis que la servitude de tréfonds est une servitude continue puisque les câbles y sont installés de manière permanente. La servitude de surplomb peut aussi être

qualifiée de continue même si les pales de l'éolienne ne fonctionnent pas en permanence.

Pour déterminer si ces servitudes temporaires se qualifient en tant que locations, il convient d'appliquer les critères de la définition tels que prévus par IFRS 16.

Dans les 3 cas, il semble que l'actif est bien identifié (les trois parties distinctes d'un terrain).

En ce qui concerne le contrôle du droit d'utilisation, il faut s'assurer en premier lieu que le bénéficiaire de la servitude obtient la quasi-totalité des avantages économiques résultant de l'utilisation de l'actif sous-jacent. De ce point de vue, la distinction pertinente paraît être le caractère continu ou discontinu de la servitude. Lorsqu'elle est discontinue, la servitude laisse la possibilité au propriétaire du terrain d'utiliser l'actif sous-jacent pour d'autres usages que celui qui a été consenti au bénéficiaire de la servitude. Il en résulte que :

- le bénéficiaire de la servitude discontinue ne dispose pas de la quasi-totalité des avantages économiques procurés par l'usage de l'actif. D'autres que lui, peuvent aussi bénéficier d'une utilisation de l'actif ;
- la servitude de passage ne peut dès lors, à notre avis, être qualifiée de location au sens d'IFRS 16 ;
- il n'est pas utile de rechercher si la condition relative au droit de décider du mode d'utilisation de l'actif est remplie.

S'agissant des servitudes continues telles que celles consistant à obtenir l'usage du sous-sol pour faire passer des câbles, l'usage de l'espace souterrain réservé au passage des câbles est exclusivement réservé au bénéficiaire de la servitude. Aucun autre usager ne peut utiliser cet espace. On en déduit que le bénéficiaire de la servitude bénéficie de la quasi-totalité des avantages procurés par cet espace et il est également probable que le bénéficiaire de la servitude est en mesure de décider du mode d'utilisation de cet espace souterrain. Ces circonstances caractérisent ainsi l'existence d'une location au sens d'IFRS 16. Un raisonnement voisin peut être appliqué pour la servitude de surplomb.

Exemple d'application N°3 relatif à une autorisation d'occupation temporaire du domaine public (AOT)

L'Etat ou une collectivité territoriale peut accorder à un tiers un droit réel sur son domaine afin que ce dernier construise un ouvrage qu'il exploite ou qu'il loue à une collectivité publique. Ce droit réel appelé « Autorisation

d'occupation temporaire du domaine public » (AOT) confère à son titulaire les prérogatives et obligations du propriétaire pour la durée de l'autorisation et dans certaines conditions et limites. Les ouvrages, constructions et installations de caractère immobilier ne peuvent par exemple pas être cédés. En France, l'AOT a une durée maximale de 70 ans.

A l'issue du titre d'occupation, les ouvrages, constructions et installations de caractère immobilier existant sur la dépendance domaniale occupée doivent être démolis par le titulaire de l'autorisation, à ses frais, à moins que leur maintien en l'état n'ait été prévu expressément par le titre d'occupation ou que l'autorité compétente ne renonce en tout ou partie à leur démolition. Ceux dont le maintien à l'issue du titre d'occupation a été accepté deviennent de plein droit et gratuitement la propriété de l'Etat.

La personne bénéficiant d'une AOT doit en principe acquitter une redevance ou un loyer. Si l'AOT est gratuite, ce qui est théoriquement possible, la rémunération de la personne publique serait constituée par la remise gratuite des biens immobiliers construits par l'occupant à l'issue de l'autorisation.

Avant de conclure sur l'existence d'une location selon IFRS 16, il convient de prendre connaissance des clauses de chaque AOT. Il peut en exister de nombreuses variantes, en particulier concernant le sort des constructions en fin d'AOT : démolition obligatoire, remise gratuite à la personne publique, démolition ou remise gratuite selon l'option que prendra la personne publique avant la fin de l'AOT.

- L'AOT confère à son titulaire un droit de jouissance sur une partie bien identifiée du domaine public. Il en résulte que le critère de l'identification de l'actif sous-jacent prévu par la définition de la location d'IFRS 16 est en général rempli.
- L'AOT confère à son titulaire, pour la durée de l'autorisation et dans certaines conditions et limites, les prérogatives et obligations du propriétaire. Il convient d'examiner ces conditions et limites de ces prérogatives avant de conclure sur l'existence du contrôle sur le droit d'utilisation de l'actif sous-jacent. Dans le cas général, le bénéficiaire de l'autorisation obtiendra l'essentiel des avantages économiques procurés par l'usage de l'actif pendant la durée d'utilisation et décidera du mode d'utilisation de l'actif pendant cette période.

Il pourra alors être conclu à l'existence d'une location selon IFRS 16. La circonstance que l'actif sous-jacent n'est pas un actif dont le preneur pourrait éventuellement devenir propriétaire (le domaine public est inaliénable dès lors qu'il est affecté à un service public) n'est pas prise en considération pour la qualification du contrat de location.

Dans ce cas, il restera à résoudre d'autres difficultés comptables telles que :

- comment comptabiliser la dette liée à la location, pour la partie de la rémunération de la location constituée par la remise gratuite, prévue dans le contrat, des constructions édifiées par le bénéficiaire de l'autorisation ?
- comment prendre en compte l'obligation de démolition des constructions, notamment lorsque celle-ci résulte d'un choix de la personne publique non initialement exprimée dans l'AOT ?

Ces difficultés devront être analysées au cas par cas selon les circonstances spécifiques de l'AOT considérée.

2.10.3 Calcul du droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques liés à l'utilisation de l'actif identifié

Dans la définition de la location, il est prévu que pour obtenir le contrôle du droit d'utilisation, le preneur doit obtenir la quasi-totalité des avantages économiques liés à l'utilisation de l'actif pendant la période d'utilisation. Quel est le sens à donner à « quasi-totalité des avantages » ?

Analyse technique à date : IFRS 16 ne donne pas de précision alors que dans les normes américaines USGAAP sur les locations, le seuil de 90% est utilisé. L'on pourrait considérer ce seuil de 90% comme point de référence utile sachant qu'il revient à chaque entité de définir son seuil représentant « la quasi-totalité » et de l'appliquer de manière pérenne.

2.10.4 Date de commencement d'un contrat de location

La date de commencement d'un contrat de location est définie comme la date à partir de laquelle l'actif loué est mis à la disposition du preneur. Elle constitue le point de départ de la comptabilisation du contrat et du décompte de la durée de location. Cette durée inclut toute période de franchise.

La date de commencement correspond à la date où le preneur a le droit d'utiliser l'actif, y a accès et donc a le droit d'en recevoir les avantages, même s'il ne l'utilise pas compte tenu des travaux d'aménagement par exemple.

2.10.5 Durée de la location

La durée du contrat de location se compose des périodes suivantes :

Durée =

Période non résiliable

+ Périodes optionnelles de renouvellement (*Preneur raisonnablement certain d'exercer l'option de renouvellement*)

+ Périodes optionnelles postérieures à des dates de résiliation (*Preneur raisonnablement certain de ne pas exercer l'option de résiliation*)

Si le droit d'interrompre le contrat de location n'est reconnu qu'au preneur, ce droit s'analyse en une option de résiliation anticipée dont l'entité doit tenir compte pour déterminer la durée de la location. Si le bailleur détient seul le droit d'interrompre le contrat, la période pendant laquelle le contrat n'est pas résiliable pour le preneur ne prend pas en compte l'option de résiliation dont dispose le bailleur.

Exemple d'application relatif à la détermination de la durée de location : un contrat de location présente les caractéristiques suivantes :

- durée de la location : 18 ans ;
- le preneur a la faculté de résilier le contrat à la fin de chaque période triennale, sans indemnité à verser au bailleur ;
- le bailleur a la faculté de résilier le contrat à la fin de la 9^{ème} année moyennant le versement d'une indemnité significative au preneur.

La question est de déterminer si la durée de la location est de 18 ans ou pourrait être plus courte compte tenu des facultés de résiliation tant du côté preneur que du côté du bailleur. En d'autres termes, quelles sont les options à prendre en considération pour déterminer la durée de la location ?

Selon IFRS 16, § B34, le contrat cesse lorsque le preneur et le bailleur ont chacun la possibilité unilatérale de résilier le contrat, l'éventuelle pénalité étant négligeable.

L'analyse du côté bailleur est la suivante : le bailleur ayant à verser une indemnité significative au preneur s'il souhaite résilier la location après 9 ans, cette option de résiliation n'a pas de substance du point de vue d'IFRS 16. Il en résulte que le contrat ne cesse pas après 9 ans puisque l'on ne se retrouve pas dans la situation où le preneur et le bailleur ont chacun la possibilité unilatérale de résilier le contrat, l'éventuelle pénalité étant négligeable.

L'analyse du côté preneur est la suivante : sur la base d'IFRS 16, § B35, seul le preneur a, au sens d'IFRS 16, des options de résiliation au bout de 3, 6, 9, 12 et 15 ans, qui sont retenues ou non pour déterminer la durée de la location en fonction du caractère raisonnablement certain du non-exercice par le preneur de ces options de résiliation.

Comment apprécier le caractère « raisonnablement certain » de l'exercice ou non des options par le preneur ?

Pour apprécier, à la date du commencement du bail, si le preneur est raisonnablement certain d'exercer une option de renouvellement de la location, ou de ne pas exercer une option de résiliation anticipée, l'entité doit prendre en considération tous les faits et circonstances pertinents qui créent une incitation économique à exercer l'option tels que :

- les conditions contractuelles et notamment financières applicables pendant les périodes couvertes par les options, tels que les loyers avantageux pendant une période de renouvellement ou des pénalités importantes liées aux résiliations anticipées ;
- les investissements effectués par le preneur sur l'actif loué pendant la durée initiale de la location et qui l'inciteront à exercer une option de renouvellement ou non ;
- les coûts liés à la résiliation du bail autres que les pénalités (coûts de déménagement, de sélection et d'installation d'un autre actif adapté, ou les coûts liés à la restitution de l'actif loué dans l'état spécifié au contrat ;
- de l'importance de l'actif loué du point de vue de l'activité du preneur, en termes par exemple de spécialisation de cet actif, de sa localisation.

Il faut savoir que plus la période pendant laquelle le bail ne peut être annulé est courte, plus il est probable que le preneur exercera l'option de renouvellement de la location.

Le caractère « raisonnablement certain » correspondant à un haut niveau de probabilité d'exercice de l'option, les indicateurs économiques du caractère « raisonnablement certain » peuvent se résumer comme suit :

Indicateurs liés au contrat / marché	Indicateurs liés à l'actif lui même
Option conditionnelle	Actif spécialisé, localisation
Conditions financières pour les périodes optionnelles	Agencements réalisés par le preneur
Coûts pour sortir du contrat / pour obtenir un nouvel actif	

2.10.6 Champ d'application des dispositions du SYSCOHADA révisé sur les contrats de location

Les dispositions du SYSCOHADA révisé s'appliquent limitativement aux deux cas de contrats de location portant sur les immobilisations corporelles (hors actifs biologiques) :

- les contrats de location-acquisition (côté preneur) et location-financement (côté bailleur),
- les contrats de location simple.

Sont considérés comme des contrats de location-acquisition (côté preneur) et contrats de location-financement (côté 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.

En revanche, sont spécifiquement considérés comme des contrats de location simple du point de vue du SYSCOHADA et d'IFRS 16 :

- les contrats de crédit-bail, de location-vente et tout autre contrat de location assortie d'une option d'achat mais dont la durée est inférieure ou égale à 12 mois ;
- les contrats de crédit-bail ou tout autre contrat de location assorti 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 mais dont la valeur à neuf n'est pas significative.

Ces contrats dits exemptés demeurent bien dans le champ d'application de la norme et sont notamment soumis à des obligations d'informations dans les Notes annexes.

Comment déterminer si un contrat de location est de courte durée ? IFRS 16 précise que les contrats de courte durée sont ceux dont la durée est de 12 mois au plus, à partir du commencement de la location et qui ne comportent pas d'option d'achat sur le bien loué, peu importe les intentions du preneur quant à l'exercice d'une éventuelle option. Le choix en faveur de cette exemption doit être effectué par catégorie d'actifs sous-jacents, une catégorie d'actifs sous-jacents étant le regroupement d'actifs de même nature et d'usage semblable pour l'entité.

Comment déterminer si l'actif loué a une faible valeur ? IFRS 16 répond que pour apprécier si un actif loué a une faible valeur, le preneur doit se baser sur sa valeur à neuf. Cette appréciation est effectuée en valeur absolue, contrat de location par contrat de location (au sens où un actif loué correspond à un contrat de location), peu importe que les contrats portant sur des actifs de faible valeur soient au global significatif pour le preneur. L'International Accounting Standards Board (IASB) cite comme ordre de grandeur le montant de 5.000 USD comme seuil de valeur à neuf de l'actif loué au-delà duquel la location ne peut bénéficier de l'exemption au titre de la faible valeur. Cette exemption s'applique donc aux ordinateurs de bureau ou portables, aux petits éléments de mobilier de bureau ou aux téléphones. A l'inverse, la location d'une automobile ne peut jamais bénéficier de cette exemption car, selon IFRS 16, une automobile neuve ne peut être considérée comme ayant une faible valeur.

Un actif important peut être composé d'un grand nombre de composantes louées qui individuellement pourraient bénéficier de l'exemption au titre de la faible valeur (par exemple un équipement informatique lourd comportant des éléments de faible valeur faisant l'objet de locations). Pour faire obstacle à ce que les locations bénéficient dans ce contexte de l'exemption au titre de la faible valeur, la norme impose les conditions cumulatives suivantes pour qu'une location puisse bénéficier de l'exemption au titre de la faible valeur (IFRS 16, § B5) :

- l'actif loué ne doit pas être fortement dépendant d'autres actifs du contrat ou étroitement lié à ceux-ci,
- le preneur doit pouvoir bénéficier de l'utilisation de l'actif tel quel ou en mettant en œuvre des ressources facilement accessibles pour lui.

En cas de sous-location de l'actif loué ou si le preneur prévoit de le sous-louer, la location initiale ne peut bénéficier de l'exemption au titre de la faible valeur de l'actif loué (IFRS 16, § B7).

L'ensemble de ces exemptions prévues par IFRS 16 se résume de la manière suivante :

Type de contrat	Contrats de courte durée	Contrats portant sur des actifs de faible valeur
<i>Critères de qualification</i>	≤ 12 mois et sans option d'achat	Ordre de grandeur ≤ USD 5.000 à neuf
<i>Analyse</i>	Par classe d'actif	Actif par actif (actif sous-loué non éligible) / actif utilisable seul ou avec ressources facilement disponibles ET non hautement dépendant d'autres actifs
<i>Comptabilisation</i>	Charge comptabilisée de façon linéaire sur la durée de la location ou selon une méthode systématique si cette méthode reflète mieux l'avantage procuré au preneur	

2.10.7 Comptabilisation chez le preneur

A) Comptabilisation des contrats de location-acquisition

Un contrat de location-acquisition est comptabilisé chez le preneur comme une acquisition d'immobilisation (droit d'utilisation) financée par une dette (obligation locative).

A1. 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 (exemples : remboursement par le bailleur des frais de l'agent immobilier, des frais d'installation de l'actif loué...);
- les loyers variables 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). En sont exclus les loyers variables fondés sur l'utilisation ou la performance de l'actif loué (chiffre d'affaires par exemple) qui doivent être enregistrés en charges ;

- les montants que le preneur s'attend à payer au titre d'une 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 à sa charge la différence entre ce montant et le prix de vente obtenu par le bailleur ;
- le prix d'exercice d'une option d'achat, dès lors que le preneur est raisonnablement certain d'exercer cette option.

Schématiquement :

<p>Dette de location financement =</p> <p>Valeurs actualisées des paiements des loyers fixes et variables</p> <p>+</p> <p>Valeurs actualisées des paiements estimés en fin de contrat (garantie de valeur résiduelle / prix d'exercice de l'option d'achat)</p>
--

Quel est le taux d'actualisation à retenir pour actualiser les paiements de loyers et les paiements en fin de période de location ?

Il s'agit du taux implicite du contrat de location (taux que le bailleur facture au preneur) et qui égalise la valeur actualisée des paiements des loyers et des paiements en fin de période de location avec la valeur actuelle du bien augmentée des coûts directs initiaux du bailleur, soit :

<p>Valeur actuelle du bien (prix figurant dans le contrat) augmentée des coûts initiaux directs du bailleur = Valeur actuelle (au taux i) de l'ensemble des paiements locatifs</p>

Le preneur n'est généralement pas capable de déterminer le taux implicite du contrat car il n'a que des informations limitées voire aucune information sur la valeur résiduelle attendue de l'actif en fin de période de location ainsi que sur les coûts directs initiaux engagés par le bailleur. Il est alors amené à utiliser son taux marginal d'endettement.

Le taux marginal d'endettement du preneur est le taux d'intérêt que le preneur devrait supporter à la date de commencement du contrat de location pour un prêt d'une durée voisine de celle de la location, avec une garantie

similaire, pour financer un actif d'une valeur similaire à celle du droit d'utilisation, et ce, dans un contexte économique similaire. Pour les filiales autonomes du point de vue de leur financement, celles-ci déterminent le taux d'endettement marginal qui leur est propre. En revanche, pour les filiales qui se financent auprès du Groupe, l'utilisation directe du taux marginal du Groupe n'est pas possible ; tout au plus peut-il être retenu comme point de départ en étant ajusté notamment de la différence de risque de crédit de la filiale et de la prise en compte de l'environnement économique de la filiale (devises, taxes, autres réglementations...).

A2. Après la comptabilisation initiale, la dette de location-acquisition est évaluée ultérieurement au coût amorti selon la méthode du taux d'intérêt effectif. Le coût amorti de la dette de location-acquisition correspond au montant de l'évaluation initiale diminué des remboursements en principal.

En cas de variation des indices ou des taux sur lesquels sont basés tout ou partie des loyers et en cas également de nouvelle estimation de la valeur résiduelle garantie par le preneur, la dette de location-acquisition doit être révisée en utilisant le taux d'actualisation d'origine. Les variations de la dette doit s'effectuer en contrepartie du droit d'utilisation inscrit à l'actif.

Toutefois, le taux d'actualisation utilisé pour actualiser la séquence des paiements révisés est un taux d'actualisation révisé dans les cas où la réestimation de la dette résulte :

- de la révision de la durée de location,
- d'une nouvelle appréciation de l'exercice d'une option d'achat sur l'actif sous-jacent,
- d'une modification du contrat de location non comptabilisée en tant que contrat séparé.

Le taux d'actualisation révisé est le taux implicite du contrat de location, s'il peut être facilement déterminé et, à défaut, le taux marginal d'endettement du preneur à la date de la réestimation.

Exemple d'application

Enoncé : une entreprise a conclu le 1/04/N avec une entreprise spécialisée un contrat de location-acquisition portant sur un matériel dont la valeur de marché est de 100.000 KF. Les modalités du contrat sont les suivantes :

- un versement initial : 20.000 KF
- durée du bail : 4 ans
- 16 loyers trimestriels de 6.000 KF versés à terme échu

- Option d'achat du bien à la fin de la 4^{ème} année pour 3.000 KF.

On estime que la valeur résiduelle du bien à la fin de la période de location sera de 7.000 KF. L'option d'achat (3.000 KF) étant largement inférieure à la valeur résiduelle du bien (7.000 KF), on peut considérer que l'option sera exercée.

Solution : les paiements minimaux s'élèvent à :

- un versement initial de 20.000 KF,
- 16 versements trimestriels de 6.000 KF,
- un versement final de 3.000 KF au titre de la levée de l'option d'achat,
- la valeur résiduelle non garantie qui s'élève à 7.000 KF – 3.000 KF = 4.000 KF.

Compte tenu de ces éléments, le taux d'intérêt implicite du contrat (taux trimestriel) est le taux i tel que :

$$100.000 \text{ KF} = 20.000 \text{ KF} + \sum_{t=1}^{16} [6.000 / (1+i)^t] + 3.000 / (1+i)^{16} + 4.000 / (1+i)^{16}$$

La résolution de cette équation donne un taux trimestriel $i = 2,96\%$, c'est-à-dire un taux annuel de $(1,0296)^4 - 1 = 12,4\%$.

En actualisant les paiements minimaux au taux d'intérêt implicite du contrat, on obtient une dette de location-acquisition de : $20.000 \text{ KF} + \sum_{t=1}^{16} [6.000 / (1,0296)^t] + 3.000 / (1,0296)^{16} = 97.479 \text{ KF}$.

Les écritures comptables de constatation de l'actif sous-jacent et de la dette locative se présentent comme suit :

Compte 2411 Matériel	Compte 173 Dette location-acquisition
Débit : 97. 479	Crédit : 97.479

Le tableau d'amortissement de la dette et de paiement des intérêts se présente comme suit :

Date	Flux (1)	Intérêts (2) = (4) x 2,96%	Remboursements (3) = (1) – (2)	Capital restant dû (4)
				97.479
1/04/N	20.000		20.000	77.479
1/07/N	6.000	2.294	3.706	73.773
1/10/N	6.000	2.184	3.816	69.957
1/01/N+1	6.000	2.071	3.929	66.028
1/04/N+1	6.000	1.954	4.046	61.982
1/07/N+1	6.000	1.835	4.165	57.817
1/10/N+1	6.000	1.711	4.289	53.528
1/01/N+2	6.000	1.584	4.416	49.112
1/04/N+2	6.000	1.454	4.546	44.566
1/07/N+2	6.000	1.319	4.681	39.885
1/10/N+2	6.000	1.181	4.819	35.066
1/01/N+3	6.000	1.038	4.962	30.104
1/04/N+3	6.000	891	5.109	24.995
1/07/N+3	6.000	740	5.260	19.735
1/10/N+3	6.000	584	5.416	14.319
1/01/N+4	6.000	424	5.576	8.743
1/04/N+4	9.000 (a)	257	8.743	0
Totaux	119.000	21.521	97.479	

(a) se décompose en 6.000 KF de loyer et 3.000 KF de levée de l'option d'achat.

Les loyers de l'exercice N se décomposent comme suit :

- remboursements : 20.000 + 3.706 + 3.816 + 3.929 =	31.451
- intérêts : 2.294 + 2.184 + 2.071 =	6.549
	<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>
	38.000 KF

Ecriture comptable à la réception de la facture de redevance de loyer le 1/01/N+1

Compte 623 Redevances de location-acquisition	Compte 401 Fournisseurs
<hr/>	<hr/>
Débit : 38.000	Crédit : 38.000

Ecriture comptable relative à l'éclatement du montant de la redevance à la clôture de l'exercice

Compte 173 Dette Location- acquisition	Compte 623 Redevances de location-acquisition
<hr/>	<hr/>
Débit : 31.451	Crédit : 38.000

Compte 672 Intérêts dans location-acquisition
<hr/>
Débit : 6.549

A3. Evaluation initiale du coût de l'immobilisation corporelle-location acquisition

A3a. A la signature du contrat de location-acquisition, la valeur de l'immobilisation corporelle-location acquisition se compose des éléments suivants :

La valeur de la dette de location-acquisition
+ Les coûts directs initiaux supportés par le preneur
+ L'estimation des coûts de démantèlement, enlèvement ou remise en état
- Les avantages reçus du bailleur et liés au contrat de location

Les coûts directs initiaux du preneur sont les coûts marginaux liés à l'obtention du contrat de location qui autrement n'auraient pas été encourus et les autres frais liés à la mise en état d'utilisation du bien (transport, installation, montage etc...). Ces frais sont en général :

- les commissions,
- les honoraires juridiques relatifs à l'élaboration du contrat,
- les frais de négociation des termes et conditions du contrat (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,
- les autres frais liés à la mise en état d'utilisation du bien (transport, installation, montage etc..).

Les avantages reçus du bailleur liés au contrat de location, en général des sommes pour favoriser la conclusion du contrat, doivent être déduites de la valeur initiale de l'immobilisation corporelle-location acquisition. Il peut s'agir par exemple du remboursement des frais d'installation, 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 d'application : une entité a conclu avec un bailleur un contrat de location-acquisition sur 8 ans portant sur un matériel industriel. La dette initiale de location-acquisition s'élève à 520.000 KF et l'ensemble des coûts directs initiaux supportés par le preneur s'élève à 25.000 KF, dont 5.000 KF de frais d'installation remboursés par le bailleur.

La valeur initiale de l'immobilisation s'élève à $520.000 + 25.000 - 5.000 = 540.000$ KF. L'écriture comptable de constatation de l'immobilisation et de la dette de location-acquisition se présenterait comme suit :

<p>Compte 2411 Matériel location-acquisition</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Débit : 540.000</p>	<p>Compte 173 Dette location- acquisition</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Crédit : 520.000</p> <p>Compte 401 Fournisseurs</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Crédit : 20.000</p>
--	--

A3b. A la clôture de l'exercice, l'immobilisation acquise par location-acquisition (droit d'utilisation) fait 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, la base amortissable du droit d'utilisation doit être révisée.

A4. Les écritures comptables adossées au traitement d'une location-acquisition se présentent comme suit :

- A la date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les immobilisations acquises par voie de location-acquisition sont enregistrées au débit des différents comptes usuels de la classe 2 selon leur nature par le crédit d'un compte de dettes financières, notamment le compte 17 Dette de location-acquisition et de comptes 4812 Fournisseurs d'investissements enregistrant les dettes relatives aux coûts directs initiaux.
- Les loyers de location-acquisition sont enregistrés en cours d'exercice au débit du compte de charge 623 Redevances de location-acquisition en contrepartie du compte 401 Fournisseurs. Le SYSCOHADA révisé recommande en effet l'utilisation de ce compte plutôt qu'un compte de fournisseurs d'investissements pour ne pas alourdir les retraitements liés au calcul du besoin de financement lié aux activités opérationnelles dans le cadre de l'élaboration du tableau de flux de trésorerie.
- A la clôture de l'exercice :
 - Le compte 623 Redevances de location-acquisition est crédité en contrepartie du compte 17 Dette de location-acquisition (pour la quote-part de remboursement de la dette) et du compte 672 Intérêts dans loyers de location-acquisition. Cette ventilation est issue du tableau d'amortissement de la dette.
 - L'immobilisation corporelle doit faire l'objet d'un amortissement au débit du compte 6813 Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles par le crédit du compte 28 Amortissement des immobilisations si l'actif sous-jacent est amortissable.
 - En cas d'indice de perte de valeur, le droit d'utilisation de l'actif doit être déprécié. Cette dépréciation est constatée au débit du compte 69 Dotations aux dépréciations des immobilisations par le crédit du compte 29 Dépréciation des immobilisations.

- Lorsque l'option d'achat est levée, il n'y a aucune écriture comptable à constater car le prix de l'option correspond à la dernière fraction de remboursement de la dette, ce prix ayant été incorporé dans le tableau d'amortissement de la dette tout comme le paiement de l'éventuelle garantie résiduelle due par le preneur au bailleur en fin de période de location. En revanche, l'amortissement du bien se poursuit.
- Si l'option d'achat n'est pas levée, ce qui est rare en pratique, la situation est la suivante :
 - Le bien figurant à l'actif doit être sorti. Il présente une valeur comptable nette d'une valeur X.
 - Le prix de levée de l'option, d'une valeur P, représente la dernière annuité de remboursement de la dette de location-acquisition.
 - X est supérieur à P, ce qui justifie l'intérêt de la levée de l'option.
 - En renonçant à verser le prix P pour acquérir le bien d'une valeur nette comptable X, en général supérieure à P, l'entité subit une perte égale à la différence entre X et P à constater en résultat hors activités ordinaires, ou dans le résultat d'exploitation si ces cessions ont un caractère répétitif (loueurs de voitures, transporteurs).

B) Comptabilisation des contrats de location simple

Pour les contrats de location simple, le bien loué n'est pas inscrit dans le bilan du preneur et les paiements au titre de la location sont enregistrés 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 soit plus représentative de la façon dont le locataire tire avantage, dans le temps, de l'utilisation du bien loué.

Exemple d'application du traitement comptable lié à une franchise de loyer :

Enoncé : une entité a conclu le 1^{er} janvier N un bail de 6 ans pour un loyer mensuel de 1.000 avec une franchise de loyers des 9 premiers mois de l'année N en contrepartie d'un engagement ferme de 6 ans pris par le bailleur.

Pour l'exercice N : les loyers s'élèvent à $12.000 - 9.000 = 3.000$

Pour chaque exercice N + 1 à N + 5 inclus : les loyers s'élèvent à 12.000

Première solution : enregistrement des loyers selon les échéances contractuelles

Ecriture comptable Exercice N

Compte 622 Locations-
Charges locatives

Débit : 3.000

Compte 401 Fournisseurs

Crédit : 3.000

Ecritures comptables Exercice N+1 / Exercice N+2 / Exercice N+3 / Exercice N+4 / Exercice N+5

Compte 622 Locations-
Charges locatives

Débit : 12.000

Compte 401 Fournisseurs

Crédit : 12.000

Deuxième solution (conforme aux normes comptables internationales IAS 17 / IFRS 16) : linéarisation des loyers. Dans ce cas, la charge est à linéariser sur la période non résiliable du bail, soit 6 ans. La charge annuelle linéarisée s'élève alors à $[(1.000 \times 3) + (12.000 \times 5)] / 6 = 10.500$

Ecriture comptable Exercice N

Compte 622 Locations-Charges
locatives

Débit : 10.500

Compte 401 Fournisseurs

Crédit : 3.000

Compte 408 Fournisseurs-
Factures non parvenues

Crédit : 7.500

Ecritures comptables Exercices N+1 / Exercice N+2 / Exercice N+3 / Exercice N+4 / Exercice N+5 : la charge linéarisée de 10.500 est débitée au compte de charge 622 Locations, une quote-part s'élevant à $7.500 / 5 = 1.500$ est débitée du compte 408 Fournisseurs, factures non parvenues, et le compte 401 Fournisseurs est normalement crédité du loyer annuel de 12.000.

En fin N+5, le compte 408 Fournisseurs-Factures non parvenues se trouverait soldé.

Compte 622 Locations-
Charges locatives

Débit : 10.500

Compte 401 Fournisseurs

Crédit :
12.000

Compte 408 Fournisseurs-Factures
non parvenues

Débit : 1.500

C) Contrat de location portant sur un ensemble immobilier (terrain +
Bâtiment)

En principe, les contrats de location portant sur un terrain et sur une construction doivent être décomposés en un contrat de location du terrain et un contrat de location de la construction. L'affectation des loyers entre les deux éléments doit être effectuée au prorata des valeurs actuelles relatives aux intérêts contractuels détenus dans chacun de ces éléments afin de tenir compte de la durée de vie indéterminée des terrains.

Dans le cadre 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 contrat 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.

Le SYSCOHADA révisé admet par simplification, lorsque la ventilation est impossible entre les valeurs terrain et construction, l'inscription de la totalité du droit d'utilisation de l'ensemble immobilier dans le compte Bâtiment.

2.10.8 Comptabilisation chez le bailleur

Le bailleur ne bénéficie pas des avantages procurés par le bien loué, il n'assume pas non plus les risques liés à sa détention. Cet actif ne doit donc pas figurer à son bilan bien qu'il en soit juridiquement propriétaire.

D'un point de vue économique, le bailleur doit être considéré comme un investisseur qui prête une certaine somme d'argent, rémunérée et remboursée par les loyers prévus au contrat.

Les paiements minimaux du contrat, majorés de la valeur résiduelle non garantie du bien, constituent l'investissement brut du bailleur.

L'investissement net s'obtient en actualisant l'investissement brut au taux d'intérêt implicite du contrat. Il correspond en réalité à la juste valeur du bien majorée éventuellement des frais encourus par le bailleur.

A) Comptabilisation à l'entrée en vigueur du bail

A la signature du contrat, le bailleur acquiert le bien qui fera l'objet de la location. L'investissement net est comptabilisé non pas en immobilisations corporelles, mais dans les créances. Quant aux frais directs engendrés par la conclusion du contrat, ils sont répartis sur la durée du bail au même rythme que les produits du contrat.

En reprenant l'exemple d'application ci-avant dont les données sont les suivantes : une entreprise a conclu le 1/04/N avec une entreprise spécialisée un contrat de location-acquisition portant sur un matériel dont la valeur de marché est de 100.000 KF. Les modalités du contrat sont les suivantes :

- un versement initial : 20.000 KF
- durée du bail : 4 ans
- 16 loyers trimestriels de 6.000 KF versés à terme échu
- Option d'achat du bien à la fin de la 4^{ème} année pour 3.000 KF.

En supposant que le bailleur ait acquis le matériel pour 100.000 KF, juste valeur du bien, et que le bailleur ait acquitté pour 4.000 KF de frais de conclusion du contrat à sa charge, à l'entrée en vigueur du bail, le bailleur passera l'écriture suivante :

Compte 2714 Créances de
location-financement

Compte 521 Banques

Débit :
104.000

Crédit :
104.000

B) Comptabilisation des loyers

Les loyers doivent, comme pour le locataire, être décomposés en deux éléments :

- la rémunération de l'investissement net, qui représente un produit financier,
- le remboursement d'une partie des sommes engagées qui vient en déduction de l'investissement net initial.

La méthode choisie doit dégager un taux d'intérêt constant sur l'investissement net résiduel. Il faut pour cela décomposer les loyers en utilisant le taux d'actualisation qui rend la valeur actualisée des paiements minimaux égale à l'investissement net initial majoré des frais directs initiaux, soit un taux d'actualisation i tel que :

$$104.000 \text{ KF} = 20.000 \text{ KF} + \sum_{t=1 \text{ à } 16} [6.000 / (1+i)^t] + 3.000 / (1+i)^{16} \text{ c'est-à-dire un taux trimestriel de } 1,949 \text{ \%}.$$

Le tableau suivant donne la décomposition des loyers selon ce taux :

Date	Flux (1)	Intérêts (2) = (4) x 1,949%	Remboursements (3) = (1) – (2)	Investissement net résiduel (4)
				104.000
1/04/N	20.000		20.000	84.000
1/07/N	6.000	1.637	4.363	79.637
1/10/N	6.000	1.552	4.448	75.189
1/01/N+1	6.000	1.465	4.535	70.654
1/04/N+1	6.000	1.377	4.623	66.031
1/07/N+1	6.000	1.287	4.713	61.318
1/10/N+1	6.000	1.195	4.805	56.513
1/01/N+2	6.000	1.101	4.899	51.614
1/04/N+2	6.000	1.006	4.994	46.620
1/07/N+2	6.000	909	5.091	41.529

1/10/N+2	6.000	809	5.191	36.338
1/01/N+3	6.000	708	5.292	31.046
1/04/N+3	6.000	605	5.395	25.651
1/07/N+3	6.000	500	5.500	20.151
1/10/N+3	6.000	393	5.607	14.544
1/01/N+4	6.000	283	5.717	8.828
1/04/N+4	9.000 (a)	172	8.828	0
			104.000	

(a) soit 6.000 KF de loyer et 3.000 KF le prix de levée de l'option

Les loyers de l'exercice N se décomposent comme suit :

- remboursements de l'investissement net du bailleur :

20.000 + 4.363 + 4.448 + 4.535 = 33.346

- rémunération de l'investissement net : 1.637 + 1.552 + 1.465 = 4.654

38.000 KF

Leur comptabilisation donnera lieu à l'écriture comptable suivante :

Compte 521 Banque	Compte 2714 Créances de location-financement
Débit : 38.000	Crédit : 33.346
	Compte 775 Intérêts dans loyers de location-financement
	Crédit : 4.654

C) Cas spécifique du bailleur fabricant ou distributeur (location-vente)

Certains fabricants ou distributeurs offrent à leurs clients le choix entre l'achat et la location des biens qu'ils proposent.

Une location-financement consentie par un fabricant ou un distributeur s'analyse comme une vente à tempérament. Au début du contrat, le bailleur enregistre un produit équivalent à celui qu'il aurait comptabilisé en cas de vente au comptant. Ce produit est égal au plus faible des deux montants suivants :

- la valeur de marché du bien,
- ou la valeur actuelle du total des paiements minimaux et de la valeur résiduelle non garantie calculée au taux d'intérêt du marché.

La différence entre ce produit et le coût du bien loué représente le résultat de la vente.

Les loyers perçus sont ensuite décomposés en deux éléments :

- règlement du montant de la vente,
- intérêts.

Quant aux éventuels frais supportés par le vendeur, ils sont comptabilisés en même temps que le résultat de la vente.

Exemple d'application : le 1/01/N, un distributeur consent une location-financement sur un bien dont le prix de vente au comptant est de 50.000 KF. Le contrat prévoit :

- le versement de 8.000 KF à la signature du contrat,
- 12 loyers trimestriels de montant L calculés afin d'assurer un intérêt trimestriel de 2,8 %.

Le locataire deviendra propriétaire du bien à l'issue de la période de location sans rien verser.

Le montant du loyer trimestriel – L - est tel que : $50.000 = 8.000 + \sum_{t=1}^{12} [L / (1,028)^t]$

La résolution de cette équation donne un loyer trimestriel $L = 4.169$ KF qui se décompose comme suit :

Date	Flux (1)	Intérêts (2) = (4) x 2,8 %	Remboursements (3) = (1) – (2)	Investissement net résiduel (4)
				50.000
1/01/N	8.000		8.000	42.000
1/04/N	4.169	1.176	2.993	39.007
1/07/N	4.169	1.092	3.077	35.930
1/10/N	4.169	1.006	3.163	32.767
1/01/N+1	4.169	917	3.252	29.515
1/04/N+1	4.169	826	3.343	26.172
1/07/N+1	4.169	733	3.436	22.736
1/10/N+1	4.169	637	3.532	19.204
1/01/N+2	4.169	538	3.631	15.373
1/04/N+2	4.169	436	3.733	11.840
1/07/N+2	4.169	332	3.837	8.003
1/10/N+2	4.169	224	3.945	4.058
1/01/N+3	4.169	111	4.058	0
Totaux	58.028	8.028	50.000	

Supposons également que la conclusion de la transaction ait occasionné 2.000 € de frais pour le vendeur.

La comptabilisation du contrat se ferait ainsi :

Comptabilisation des commissions sur ventes le 1^{er} janvier N

Compte 6322 Commissions sur ventes

Compte 521 Banque

Débit : 2.000

Crédit : 2.000

Comptabilisation de la vente le 1^{er} janvier N

Compte 2714 Créances location-
financement / location-vente

Débit : 50.000

Compte 701 Ventes

Crédit : 50.000

Comptabilisation des flux financiers courant Exercice N

Compte 512 Banque [8.000
+ (4.169 x 4)]

Débit :
24.676

Compte 2714 Créances
location-financement /
location-vente [8.000 +
2.993 + 3.077 + 3.163 +
3.252]

Crédit :
20.485

Compte 775 Intérêts dans location-
financement / location-vente
[1.176+1.092+1.006+917]

Crédit : 4.191

2.10.9 Contrat de sous-location

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 principal conclu entre le bailleur initial et le preneur restant toujours en vigueur.

Le SYSCOHADA révisé impose de comptabiliser distinctement les deux contrats.

Un bailleur intermédiaire classe le contrat de sous-location en contrat de location-financement ou en contrat de location simple en fonction du droit d'utilisation du contrat principal. La qualification en tant que location simple ou location-financement est effectué 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 un preneur dans un bail de locaux sous-loue les locaux loués à un nouveau preneur pour la durée

résiduelle du bail, 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.

- A) Lorsque la sous-location est qualifiée de location-financement, le bailleur intermédiaire :
- décomptabilise la valeur nette comptable du droit d'utilisation à la date de commencement de la sous-location,
 - comptabilise une créance du montant de l'investissement net dans le contrat de sous-location déterminé selon les dispositions applicables aux bailleurs,
 - maintient la dette de loyer sur le contrat principal.

La différence entre la valeur nette comptable du droit d'utilisation décomptabilisée et le montant de l'investissement net est enregistrée en résultat.

Si le taux d'intérêt implicite de la location-financement ne peut être facilement déterminé, le bailleur intermédiaire 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 sous-location.

- B) Si la sous-location est qualifiée de location simple, le bailleur intermédiaire :
- maintient 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.

2.10.10 Cession - bail

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.

Pour définir le mode de comptabilisation d'une transaction de cession – bail, une entité doit déterminer si le transfert initial de l'immobilisation corporelle du vendeur – preneur à l'acquéreur – bailleur constitue une vente. Si le vendeur – locataire dispose d'une option de rachat de montant substantiel, alors l'opération s'analyse comme une vente pure et simple. Dans le cas contraire, l'opération s'analyse comme un financement.

- A) Lorsque l'opération s'analyse comme une vente :
- le vendeur – preneur :
- décomptabilise l'immobilisation corporelle et applique le modèle de comptabilisation du preneur au contrat de location,

- évalue à l'actif le 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'utilisation transférés à l'acheteur,
- l'acquéreur bailleur comptabilise l'immobilisation corporelle et applique le modèle de comptabilisation du bailleur à la location.

B) 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.
- l'acquéreur bailleur :
 - ne comptabilise pas l'immobilisation corporelle,
 - comptabilise une créance pour le montant du prix de la cession.

2.10.11 Traitement fiscal

Plusieurs législations des Etats-parties de l'OHADA ne reconnaissent pas fiscalement le crédit-bail et le traitement comptable des locations acquisitions.

Les retraitements fiscaux extra-comptables à effectuer se présentent de la manière suivante, sous forme d'un extrait d'une déclaration fiscale de l'exercice N :

Réintégrations	
6813 Dotations aux amortissements	
672 Charges financières	
69 Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles	
Déductions	
623 Redevances de location acquisition	

Le traitement comptable et le traitement fiscal deviennent identiques après la levée d'option.

Pour les entités appelées à établir des états financiers consolidés, l'incidence du crédit-bail en matière d'impôts différés est traitée au Chapitre 3 de la troisième partie du présent ouvrage, section 3.3.

2.10.12 Première application du SYSCOHADA révisé aux contrats de location

Par dérogation et par 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 sur les contrats de location en cours.

Section 2.11 Dépréciation des immobilisations

Les dispositions en matière de dépréciation des immobilisations s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale IAS 36 publiée en mars 2004 et les amendements successifs à cette norme. L'objectif de ces 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 à fournir dans les Notes annexes sur les dépréciations des immobilisations.

2.11.1 Résumé des principes généraux

Les principes généraux peuvent être résumés comme suit :

Les règles de comptabilisation s'inspirent de la norme IAS 36	
Dépréciation des immobilisations	<p>Principes généraux</p> <ul style="list-style-type: none"> À la clôture de chaque exercice toute 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 (VNC). L'actif doit être déprécié lorsque la VNC est supérieure à sa valeur actuelle.
	<p>Modalités pratiques</p> <p>Identification de la perte de valeur par des indices de perte de valeur</p> <ul style="list-style-type: none"> S'il existe un indice de perte de valeur, 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. <p>Détermination des indices de valeur</p> <ul style="list-style-type: none"> L'entité doit considérer toutes les sources d'information pour déterminer les indices externes (la baisse de la valeur de marché de l'actif, la valeur comptable de l'actif net de l'entité supérieure à sa capitalisation boursière,...) et internes (l'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif, des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, survenus au cours de l'exercice 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).
	<p>Estimation de la valeur actuelle (1/2)</p> <ul style="list-style-type: none"> 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. La recherche de la valeur actuelle doit prendre en compte à la fois la globalité de l'entité et la continuité de son exploitation ou le cas échéant de la non-continuité de son exploitation. Par ailleurs pour déterminer la valeur actuelle, il faudrait tenir compte de l'âge de l'immobilisation, donc du plan d'amortissement.

Les règles de comptabilisation s'inspirent de la norme IAS 36	
Dépréciation des immobilisations	<p>Estimation de la valeur actuelle (2/2)</p> <ul style="list-style-type: none"> 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 résiduelle, diminuée de sa valeur résiduelle, puisse être répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir. Aussi, après le premier test de dépréciation, l'entité doit procéder à un autre test de dépréciation lorsqu'elle décide à la clôture d'exercice, un indice indiquant qu'une perte de valeur antérieurement constatée peut avoir diminué ou disparu. Elle doit donc mettre en œuvre un nouveau test de dépréciation afin de déterminer la valeur actuelle de l'immobilisation. <p>En cas d'impossibilité d'un prix de marché, deux situations peuvent se présenter :</p> <ul style="list-style-type: none"> S'il existe un indice qu'une immobilisation isolée a été 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 appartient l'actif. La valeur actuelle du groupe servira de base pour la détermination de la valeur de l'immobilisation concernée. 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 ses notes annexes.

2.11.2 Modalités pratiques

A) Notion d'indice de perte de valeur

Une entité doit apprécier à la clôture de chaque exercice s'il existe un indice qu'un actif (immobilisations 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.

Une entité doit considérer toutes les sources d'informations 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,
- 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 les flux nets de trésorerie associés attendus de cet actif et donc sa valeur actuelle,
- 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 opère l'entité 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.

Exemple : une entité exploite une salle de cinéma de 300 places dont la valeur brute est de 100.000 KF. Pour se conformer à un changement de réglementation fixant dans le secteur géographique le nombre de places de spectateurs à 150, l'entité doit réduire cette salle de moitié.

Le changement de réglementation constitue bien un indice de perte de valeur pour la salle de cinéma. L'entité doit a priori constater une dépréciation sauf à démontrer que les flux de trésorerie peuvent être maintenus, c'est-à-dire, au cas particulier si le prix des places peut être augmentée de manière à conserver une valeur d'usage de la salle de cinéma supérieure à sa valeur nette comptable et ainsi éviter la perte de valeur.

Comme indices internes, on peut citer :

- l'obsolescence ou la dégradation physique d'un actif,
- l'évolution de la performance économique d'un actif (par exemple, les flux nets de trésorerie 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.

B) Notion de valeur actuelle d'une immobilisation

La valeur actuelle d'une immobilisation incorporelle ou corporelle représente son coût actuel, c'est-à-dire le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou actif équivalent était acquis actuellement. Ce coût actuel correspond au prix d'achat actuel de l'immobilisation corrigé à la baisse en fonction de l'usure ou de l'âge de l'immobilisation.

Cette 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 l'entité) et 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.

Cette valeur actuelle fait donc appel à la globalité et à la continuité de l'exploitation de l'entité, et il existe un lien très étroit entre la définition de la valeur actuelle et l'hypothèse de continuité de l'exploitation : elle ne doit pas être confondue avec la valeur probable de revente d'un bien isolé, nette des frais de revente, qui ne peut être retenue que dans deux cas :

- bien cessible sur un large marché très actif (matières premières, produits finis, marchandises, véhicules, camions, tracteurs...),
- non-continuité de l'exploitation ou non-continuité d'utilisation du bien.

Exemple de calcul de la valeur actuelle d'un bien isolé amortissable : il faut tenir compte de l'âge de l'immobilisation et donc du plan d'amortissement.

Données : soit un matériel industriel acquis neuf pour 10.000.000 F et amortissable linéairement sur 5 ans avec une valeur résiduelle nulle.

A la fin de la 3^{ème} année, sa valeur nette comptable est de 10.000.000 – (2.000.000 x 3) = 4.000.000 F. Le bien est donc amorti à 60 %.

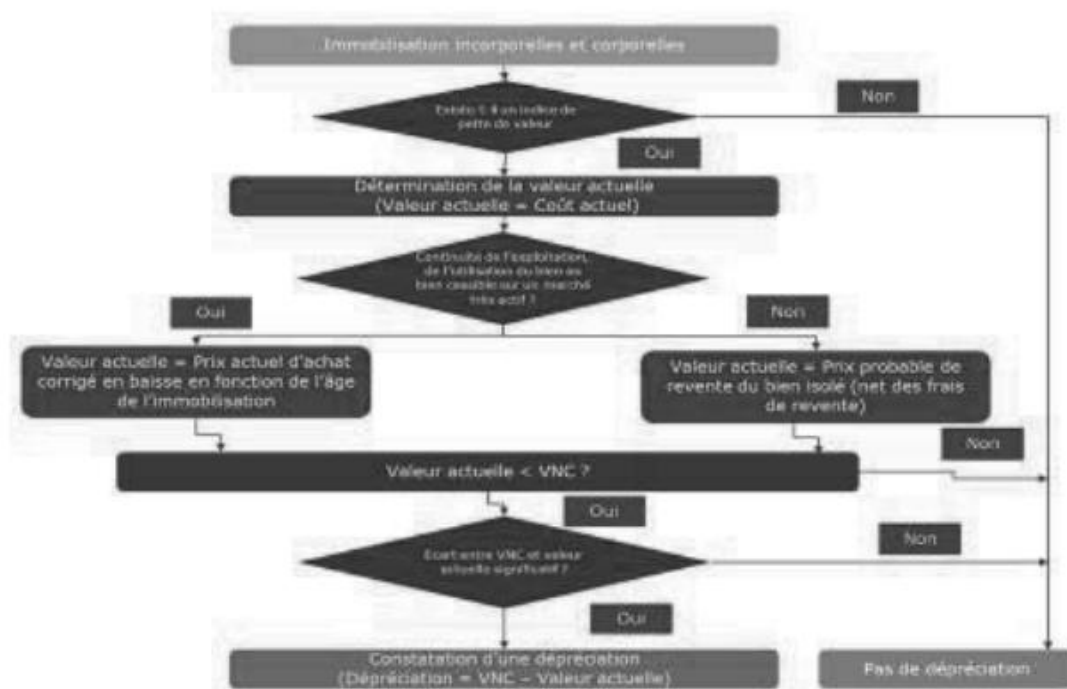
Première hypothèse : Quelle serait à cette date la valeur actuelle de cette immobilisation sachant qu'il y a continuité de l'exploitation et que l'on pourrait se procurer le même matériel neuf pour 6.000.000 F ?

Réponse : sur la base de la définition donnée ci-avant du coût actuel à corriger de l'usure ou de l'âge et du nouveau prix de marché en forte baisse, la valeur actuelle serait de 6.000.000 x 0,40 = 2.400.000 F. Cette valeur étant sensiblement inférieure à la valeur nette comptable de 4.000.000 F, il y a lieu de retenir la valeur actuelle du matériel et donc de comptabiliser une dotation pour dépréciation de 1.600.000 F. Ainsi donc, le compte 6913 Dotation pour dépréciation des immobilisations corporelles sera débité de 1.600.000 F en contrepartie du compte 2941 Provisions pour dépréciation du matériel et outillage.

La valeur nette comptable du matériel acquis après cette dépréciation est donc de 2.400.000 F et cette valeur représente la nouvelle base amortissable du matériel. Celui-ci sera donc amorti à hauteur de 2.400.000 / 2 = 1.200.000 F sur les deux derniers exercices.

Deuxième hypothèse : Si, inversement, ce matériel vaut actuellement à neuf 16.000.000 F, sa valeur actuelle serait de 16.000.000 F x 40% = 6.400.000 F, bien supérieure à sa valeur comptable nette. En application du principe de prudence, la valeur nette comptable sera maintenue.

C) Schéma récapitulatif de la démarche
 Un schéma récapitulatif de la démarche figure ci-après.



D) Particularités liées à la détermination de la valeur actuelle d'une immobilisation

D1. Comme indiqué dans l'exemple ci-avant, c'est la valeur comptable après dépréciation qui sert de base de calcul des dotations pour dépréciation à venir, et ce, sur la durée d'utilité résiduelle restant à courir.

Après un premier test de dépréciation, l'entité doit procéder systématiquement à un deuxième test lorsqu'elle décèle à la clôture de l'exercice suivant un indice indiquant qu'une perte de valeur antérieurement constatée peut avoir diminuée ou disparue. L'entité doit dans ces conditions rechercher la nouvelle valeur actuelle de l'immobilisation. La dépréciation antérieurement constatée doit alors faire l'objet d'une augmentation (dotation pour dépréciation complémentaire) ou d'une diminution (reprise).

D2. En ce qui concerne les reprises de dépréciation, deux points importants doivent être soulignés.

Aucune reprise de dotation pour dépréciation n'est autorisée sur le fonds commercial même s'il apparaît que l'indice de perte de valeur a disparu.

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 constatée pour cette immobilisation au cours des exercices antérieurs. Cette disposition vise à éviter la réévaluation ultérieure d'une immobilisation dépréciée.

Exercice d'application : un équipement a été acquis pour 100.000 au début de N - 5. Il est amorti linéairement sur 10 ans, soit un amortissement annuel de 10.000. A la fin de N - 2, cet équipement a été déprécié de 18.000 en raison de l'apparition d'un indice de perte de valeur. A fin N, l'indice de perte de valeur a disparu et cette dépréciation n'apparaît plus justifiée et doit être reprise. La situation est la suivante :

Coût	100.000
(amortissements de N - 5 à N - 2 : 10.000 x 4 = 40.000) =	(40.000)
(dépréciation de N-2)	(18.000)

Base amortissable	42.000
(amortissements de N - 1 et N) : (42.000 / 6) x 2 =	(14.000)

Valeur comptable à fin N :	28.000

Si l'actif n'avait pas été déprécié, sa valeur comptable nette en fin N aurait été de $100.000 - (10.000 \times 6) = 40.000$.

Si la reprise de provision avait été complète, la nouvelle valeur comptable nette aurait été de $28.000 + 18.000 = 46.000$, c'est-à-dire supérieure de 6.000 à la valeur nette comptable du matériel si la dépréciation n'avait pas été comptabilisée. La reprise de provision doit donc être limitée à $18.000 - 6.000 = 12.000$.

D3. Deux situations peuvent de présenter en cas d'impossibilité d'obtention d'un prix de marché.

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 indiquer dans ses notes annexes qu'il existe un indice de perte de valeur sur l'immobilisation concernée et la nature de l'indice tout en justifiant l'impossibilité d'obtention d'un prix de marché.

S'il existe un indice qu'une immobilisation isolée peut être dépréciée et qu'il est impossible de déterminer isolément son prix, il convient de déterminer le prix de marché du groupe d'immobilisations auquel appartient l'actif (notion d'unités génératrices de trésorerie). La valeur actuelle de ce groupe d'immobilisations servira de base pour la détermination de la perte de valeur de l'immobilisation concernée et celle-ci, après calcul, sera affectée dans l'ordre suivant : réduction de valeur du fonds commercial (goodwill) affecté au groupe d'actifs puis affectation aux autres immobilisations au prorata de la valeur comptable de chaque actif dans le groupe d'actifs.

Le fait de générer des avantages économiques autonomes est un indicateur pour identifier le niveau d'actifs ou groupes d'actifs immobilisés auquel un actif doit être testé. 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 d'application :

Enoncé : la valeur nette comptable des différents éléments d'un groupe d'actifs immobilisés se rapportant à un secteur d'activité d'une entité s'établit à 260.000.000 à fin décembre N et se ventile de la manière suivante :

Fonds commercial	20.000.000
Terrain	50.000.000
Bâtiments	150.000.000
Flotte de camions	40.000.000

	260.000.000

Un test d'évaluation de ce groupe d'actifs a été effectué au 31 décembre N et révèle que la valeur actuelle de ce groupe d'actifs immobilisés s'établit à 200.000.000.

Solution : la dépréciation qu'il est nécessaire de comptabiliser sur ce groupe d'actifs s'élève à $260.000.000 - 200.000.000 = 60.000.000$.

Elle sera affectée en priorité au fonds commercial pour 20.000.000. Le reliquat de 40.000.000 sera affecté comme suit :

Terrain : $40.000.000 \times [50.000.000 / 240.000.000] =$ 8.333.333

Bâtiments : $40.000.000 \times [150.000.000 / 240.000.000] =$ 25.000.000

Flotte de camions : $40.000.000 \times [40.000.000 / 240.000.000] =$ 6.666.667

40.000.000

E) Comptabilisation des pertes de valeur concernant une immobilisation ayant fait l'objet d'une réévaluation

Dans le cas où une immobilisation ayant fait antérieurement l'objet d'une réévaluation doit être dépréciée, la perte de valeur s'impute sur l'écart de réévaluation, le solde éventuel étant enregistré en charges.

Exemple extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé

Enoncé : Au 31 décembre N, un bâtiment industriel d'une entité a subi une perte de valeur de 15.000.000. Cet immeuble avait fait antérieurement l'objet d'une réévaluation libre. La valeur comptable réévaluée du bâtiment est de 100.000.000 avant constatation de la perte de valeur. L'écart de réévaluation est inscrit dans les capitaux propres pour 6.000.000.

Solution : Comme indiqué ci-avant, la dépréciation sera en priorité imputée sur l'écart de réévaluation libre (6.000.000) et le reliquat sera enregistré en charges (9.000.000).

Les écritures comptables sont les suivantes :

Compte 1062 Ecarts de réévaluation libre	Compte 2931 Dépréciations des bâtiments industriels
Débit : 6.000.000	Crédit : 15.000.000
Compte 6914 Dotations pour dépréciation des immobilisations corporelles	
Débit : 9.000.000	

2.11.3 Traitement fiscal des dépréciations

La valeur de comparaison avec la valeur nette comptable retenue par le SYSCOHADA révisé est la valeur actuelle (coût actuel d'un actif à la date d'inventaire corrigé à la baisse de l'usure ou de l'âge de l'immobilisation). La dépréciation découle d'une valeur comptable supérieure à la valeur actuelle. Lorsque la législation fiscale d'un Etat-partie au traité de l'OHADA ne reconnaît pas la déductibilité des dépréciations sur les immobilisations, ou que la dépréciation ne remplit pas les conditions de déductibilité dans les Etats où celle-ci est reconnue, il y a lieu de réintégrer la (dotation pour) dépréciation de l'exercice et de déduire les reprises.

Dans tous les cas, en plus des divergences développées dans les sections précédentes sur les amortissements des immobilisations, il convient d'identifier les retraitements suivants :

Lorsque la valeur nette comptable est supérieure (inférieure) à la valeur nette fiscale (correspondant à la différence entre le coût d'acquisition fiscalement admis et les amortissements déductibles y compris les amortissements dérogatoires) : réintégration (déduction) de la dépréciation.

Déduction du complément de la reprise fiscale sur les dépréciations. Dès lors que la reprise des dépréciations s'effectue en SYSCOHADA révisé qu'à hauteur de la valeur nette comptable issue du plan initial d'amortissement, la reprise fiscale doit être gérée de manière extra comptable et la quote-part de la reprise fiscale excédant la reprise admise comptablement doit être déduite extra comptablement.

Lorsque les retraitements fiscaux extra-comptables doivent être effectués, ils se présentent de la manière suivante, sous forme d'un extrait d'une déclaration fiscale de l'exercice N :

Réintégrations	
Dotations aux amortissements comptables sur immobilisations avec différence entre valeurs comptables et valeurs fiscales	
Dotations aux dépréciations comptables des immobilisations non admises en déductibilité	
Excédent de reprises des dépréciations comptables des immobilisations	
Déductions	
Dotations aux amortissements fiscaux sur immobilisations avec différence entre valeurs comptables et valeurs fiscales	
Dotations fiscales aux dépréciations des immobilisations	
Excédent de reprises des dépréciations fiscales des immobilisations	

Afin de permettre une bonne gestion des retraitements fiscaux sur des immobilisations comportant des divergences sur la base et/ou sur les taux, il convient d'assurer un suivi parallèle des deux tableaux d'amortissements comptables et fiscaux afin d'identifier les réintégrations et/ou les déductions fiscales.

2.11.4 Première application du SYSCOHADA révisé

La première mise en application du SYSCOHADA révisé qui définit précisément la valeur actuelle d'une immobilisation incorporelle et corporelle devrait amener les organes de gestion d'une entité à passer en revue ses actifs incorporels et corporels au 1^{er} janvier 2018, à s'interroger sur l'existence à l'ouverture de l'exercice d'indices de pertes de valeur qui n'auraient éventuellement pas été pris en considération antérieurement, et à procéder, pour les actifs affectés par des indices de perte de valeur, à un calcul de leur valeur actuelle à rapprocher de leur valeur comptable nette. Pour ceux qui devraient donner lieu à une dépréciation, nous sommes d'avis que cette dépréciation soit comptabilisée en diminution des capitaux propres d'ouverture pour son montant net d'impôt.

Exemple d'application : en passant en revue ses actifs incorporels et corporels au 1^{er} janvier 2018, les organes de gestion d'une entité identifient un outillage dont la valeur actuelle est sensiblement inférieure à sa valeur comptable nette en raison d'une sous-utilisation de l'actif, elle-même liée à une réorientation de la production depuis l'exercice précédent. La dépréciation à constater serait de 10.000 KF. Sachant que le taux d'imposition est de 25 % et que cette provision est déductible fiscalement, les écritures à enregistrer seraient les suivantes :

<p>Compte 12 Report à nouveau</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Débit : 7.500</p>	<p>Compte 2941 Dépréciations des matériels industriels</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p style="text-align: right;">Crédit : 10.000</p>
<p>Compte 89 Impôts sur le résultat</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Débit : 2.500</p>	

Comme indiqué à la page 91 du SYSCOHADA révisé / Titre V « Cadre conceptuel » / Chapitre 2 « Objectifs et principes de base des états financiers » / Section 4 « Principes comptables fondamentaux et changements de méthodes comptables », la reprise de cette dépréciation devrait s'effectuer directement par le compte de report à nouveau sans transiter par le compte de résultat.

Section 2.12 Réévaluation des bilans

Le SYSCOHADA révisé encadre de manière plus précise les opérations de réévaluation des bilans en opérant une distinction très nette entre la réévaluation légale imposée par les autorités compétentes et la réévaluation libre décidée par le Management de l'entité.

Le référentiel révisé de l'OHADA s'appuie sur la norme comptable internationale IAS 16 publiée le 18 décembre 2003 et ses amendements successifs et sur la norme comptable internationale IAS 29 publiée en 1994, et aux amendements successifs à cette norme relative à l'information financière requise dans les économies hyper inflationnistes.

Ces nouvelles dispositions salutaires par rapport aux pratiques antérieures amèneront, nous l'espérons, les entités à s'interroger avant de se lancer dans

des opérations de réévaluation avec pour seul objectif, la restauration de leurs capitaux propres lorsque leur exploitation a engendré des pertes.

2.12.1 Concept et champ d'application

Le concept de base rappelé à l'article 35 du SYSCOHADA révisé repose sur la convention du coût historique. Or, du fait de l'inflation, la monnaie perd de sa valeur et pour les éléments d'actifs à faible rotation tels que les immobilisations corporelles, il conviendrait de réévaluer leur valeur dans le respect des dispositions des articles 62 à 65 du SYSCOHADA révisé suivants :

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 les valeurs réévaluées et valeurs nettes précédemment comptabilisées constitue, pour l'ensemble des éléments réévalués, l'écart de réévaluation. Cet écart 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 mais peut être incorporé en tout ou partie au capital.*

Ces rappels effectués, nous relevons une différence importante avec la norme comptable internationale IAS 16, celle-ci autorisant la réévaluation à l'ensemble des biens d'une même catégorie (les terrains, les constructions, les machines, les bateaux, les avions, les véhicules à moteur, les matériels de bureau constituant autant de catégories distinctes). En d'autres termes, il est possible en normes comptables internationales de ne réévaluer par exemple

que les constructions alors que toute réévaluation partielle est interdite en SYSCOHADA révisé.

2.12.2 Typologie

Le SYSCOHADA révisé distingue la réévaluation légale encadrée par les autorités compétentes (date de réévaluation, indices de réévaluation, traitement fiscal, obligation étendue à toutes les entités ou à une partie d'entre-elles) de la réévaluation libre déterminée sous la responsabilité des organes de gestion de l'entité dans le cadre du respect des dispositions rappelées aux articles 62 à 65 ci-dessus (liberté ou non de procéder à une réévaluation, choix de la date de réévaluation, référence à des valeurs actuelles sous leur responsabilité).

2.12.3 Règles d'évaluation

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 la réévaluation légale) ou par utilisation de la valeur actuelle (cas de la réévaluation libre, en l'absence d'indices officiels).

Dans le cadre de la méthode indiciaire, 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 à retenir est donc la plus faible des deux valeurs, valeur indiciaire et valeur actuelle. Ce principe est clairement posé par l'article 63 de l'Acte uniforme. Ainsi, dans le cadre d'une réévaluation légale, quand bien même un ou des indices de réévaluation auraient été communiqués par les autorités compétentes, l'entité devra procéder à la détermination des valeurs actuelles de toutes ses immobilisations corporelles et financières afin d'être en mesure de les comparer aux valeurs réévaluées obtenues à l'aide des indices.

Selon le SYSCOHADA révisé, les entités ont la possibilité de procéder à une réévaluation libre de l'ensemble de leurs immobilisations corporelles et financières. Elles ne peuvent déterminer la valeur réévaluée que par le calcul de la valeur actuelle. Le coût actuel doit être déterminé avec toutes les précautions prévues dans les méthodes d'évaluation du SYSCOHADA révisé. En particulier, il convient de distinguer les éléments indissociables de l'exploitation (biens d'exploitation) des éléments dissociables de celle-ci et susceptibles d'être cédés (biens hors exploitation). 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. Une entité qui a dégagé des pertes récurrentes et qui, approchée par ses conseillers financiers, envisage une réévaluation libre pour restaurer ses capitaux propres, devra agir avec prudence car la détermination de la valeur actuelle d'actifs d'exploitation ayant généré des pertes récurrentes ne saurait être supérieure à leur valeur

nette comptable. Un avis de son commissaire aux comptes serait également à requérir avant tout projet d'opération de réévaluation libre.

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.

2.12.4 Date de réévaluation et date d'effet de la réévaluation

Le SYSCOHADA révisé abroge toutes les pratiques antérieures sur le sujet et précise que la date de réévaluation est la date à laquelle la réévaluation est opérée et cette date doit coïncider, selon l'article 63 de l'Acte uniforme sur le droit comptable, avec la date de clôture de l'exercice, qui est elle-même la date à laquelle sont calculées les valeurs réévaluées et à partir de laquelle courent les amortissements sur les montants réévalués.

2.12.5 Règles de comptabilisation

A) Réévaluation légale

La valeur indiciaire obtenue en utilisant l'indice communiqué par les autorités compétentes est égale à la valeur comptable nette multipliée par k, le 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 des amortissements. Cette valeur est bien entendu à comparer à la valeur actuelle de l'immobilisation.

Exemple 1 extrait du document officiel du SYSCOHADA révisé : Immobilisation brute de 1.000, acquise en année N. Cumul des amortissements à la date d'effet de la réévaluation : 400. Indice k fixé par la loi = 1,5.

Valeur comptable nette avant réévaluation :	$1.000 - 400 = 600$
Valeur indiciaire réévaluée :	$600 \times 1,5 = 900$

La valeur indiciaire est alors comparée à la valeur actuelle. Si la valeur actuelle est supérieure à 900, la valeur indiciaire sera retenue comme valeur réévaluée.

Il sera alors noté en comptabilité :

Valeur d'entrée réévaluée :	$1.000 \times 1,5 = 1.500$
Amortissements réévalués :	$400 \times 1,5 = 600$
Valeur comptable nette réévaluée :	$600 \times 1,5 = 900$

Exemple 2 extrait du document officiel du SYSCOHADA révisé : cas où la valeur actuelle est inférieure à la valeur indiciaire. C'est la valeur actuelle qui est retenue et le coefficient k' à utiliser est égal au rapport entre la valeur actuelle et la valeur comptable.

En reprenant l'exemple ci-dessus, et en supposant cette fois-ci que la valeur actuelle soit de 840, le coefficient k' à utiliser serait $840 / 600 = 1,4$

Valeur d'entrée réévaluée :	$1.000 \times 1,4 = 1.400$
Amortissements réévalués :	$400 \times 1,4 = 560$
Valeur comptable réévaluée :	$600 \times 1,4 = 840$
Ecart de réévaluation :	$840 - 600 = 240$

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').

Une modification du plan d'amortissement est toujours possible, à toute date, si elle est économiquement justifiée. Cette hypothèse recouvre deux types de situations :

- l'allongement ou le raccourcissement de la durée d'utilité restant à courir, avec établissement d'un nouveau plan d'amortissement sur la durée restante,
- la réévaluation d'un bien totalement amorti mais toujours utilisé retrouve une valeur actuelle positive. 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. Un plan d'amortissement doit être défini.

Pour les immobilisations non amortissables, le compte d'immobilisation (classe 2) sera débité par le crédit du compte 1061 Ecart de réévaluation légale.

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 initiale et la valeur d'entrée réévaluée par le crédit, d'une part, des comptes d'amortissements pour le montant de l'écart de réévaluation relatif à la différence entre les amortissements cumulés avant réévaluation et après réévaluation et, d'autre part, du compte 1061 Ecart de réévaluation légale.

Toutefois, lorsque la législation fiscale d'un Etat-partie impose la neutralité fiscale de l'opération de réévaluation, cela signifie que les surplus d'amortissements ne seront déductibles qu'au même rythme que l'imposition de l'écart de réévaluation correspondant. En conséquence, l'écart ne devra pas être enregistré dans les capitaux propres, mais en provisions réglementées, dans le compte 154 Provision spéciale de réévaluation. L'écart sera repris chaque année en résultat par le biais du compte 861 Reprises de provisions réglementées.

B) Réévaluation libre

Rappelons que la valeur réévaluée s'entend exclusivement du coût actuel de l'immobilisation. L'écart de réévaluation est enregistré au crédit du compte 1062 Ecart de réévaluation libre. L'incidence de la réévaluation sur les immobilisations amortissables peut être comptabilisée selon deux méthodes : soit en réévaluant la valeur d'entrée et les amortissements cumulés comme dans le cas de la réévaluation légale, 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.

Exemple d'application extrait du document officiel du SYSCOHADA : un bâtiment a été acquis le 2 janvier N - 5 pour un montant de 150.000.000 F et fait l'objet d'un amortissement linéaire sur 30 ans. Au 31 décembre N, la valeur nette comptable de ce bâtiment s'établit à 150.000.000 F – $[(150.000.000 \text{ F} / 30) \times 6] = 120.000.000 \text{ F}$. Supposons que sa valeur actuelle soit de 135.000.000 F. L'écart de réévaluation s'établit à $135.000.000 \text{ F} - 120.000.000 \text{ F} = 15.000.000 \text{ F}$. Le coefficient de réévaluation s'élève à $135.000.000 \text{ F} / 120.000.000 \text{ F} = 1,125$.

1^{ère} méthode : réévaluation par ajustement des amortissements proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable.

Valeur brute réévaluée : $150.000.000 \times 1,125 = 168.750.000 \text{ F}$ /
 Amortissements cumulés réévalués : $30.000.000 \text{ F} \times 1,125 = 33.750.000 \text{ F}$

L'écriture comptable sera la suivante :

<p>Compte 23 Bâtiments</p> <hr/> <p>Débit : 18.750.000</p>	<p>Compte 283 Amortissements bâtiments</p> <hr/> <p>Crédit : 3.750.000</p>
<p>Compte 1062 Ecart de réévaluation libre</p> <hr/> <p>Crédit : 15.000.000</p>	

2^{ème} méthode : réévaluation par élimination du cumul des amortissements et enregistrement de la valeur réévaluée. Il doit être procédé à une annulation des amortissements comptabilisés antérieurement et comptabilisation de l'écart de réévaluation.

Annulation des amortissements cumulés

<p>Compte 283 Amortissements Bâtiments</p> <hr/> <p>Débit : 30.000.000</p>	<p>Compte 23 Bâtiments</p> <hr/> <p>Crédit : 30.000.000</p>
--	---

Enregistrement de l'écart de réévaluation

<p>Compte 23 Bâtiments</p> <hr/> <p>Débit : 15.000.000</p>	<p>Compte 1062 Ecart de réévaluation libre</p> <hr/> <p>Crédit : 15.000.000</p>
--	---

2.12.6 Nature et sort de l'écart de réévaluation

L'écart de réévaluation est inscrit dans les capitaux propres, dans une subdivision du compte 10 Capital. Il ne s'agit pas d'un produit.

Toutefois, la doctrine fiscale, voire la loi fiscale de certains Etats-parties, considère 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, parfois en cas de réévaluation libre. Ainsi, en l'absence d'exonération spécifique, l'écart de réévaluation est généralement imposable, parfois à un taux sensiblement inférieur à celui de l'impôt sur les résultats en cas de réévaluation légale (voir ci-après le paragraphe 2.12.8).

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 commerciales.

L'écart de réévaluation ne peut être distribué. Toute distribution de cet écart serait qualifiée de « dividendes fictifs » (article 144 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE).

Il ne peut être utilisé pour compenser les pertes.

Il peut être incorporé en tout ou partie au capital social.

2.12.7 Décomptabilisation des immobilisations réévaluées

Il est appliqué les principes généraux de cession 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.

2.12.8 Traitement fiscal

Lorsque la doctrine ou la loi fiscale de l'Etat-partie dans lequel se trouve l'entité considère que l'écart de réévaluation est un produit imposable au taux général d'imposition des bénéficiaires ou à un taux spécifique, l'écart est réintégré fiscalement de manière extra-comptable et, au cours des exercices comptables suivant cette imposition, il n'y a pas lieu de retraiter les dotations aux amortissements puisqu'il n'y a pas de différence entre les valeurs comptables et les valeurs fiscales.

Par contre, lorsque l'écart de réévaluation est exonéré, il y a donc différence entre les valeurs comptables et les valeurs fiscales, l'amortissement comptable correspondant à la quote-part de l'écart de réévaluation de l'immobilisation amortissable fait l'objet d'une réintégration fiscale.

Lorsque la cession de l'immobilisation intervient avant la fin de l'amortissement ou lorsqu'il s'agit d'une immobilisation non amortissable, la

quote-part de l'écart de réévaluation non amortie est rapportée fiscalement en diminution de la valeur nette comptable, même si celle-ci a été incorporée au capital.

En cas de retraitement fiscal, le retraitement extra-comptable se présente de la manière suivante, sous forme d'un extrait d'une déclaration fiscale de l'exercice N :

Réintégrations	
Ecart de réévaluation inscrit au cours de l'exercice en compte 106	
Quote-part des dotations aux amortissements équivalente à l'écart de réévaluation non imposable	
Quote-part de l'écart de réévaluation dans la valeur nette comptable de l'immobilisation cédée	
Déductions	
Non applicable	

2.12.9 Réévaluation des bilans dans les économies hyper inflationnistes

A) La problématique

Lorsque l'inflation atteint un niveau très élevé, les états financiers établis dans la monnaie du pays ne peuvent plus être considérés comme représentatifs des performances et de la situation financière des entreprises. ISA 29 dont s'inspire le SYSCOHADA révisé estime qu'il faut corriger les états financiers des variations du pouvoir d'achat général de la monnaie.

B) La notion d'hyperinflation

L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays qui comprennent, sans être exhaustif, les indicateurs suivants :

- la population du pays préfère investir sa richesse en biens non monétaires ou en une monnaie étrangère relativement stable,
- elle évalue les créances et dettes non pas dans sa monnaie locale mais dans une devise étrangère relativement stable,
- la population apprécie les montants monétaires non pas dans la monnaie locale mais dans une monnaie étrangère relativement stable,

- les ventes et les achats à crédit sont conclus à des prix qui tiennent compte de la perte de pouvoir d'achat pendant la durée du crédit, même si celle-ci est courte,
- les taux d'intérêt, les salaires et les prix sont liés à un indice des prix,
- le taux cumulé de l'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100 %.

C) Le retraitement des états financiers

Les états financiers établis dans la monnaie d'une économie hyper inflationniste doivent être retraités dans l'unité de mesure ayant cours à la date du bilan.

En ce qui concerne le retraitement du bilan, les grandes lignes sont les suivantes :

- les éléments monétaires (liquidités, créances et dettes) ne sont pas retraités puisqu'ils sont déjà exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date du bilan ;
- les créances et les dettes indexées sur l'inflation sont ajustées conformément au contrat prévoyant leur indexation ;
- les éléments non monétaires (brevets, marques, autres actifs similaires, fonds commercial, immobilisations corporelles, titres, stocks) figurant au coût historique sont retraités par l'application d'un indice reflétant la hausse des prix depuis leur acquisition ;
- pour les éléments non monétaires qui ont fait l'objet d'une réévaluation, le retraitement débute à la date de leur dernière évaluation ;
- les amortissements et dépréciations d'actifs doivent être réévalués de la même façon que les immobilisations correspondantes ;
- le retraitement des éléments non monétaires ne doit pas aboutir à donner à ces derniers une valeur supérieure au montant que l'entreprise est susceptible de retirer de l'utilisation ou de la cession future de ces biens. La réévaluation est donc plafonnée à la valeur recouvrable dans le cas d'une immobilisation, et à la valeur de réalisation nette dans le cas des stocks ;
- les éléments de capitaux propres, à l'exception des bénéfices non distribués, sont retraités par application d'un indice mesurant la hausse des prix depuis leur entrée dans l'entreprise ;

- l'indice à utiliser doit refléter l'évolution du pouvoir d'achat général. Il s'agit donc, en principe, du même indice pour tous les postes du bilan et du compte de résultat.

Les retraitements des postes du compte de résultat s'opèrent comme suit :

- tous les éléments du compte de résultat doivent aussi être exprimés dans l'unité de mesure en cours à la clôture ;
- chaque poste doit être corrigé par l'application d'un indice reflétant la hausse des prix depuis l'enregistrement de la charge ou du produit ;
- bien que non précisé par la norme, il est évident que des taux moyens périodiques (hebdomadaires, mensuels, trimestriels..) peuvent être utilisés pour la réévaluation de l'ensemble des opérations d'une même période.

D) Gain ou perte sur la situation monétaire nette

L'inflation provoque un gain ou une perte sur la situation monétaire nette de l'entreprise, c'est-à-dire sur la différence entre ses actifs monétaires et ses dettes.

Si les actifs monétaires sont supérieurs aux dettes, la hausse des prix se traduit par une perte car la baisse du pouvoir d'achat des actifs est supérieure à la diminution des engagements de l'entreprise.

Si les dettes sont supérieures aux actifs monétaires, il en résulte un gain car la baisse de valeur des actifs monétaires est plus que compensée par l'allègement des dettes de l'entreprise.

E) Exemple d'application

Le capital de l'entreprise a été constitué à la création de l'entreprise le 01/01/N - 5. Toutes les immobilisations ont été acquises à cette même date.

La réévaluation des immobilisations a été pratiquée à la clôture de l'exercice N - 3.

Les stocks sont supposés tous acquis à la fin de l'exercice clos.

Les bénéfices non distribués ont évolué ainsi durant l'exercice N :

Montant à fin N - 1 : 1.100

+ Résultat de N : 100

1.200

On utilisera un indice moyen pour la conversion de l'ensemble des opérations de l'exercice. L'évolution de l'indice des prix a été la suivante (valeur à la clôture) :

N - 6	N - 5	N - 4	N - 3	N - 2	N - 1	N
100	120	140	170	200	240	300

La norme est appliquée pour la première fois en N, date à laquelle le caractère hyper inflationniste de l'économie apparaît, ce qui signifie que la différence constatée sur le bilan d'ouverture du premier exercice d'application des retraitements est inscrite dans les capitaux propres.

Etats financiers comparatifs de l'entité établie dans un pays à économie hyper inflationniste (Exercices N et N - 1)

BILAN

	31/12/N	31/12/N-1
<i>Actifs</i>		
Immobilisations réévaluées	300	400
Immobilisations au coût	1 100	1 200
Stocks au coût	700	600
Stocks à la valeur réalisable nette	100	0
Créances	900	700
Trésorerie	200	100
<i>Total des actifs</i>	3 300	3 000
<i>Capitaux propres</i>		
Capital	200	200
Ecart de réévaluation	100	100
Bénéfices non distribués	1 200	1 100
<i>Capitaux propres</i>	1 500	1 400
Dettes	1 800	1 600
<i>Total des dettes et capitaux propres</i>	3 300	3 000

COMPTE DE RESULTAT

	N		N-1	
Ventes		5 000		3 500
Coût des marchandises vendues		(3 000)		(2 000)
Stock initial :	600		300	
+ achats de l'exercice	3 200		2 300	
moins stock final	(800)		(600)	
Dotation aux amortissements				
Sur immobilisations réévaluées		(100)		(100)
Sur immobilisations au coût		(100)		(100)
Autres charges		(1 700)		(1 100)
Résultat net		100		200

Solution : la première chose à faire est de déterminer l'actif net retraité au début de l'exercice N. Pour cela, il faut réévaluer le bilan N - 1.

BILAN RETRAITE A FIN N - 1

	1/01/N
Actifs	
Immobilisations réévaluées : $400 \times 240/170 =$	565
Immobilisations au coût : $1\ 200 \times 240/100 =$	2 680
Stock au coût :	600
Créances :	700
Trésorerie :	100
Total des actifs	4 845

<i>Capitaux propres</i>	
Capital : $200 \times 240/100 =$	480
Ecart de réévaluation : $100 \times 240/170 =$	141
Bénéfices non distribués ($4\ 845 - 1\ 600 - 480 - 141$)	2 624
Dettes	1 600
<i>Total dettes et capitaux propres</i>	4 845

La même opération est effectuée sur le bilan au 31/12/N.

BILAN RETRAITE AU 31/12/N

	31/12/N
<i>Actifs</i>	
Immobilisations réévaluées : $300 \times 300/170 =$	529
Immobilisations au coût : $1\ 100 \times 300/100 =$	3 300
Stock au coût :	700
Stocks à la valeur réalisable nette	100
Créances :	900
Trésorerie :	200
<i>Total des actifs</i>	5 729
<i>Capitaux propres</i>	
Capital : $200 \times 300/100 =$	600
Ecart de réévaluation : $100 \times 300/170 =$	176
Bénéfices non distribués ($5\ 729 - 1\ 800 - 600 - 176$) =	3 153
Dettes	1 800
<i>Total dettes et capitaux propres</i>	5 729

L'indice moyen de réévaluation des bénéfices non distribués à fin N est donc de $3\,153 / 1\,200 = 2,627$.

Le résultat de l'exercice s'obtient par différence entre les bénéfices non distribués à fin N et le montant réévalué des bénéfices non distribués à fin N - 1, soit :

Bénéfices non distribués à fin N : 3 153

- montant réévalué des bénéfices non distribués retraités à fin N - 1 = $2\,624 \times 300 / 240 = 3\,280$

Résultat N = $3\,153 - 3\,280 = (127)$

En supposant que tous les produits et toutes les charges de N autres que les amortissements ont été réalisés alors que l'indice des prix était à 270, on obtient le compte de résultat retraité ci-après :

COMPTE DE RESULTAT RETRAITE

		Exercice N
Ventes : $5\,000 \times 300 / 270 =$		5 556
Coût des marchandises vendues :		(3 506)
Stock initial : $600 \times 300 / 240 =$	750	
+ Achats de l'exercice : $3\,200 \times 300 / 270$	3 556	
Moins stock final :	(800)	
Dotations aux amortissements		
Sur immobilisations réévaluées : $100 \times 300 / 170 =$		(176)
Sur immobilisations au coût : $100 \times 300 / 100 =$		(300)
Autres charges : $1\,700 \times 300 / 270 =$		(1 889)
<i>Gain sur position monétaire nette (par différence)</i>		188
Résultat net		(127)

E) Lorsque l'économie cesse d'être inflationniste

L'entité interrompt l'application de ces dispositions prescrites par le SYSCOHADA révisé, et les montants exprimés dans l'unité de mesure qui avait cours à la fin de la période constituent la base de la valeur comptable pour les états financiers futurs.

Supposons, dans notre exemple ci-avant, que l'entité cesse d'appliquer ces dispositions en raison d'une baisse significative de l'inflation, les montants d'immobilisations apparaissant au bilan retraité du 31/12/N constitueraient la base de calcul des amortissements de l'exercice $N + 1$.

F) Lorsqu'il est fait application de ces dispositions

Les chiffres correspondants de la période précédente sont retraités pour être exprimés dans l'unité de compte qui a cours à la fin de la période dont on présente les comptes.

Exemple : les états financiers d'une entreprise étrangère opérant dans un pays hyper inflationniste sont retraités afin d'être exprimés en monnaie locale à fin N. Il faut aussi exprimer les chiffres correspondants de l'exercice $N - 1$ en monnaie locale à fin N.

Section 2.13 Contrat de concession de service public

Le SYSCOHADA révisé s'inspire du consensus adopté par l'interprétation IFRIC 12 publiée le 25 mars 2009 bouleversant de manière significative l'approche retenue dans l'ancien référentiel SYSCOHADA qui consistait à reconnaître à l'actif du concessionnaire les actifs mis à sa disposition par le concédant, en contrepartie, au passif, de la constatation de droits du concédant.

2.13.1 Définition et champ d'application

La concession est un contrat par lequel une personne publique, le concédant, confie à un concessionnaire, entité privée le plus souvent, 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. On retrouve ce type de contrat dans le secteur des transports, de l'énergie, des mines, de la production et la distribution de l'eau, l'exploitation d'une source d'eau minérale....

Les dispositions du SYSCOHADA révisé énoncent les principes de comptabilisation chez le concessionnaire, et non chez le concédant, lorsque l'infrastructure est contrôlée par le concédant.

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 ;
- il convient, par ailleurs, 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 en découle que les contrats de concession ou d'affermage conclus avec une collectivité publique, les contrats de type partenariat public / privé, devraient normalement être comptabilisés selon les présentes dispositions du SYSCOHADA révisé, après bien entendu examen des clauses des contrats.

Sont en revanche exclus du champ des présentes dispositions :

- les contrats de courte durée portant sur des prestations de services (nettoyage, entretien, prestations informatiques, recouvrement des créances...);
- 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.

2.13.2 Caractéristiques du contrat

Le contrat de concession d'un 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 toute 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.

Les services publics sont des services devant être rendus au public grâce à l'infrastructure considérée, indépendamment de la partie rendant le service. On peut citer les routes, les ponts, les tunnels, les prisons, les hôpitaux, les ports, aéroports, réseaux de télécommunications, distribution d'eau et d'énergie....

2.13.3 Comptabilisation et évaluation

A) Principe

L'autorité publique a défini dans le contrat le service devant être rendu grâce à l'équipement, et les modalités de rémunération de l'opérateur, que cette rémunération soit payée par l'autorité publique elle-même ou par les usagers.

L'opérateur privé n'exerce aucun contrôle sur l'équipement public mais dispose seulement d'un droit d'accès.

B) Comptabilisation de la prestation de construction accomplie par l'opérateur privé

B1. Pendant la phase de construction

L'opérateur, pour financer les travaux, va en général recourir à des emprunts à long terme ou recevoir des avances en compte-courant du groupe auquel il appartient. Il va réaliser un chiffre d'affaires au titre de la construction et des coûts de construction qui vont être enregistrés dans ses charges d'exploitation. Les dispositions relatives aux contrats pluri-exercices s'appliquent notamment en ce qui concerne la mise en évidence de la marge. La contrepartie de la reconnaissance de ce chiffre d'affaires est, soit une immobilisation incorporelle (compte 2123 Concession de service public), soit une créance à long terme sur le concédant (compte 2734 Créances sur le concédant) dont la nature dépend du mode de rémunération.

La nature de l'actif à comptabiliser dépend de l'affectation du risque de demande dans le contrat.

- Si le risque de demande est à la charge de l'opérateur privé, ce dernier comptabilise une immobilisation incorporelle (Compte 2123 Concession de service public) en contrepartie des prestations de construction, sans attendre la mise en service de l'équipement. Pendant cette période, l'immobilisation corporelle peut donner lieu à l'incorporation dans son coût des frais financiers supportés jusqu'à l'achèvement de la construction de l'infrastructure.
- Si le risque de demande est à la charge de l'autorité publique, l'opérateur privé constate une créance à long terme sur le concédant (Compte 2734 Créances sur le concédant) en contrepartie des travaux de construction. Les coûts d'emprunt doivent être comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus sans possibilité de les activer.
- Si 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, l'opérateur privé comptabilise une créance à hauteur du minimum garanti, qu'il soit payé par l'autorité publique ou par les usagers, et une immobilisation corporelle pour la différence entre la valeur des prestations de construction et le montant de la créance à long terme (actif financier).

En dehors du risque de demande, d'autres considérations existent pour savoir quel type d'actif doit être reconnu au bilan en contrepartie du coût des travaux. Ainsi, si dans l'accord le concédant prévoit de rembourser le coût de l'infrastructure à l'opérateur privé, c'est un compte de créance à long terme qui doit être utilisé. En revanche, si le contrat prévoit que la récupération, par l'opérateur, du coût de l'investissement se fera par la facturation des services aux usagers, c'est un compte d'immobilisation incorporelle qui sera utilisé.

Lorsqu'un contrat de concession prévoit une subvention d'investissement, par exemple d'une collectivité ou de l'autorité publique, 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. La désactualisation, c'est-à-dire le passage du temps, impacterait à la fois la créance, à l'actif, et la subvention inscrite au passif, sans incidence sur le compte de résultat. La subvention viendrait dans ce cas, à notre avis, s'imputer sur l'actif financier lors de son encaissement effectif.

Exemple d'application extrait du document officiel du SYSCOHADA révisé :

Énoncé : dans 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 de F. La marge réalisée par l'opérateur représente 20 % du coût des travaux de construction. L'accord de concession prévoit que l'opérateur facture un péage aux usagers du pont. Le concédant garantit un revenu minimum de 20 millions de F par an à l'opérateur.

Solution : la rémunération de l'opérateur privé s'élève à 750 millions + (750 millions x 20 %) = 900 millions de F.

Cette rémunération comprend deux éléments devant être comptabilisés distinctement à leur valeur actuelle de telle sorte que leur total soit égal à la valeur actuelle des services de construction, soit :

- une créance à long terme de 20 millions x 20 = 400 millions de F,
- et une immobilisation incorporelle de 900 millions – 400 millions = 500 millions de F.

L'écriture comptable est la suivante :

Compte 2123 Concessions
de service public

Débit : 500
millions de F

Compte 705 Travaux
facturés

Crédit : 900
millions de F

Compte 2734 Créances sur le
concédant

Débit : 400
millions de F

B2. Pendant la phase post-construction ou d'exploitation

Cette phase se caractérise par les dispositions suivantes :

- les dépenses d'amélioration sont comptabilisées comme les prestations de construction ;
- dans le modèle de l'immobilisation incorporelle :
 - les facturations aux usagers sont enregistrées en produit chez l'opérateur privé (compte 70 Chiffre d'affaires) en contrepartie de créances clients sur ces derniers (comptes 411 ;) ;
 - l'immobilisation incorporelle est amortie sur la durée du contrat.
- dans le modèle de l'actif financier, il y a lieu de rechercher le taux d'intérêt effectif qui égalise sur la durée du contrat la créance sur l'autorité publique avec la somme des redevances annuelles à acquitter par celle-ci à l'opérateur privé (via le compte client 411) ou à régler directement par l'autorité publique à l'opérateur privé. La redevance réglée sera ventilée par l'opérateur privé entre l'amortissement de la créance à long terme et les produits financiers.

Sachant que i représente le taux d'intérêt effectif à déterminer, R représente le montant de la redevance annuelle à facturer à l'autorité publique, et n correspond à la durée du contrat de concession, la formule est la suivante :

$$\text{Montant du compte 2734 Créances sur concédant} = \sum_{t=1}^n [R / (1+i)^t]$$

B3. Comptabilisation des obligations 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, 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 Dotation 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.

Le SYSCOHADA révisé ne précise toutefois pas à quel moment cette provision doit être constituée. Nous sommes d'avis que dès la mise en service de l'infrastructure et compte tenu des plannings pluriannuels de maintenance ou d'entretien, cette provision devrait être constituée et être étalée jusqu'à la réalisation des opérations d'entretien ou de maintenance.

Comme indiqué ci-avant, en présence de contrats prévoyant de manière précise les travaux à réaliser, qu'il s'agisse de remplacements ou de travaux d'extension ou d'amélioration, les prestations correspondantes doivent être comptabilisées en chiffre d'affaires, la contrepartie étant une créance complémentaire sur l'autorité publique ou un complément à l'immobilisation incorporelle.

B4. Comptabilisation des apports effectués par l'autorité publique

Ces apports sont en général constitués par des éléments existants de l'infrastructure à construire, voire de l'infrastructure dans son ensemble si elle existe déjà. 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 librement en disposer, ils doivent être comptabilisés en tant qu'actifs corporels de l'opérateur privé et sont évalués initialement à leur valeur actuelle. La contrepartie de cette comptabilisation serait un profit imposable (Produits HAO si montant non significatif), sinon une subvention d'investissement, si le montant est significatif.

Si les éléments distincts de l'infrastructure mis à la disposition de l'opérateur privé par le concédant rémunèrent tout ou partie des services que l'opérateur n'a pas encore fournis, la contrepartie de cet actif est un passif externe représentatif de la valeur de ses obligations non encore satisfaites.

2.13.4 Contrat de partenariat Public / Privé

A) Définition

Dans un contrat de partenariat public / privé, une 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 sous forme de redevances. Cette rémunération est liée aux objectifs de performance assignés à la personne privée.

B) Comptabilisation du contrat de partenariat public / privé
Elle se fait en deux grandes phases :

B1. Comptabilisation en phase de construction

Les prestations de construction accomplies par le partenaire privé sont comptabilisées comme s'il était une entité de bâtiment. Ainsi donc :

- les coûts de construction sont dans un premier temps enregistrés en charges par nature puis retraités en fin d'exercice conformément aux contrats pluri-exercices ;
- le chiffre d'affaires durant cette phase n'est pas reconnu conformément à l'avancement de la marge attendue mais correspond à la fraction des redevances relatives à la prestation de construction, à l'exclusion des coûts de financement inclus dans la redevance. Le chiffre d'affaires est enregistré en contrepartie, 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.

B2. Comptabilisation en phase d'exploitation

A la fin de la construction, les factures de redevances sont émises jusqu'au terme du contrat.

Elles sont enregistrées au débit du compte 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 au fur et à mesure 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 et refacturé à la collectivité publique,

- au compte de résultat, en compte 706 Chiffre d'affaires pour les redevances représentatives des prestations post-construction rendues par le partenaire privé.

B3. Exemple extrait du Guide d'application du SYSCOHADA révisé relatif à un contrat de partenariat public / privé

Enoncé : dans le cadre d'un partenariat public / privé avec une collectivité territoriale, un opérateur privé doit financer, construire, assurer la maintenance et exploiter un pont à péage pendant 10 ans, les péages devant être reversés à la collectivité territoriale.

Solutions :

- Pendant la phase de construction : les coûts des travaux de construction s'élèvent à 400.000.000. La fraction des redevances futures correspondant à la seule prestation de construction s'élève à 420.000.000.

Ecriture comptable relative au coût des travaux

Comptes de la classe 6 charges par nature	Compte 401 Fournisseurs / 521 Banques
Débit : 400.000.000	Crédit : 400.000.000

Ecriture comptable relative à la reconnaissance du chiffre d'affaires

Compte 2734 Créances sur le concedant	Compte 705 Travaux facturés
Débit : 420.000.000	Crédit : 420.000.000

- Pendant la phase post-construction (d'exploitation) :
 - La redevance annuelle s'élève à 72.000.000 et est décomposée de la manière suivante :
 - quote-part de la redevance annuelle correspondant à la seule prestation de construction d'un montant de 42.000.000 ;

- la fraction de la redevance annuelle correspondant au coût du financement supporté par le partenaire privé et refacturé à la collectivité territoriale d'une valeur de 5.000.000 ;
 - la fraction de la redevance représentative des prestations post-construction rendues par le partenaire privé et s'élevant à 25.000.000.
- Les droits de passage (péages) acquittés par les usagers du pont sont collectés par le partenaire privé pour le compte de la collectivité territoriale. Ces droits annuels s'élèvent à 135.000.000 et sont reversés à la collectivité territoriale sous déduction des redevances annuelles.

Ecriture comptable relative à la constatation de la redevance

<p style="text-align: center;">Compte 411 Clients</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">Débit :</td> <td style="padding: 5px;">72.000.000</td> </tr> </table>	Débit :	72.000.000	<p style="text-align: center;">Compte 2734 Créances sur le concédant</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">Crédit :</td> <td style="padding: 5px;">42.000.000</td> </tr> </table>	Crédit :	42.000.000
Débit :	72.000.000				
Crédit :	42.000.000				
	<p style="text-align: center;">Compte 7713 Intérêts sur créances diverses</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">Crédit :</td> <td style="padding: 5px;">5.000.000</td> </tr> </table>	Crédit :	5.000.000		
Crédit :	5.000.000				
	<p style="text-align: center;">Compte 705 Travaux facturés</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">Crédit :</td> <td style="padding: 5px;">25.000.000</td> </tr> </table>	Crédit :	25.000.000		
Crédit :	25.000.000				

Ecriture comptable relative à l'encaissement sur un an des droits de passage pour le compte de la collectivité territoriale

<p style="text-align: center;">Compte 571 Caisse</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">Débit :</td> <td style="padding: 5px;">135.000.000</td> </tr> </table>	Débit :	135.000.000	<p style="text-align: center;">Compte 4731 Mandants, collectivité territoriale</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">Crédit :</td> <td style="padding: 5px;">135.000.000</td> </tr> </table>	Crédit :	135.000.000
Débit :	135.000.000				
Crédit :	135.000.000				

Ecriture comptable relative au reversement des droits de passage (péage) à la collectivité territoriale sous déduction de la redevance annuelle

Compte 4731 Mandants,
collectivité territoriale

Débit :	
135.000.000	

Compte 411 Clients

	Crédit :
	72.000.000

Compte 521 Banques

	Crédit :
	63.000.000

2.13.5 Exemples d'application sur les contrats de concession de service public

A) Comptabilisation d'une immobilisation incorporelle en contrepartie des prestations de construction

Enoncé : dans le cadre d'un accord de concession de services, un opérateur privé doit financer et construire en 2 ans une route à péage, en assurer la maintenance (travaux de re-surfage), et l'exploiter pendant 8 ans.

Les coûts des travaux de construction, de maintenance et d'exploitation sont estimés comme suit par l'opérateur, en millions de FCFA :

Phases	Année	Montant en millions de FCFA
Travaux de construction	1	500
Travaux de construction	2	500
Charges d'exploitation	3 – 10	10
Travaux de re-surfage	8	100

L'accord de concession de services prévoit que l'opérateur facture un péage aux usagers sans minimum garanti, ce qui signifie que le risque de demande est entièrement supporté par l'opérateur privé et que ce dernier récupérera le coût de l'investissement par le biais des péages.

Les revenus estimés pendant la phase d'exploitation se chiffrent par année d'exploitation à 200 millions de FCFA.

Il est également estimé que l'investissement générera une marge de 5% des coûts de construction.

L'on considère, par ailleurs, que les investissements seront financés par un emprunt rémunéré à 6,7%.

Solution

Le modèle applicable est celui de l'actif incorporel à comptabiliser au terme de la deuxième année de construction. Son montant est déterminé comme suit :

	Année 1	Année 2	Total
Coût des travaux de construction (A)	500	500	1.000
Marge prévisionnelle (B) = (A) x 5%	25	25	50
Capitalisation des frais financiers (C) = (A) x 6,7%	0	34	34
Coût actuel des constructions			1.084

Les travaux de construction suivent la même démarche que celle des contrats pluri-exercices pour ce qui est de la marge. Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée pour 1.084 millions de FCFA.

Comptes de charges 6 par nature

Débit : 1.084 M de FCFA

Compte 401 Fournisseurs

Crédit : 1.084 M de FCFA

Compte 2123 Concessions de service public

Débit : 1.084 M de FCFA

Compte 705 Travaux facturés

Crédit : 1.084 M de FCFA

Les facturations aux usagers seront enregistrées dans les comptes de produits 70 en contrepartie des comptes clients (411) ou de trésorerie.

L'actif incorporel sera amorti sur 8 ans, de N + 3 à N + 10, dans la mesure où la durée d'exploitation de la route à péage est de 8 ans. La dotation annuelle aux amortissements sera donc de 1.084 M de FCFA / 8 = 135,5 M de FCFA.

Les travaux de re-surfage ont lieu au bout de la 8^{ème} année, en fait après 6 années d'exploitation. Le coût des travaux de re-surfage sera étalé sous forme de provision annuelle sur les six premières années d'exploitation. Cet étalement peut se faire de manière linéaire ou au rythme de l'usure de la chaussée.

B) Illustration pratique de la comptabilisation d'un actif financier en contrepartie des prestations de construction

Enoncé : 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 200 millions de F. La marge réalisée par l'opérateur représente 20% du coût des travaux de construction. L'accord prévoit que le concédant garantira un revenu minimum de 25 millions de F par an à l'opérateur.

Solution : la rémunération de l'opérateur s'élève à 200 millions + (20% de 200 millions) = 240 millions de F et donnera lieu à l'écriture comptable ci-après.

Pendant la phase de construction et au fur et à mesure de l'avancement du chantier

<p>Comptes de charges 6 par nature</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Débit : 200 M</p>	<p>Compte 401 Fournisseurs</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Crédit : 200 M</p>
<p>Compte 2734 Créances sur le concédant</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Débit : 240 M</p>	<p>Compte 705 Travaux facturés</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Crédit : 240 M</p>

Le concédant garantit à l'opérateur privé un revenu minimum de 25 millions par an sur 20 ans, soit 25 millions x 20 = 500 millions.

Il y a lieu de déterminer le taux d'intérêt effectif tel que :

Montant du compte 2734 Créances sur concédant, soit 240 millions = $\sum_{t=1}^{20} [25 / (1+i)^{20}]$

On trouve un taux d'intérêt effectif de 8,30%. Ce taux sera figé pour toute la durée de la créance et permettra de déterminer les produits financiers, qui sont égaux au capital de la créance multiplié par le taux d'intérêt effectif. Bien entendu, il s'appliquera au montant de la créance restant due après prise en compte des remboursements annuels.

A la fin de la première année d'exploitation, le concessionnaire recevra ou facturera à l'autorité publique la redevance de 25 millions de F. Elle sera imputée comme suit :

- Produits d'intérêts : $240 \times 8,30 \% = 19,9$
- Redevance à affecter à l'apurement de la créance : $25 - 19,9 = 5,1$

Ecriture comptable associée à la comptabilisation annuelle de la redevance ou à son règlement

Compte 411 Clients ou 521 Banques	Compte 2734 Créances sur concédant
Débit : 25	Crédit : 5,1
	Compte 77 Produits financiers
	Crédit : 19,9

C) Illustrations pratiques du traitement des biens de retour et des biens de remise

Ces illustrations sont extraites de l'ouvrage de référence du SYSCOHADA révisé

Cas 1 (bien de retour) : un Etat-partie a concédé pour une durée de 10 ans à un opérateur privé un ensemble immobilier composé d'un terrain de 50 millions et d'un bâtiment d'une valeur de 100 millions dans le cadre d'une gestion portuaire.

Question : comment l'opérateur privé va-t-il traiter comptablement ces biens destinés à être restitués à l'Etat-partie ?

Réponse : s'agissant de biens mis en concession par le concédant et qui doivent lui revenir en fin de concession, l'opérateur ne contrôle pas ces biens qui n'entrent pas dans son patrimoine. Toutefois, une mention doit être portée dans les Notes annexes, au titre des engagements obtenus.

Cas 2 (biens de remise) : l'opérateur a acquis sur fonds propres du matériel lourd destiné à être utilisé dans le cadre de l'accord de concession. Il sera rétrocédé à l'Etat-partie en fin de contrat.

Question : comment l'opérateur privé va-t-il traiter comptablement ces biens destinés à être rétrocédés gratuitement à l'Etat-partie en fin de contrat ?

Réponse : il s'agit d'un bien mis en concession par l'opérateur privé qui devra être inscrit dans ses actifs corporels et être amorti sur la durée de la concession. Il sera remis gratuitement à l'Etat-partie dès lors que sa valeur comptable nette sera nulle.

2.13.6 Première application du SYSCOHADA révisé

Dans l'ancien SYSCOHADA, les biens mis en concession par le concédant étaient enregistrés à l'actif du bilan du concessionnaire en contrepartie au passif de droits du concédant. Figuraient également au bilan du concessionnaire des provisions pour amortissement de caducité et pour renouvellement des immobilisations.

- A) Les comptes d'immobilisations mises en concession à titre gratuit par le concédant doivent être soldés

A cet effet :

Les comptes 28 « Amortissements des immobilisations mises en concession » doivent être débités par le crédit des comptes de la classe 2 « Immobilisations mises en concession », et la valeur nette des comptes de la classe 2 doivent être soldés par le débit du compte 4751 « Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte d'actif ». Ce compte doit être soldé, soit globalement dans le compte 831 « Charges HAO constatées », soit sous forme d'un étalement ne pouvant excéder 5 ans.

Le compte 1676 « Droits du concédant exigibles en nature » sera soldé par le crédit du compte 4752 « Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif », et ce compte doit être soldé en contrepartie du compte de résultat, soit globalement, soit de manière étalée sur une durée ne pouvant dépasser 5 ans, par le crédit du compte 841 « Produits HAO constatés ».

B) Les provisions enregistrées dans le compte 1986 « Provisions pour amortissement de caducité »

Ces provisions doivent être soldées par le crédit du compte 4752 « Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif », et ce compte doit être soldé, soit globalement, soit de manière étalée sur une durée ne pouvant dépasser 5 ans, par le crédit du compte 79 « Reprises de provisions ».

C) Les provisions enregistrées dans le compte 1982 « Provisions pour renouvellement des immobilisations »

Ces provisions 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 », et ce compte doit être soldé, soit globalement, soit de manière étalée sur une durée ne pouvant dépasser 5 ans, par le crédit du compte 79 « Reprises de provisions ».

Bien que cela ne soit pas indiqué dans le SYSCOHADA révisé, les biens acquis par le concessionnaire et utilisés dans le cadre des contrats de concession en cours au 1^{er} janvier 2018 continuent à figurer dans le bilan de ce dernier et à être amortis sur la durée du contrat. La facturation et l'encaissement des redevances ne sont pas modifiés et continuent à être traitées comme sur les exercices antérieurs.

Les nouvelles dispositions ne s'appliquent que pour les accords de concession signés à compter du 1^{er} janvier 2018.

Toutes informations utiles et significatives à ce sujet doivent être fournies dans les Notes annexes.

Section 2.14 Portefeuille-titres

Les dispositions décrites ci-après régissent le portefeuille des titres en SYSCOHADA révisé.

Pour les établissements de crédit, des dispositions spécifiques (Instruction n°29-11-2016 relative à la comptabilisation et à l'évaluation des titres appartenant aux établissements de crédit) sont prévues par le Plan Comptable Bancaire révisé ; il conviendra donc de s'en référer.

2.14.1 Définition des valeurs mobilières, classification des titres, et évaluation

Les valeurs mobilières sont des titres émis par des personnes morales qui donnent droit, à celui qui les acquiert, 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 dans les Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières ou OPCVM (SICAV, FCP), les bons de souscriptions, les options, les certificats d'investissement.

Il existe en général deux catégories de titres, ceux qui sont inscrits en immobilisations (les titres de participation et les titres immobilisés), et les titres de placement.

A) Titres de participation

A1. Définition

Un titre est qualifié de titre de participation lorsque sa détention permet à son titulaire d'exercer une certaine influence sur la gestion de la société émettrice. Il est admis que tous les titres acquis dans le cadre d'une offre publique d'achat (OPA), d'une offre publique d'échange (OPE), ou représentant plus de 10% du capital social d'une entité (article 176 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE) sont présumés être des titres de participation. Cette présomption peut bien entendu être rapportée par l'entité qui les classera alors dans une autre catégorie de titres, à charge pour elle de fournir toutes informations utiles à ce sujet dans les Notes annexes.

A l'intérieur de la rubrique des titres de participation, il existe également une classification en fonction du niveau de contrôle dont dispose l'entité dans la gestion de l'entité émettrice. On classera :

- dans le Compte 261 : les titres de participation dans des sociétés sous contrôle exclusif (cas des détentions de plus de la moitié des droits de vote),
- dans le Compte 262 : les titres de participation dans les sociétés sous contrôle conjoint (contrôle de l'entité émettrice partagé avec un nombre limité d'associés ou d'actionnaires de sorte que les décisions de gestion résultent d'un commun accord entre eux),
- dans le Compte 263 : les titres de participation dans des sociétés sous influence notable (pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle sans toutefois exercer un contrôle conjoint sur ces politiques),

- dans le Compte 268 : les autres titres de participation n'entrant dans aucune des trois catégories ci-dessus mais qui devraient permettre à l'entité qui en est détentrice dans l'avenir, après acquisition d'autres titres, d'exercer un contrôle exclusif ou conjoint dans la gestion de l'entité émettrice.

A2. Evaluation à la date d'entrée

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité qui les acquiert, les titres de participation sont évalués à leur coût d'acquisition incluant, le cas échéant, les droits préférentiels de souscription ou les droits d'attribution qu'il a été nécessaire d'acheter en vue de les acquérir.

Les autres frais d'acquisition (droits de mutation, honoraires, frais d'actes) sont enregistrés dans les comptes de charges par nature.

Les coûts d'emprunt ne peuvent figurer dans le coût d'acquisition, les titres n'entrant pas dans les actifs éligibles à cette possibilité.

Les titres acquis à titre gratuit (succession, donations, legs) sont enregistrés à leur valeur vénale, c'est-à-dire au prix qui pourrait être obtenu, à la date de la clôture, de la vente de ces titres lors d'une transaction conclue à des conditions normales, net des coûts de sortie, c'est-à-dire des coûts exclusivement attribuables à la vente des titres, à l'exclusion des charges financières et de l'impôt sur le résultat.

Lors de l'acquisition des titres, le compte 26 est débité du coût d'entrée en contrepartie des comptes de trésorerie (pour la partie appelée et versée et pour l'acquisition des droits de souscription) et 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 l'entité émettrice, le compte 4813 doit être débité par le crédit du compte 484 Autres dettes HAO, dans un premier temps, puis ce dernier doit être débité, dans un deuxième temps, par le crédit d'un compte de trésorerie.

A3. Evaluation à l'inventaire

A l'inventaire, les titres de participation (cotés ou non) 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 des titres pour l'entité détentrice. La valeur d'utilité représente ce que l'entreprise accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle devait l'acquérir. Les éléments à prendre en considération sont les critères objectifs (cours moyen des derniers mois de Bourse, capitaux propres, rentabilité, motifs d'appréciation sur lesquels repose la transaction d'achat initiale), les éléments prévisionnels (perspectives de rentabilité, de réalisation, conjoncture économique) voire

subjectifs (utilité pour l'entité détenant la participation : exemple de la connexion avec ses propres activités).

Les plus-values issues de cette estimation ne sont pas prises en considération et aucune compensation n'est possible entre celles-ci et d'éventuelles moins-values sur d'autres titres. Les moins-values donnent lieu à constatation de dépréciations.

B) Titres immobilisés

B1. 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 représentent des placements à long terme.

On y trouve les catégories suivantes :

- Le Compte Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) : ce compte enregistre les titres acquis dans le cadre de l'activité de portefeuille de l'entité, c'est-à-dire les investissements de tout ou partie des actifs de l'entité 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 de l'entité. On y trouve des actions, des parts, des obligations remboursables en actions, des obligations échangeables ou convertibles en actions. En revanche, il ne nous paraît pas possible d'y mettre des obligations simples ou des titres participatifs.
- Le Compte 2742 Titres participatifs : ce compte enregistre des titres en général émis par les sociétés par actions du secteur public, les sociétés anonymes coopératives et certaines entreprises d'assurance, qui n'octroient ni droit de vote ni part dans le capital qui sont en ce sens proches à la fois des certificats d'investissement et en tout cas plus proches des obligations que des actions. Ils offrent la possibilité à des personnes ou à des investisseurs qui ne sont ni associés ni actionnaires d'apporter des fonds à une société sans limitation de montant avec une rémunération qui peut être attractive. Ils se caractérisent également par :
 - un non-remboursement avant un délai de plusieurs années,
 - une rémunération basée sur une partie fixe et une partie variable,
 - des droits aux porteurs alignés sur ceux des porteurs d'obligations.
- Le Compte 2743 Certificats d'investissement qui représentent 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.
- Le Compte 2744 Parts de Fonds Communs de Placement qui représentent des parts dans des copropriétés de valeurs mobilières. Ces

FCP sont gérés par des organismes spécialisés habilités (banques, organismes financiers).

- Le Compte 2748 Autres titres immobilisés enregistre la détention de titres autres que ceux qui figurent dans les comptes 2741 à 2744. On y trouvera par exemple les obligations simples.

B2. Evaluation à la date d'entrée

A la date d'entrée, les titres immobilisés sont comptabilisés à leur coût d'acquisition, les frais d'acquisition étant comptabilisés dans les comptes de charges par nature, à l'exception, le cas échéant, de l'acquisition des droits préférentiels de souscription ou d'attribution pour les actions qui viennent compléter le coût d'acquisition.

Lors de l'acquisition des titres, le compte 274 est débité du coût d'entrée en contrepartie des comptes de trésorerie (pour la partie appelée et versée et pour l'acquisition des droits de souscription) et 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 l'entité émettrice, le compte 4813 doit être débité par le crédit du compte 484 Autres dettes HAO, dans un premier temps, puis ce dernier doit être débité, dans un deuxième temps, par le crédit d'un compte de trésorerie.

B3. Evaluation à la date d'inventaire

A l'inventaire, pour les titres immobilisés cotés, leur valorisation s'effectue au cours moyen du dernier mois avant la clôture. Pour les titres non cotés, leur valorisation s'effectue à la valeur actuelle, c'est-à-dire leur valeur probable de négociation. Les moins-values doivent faire l'objet de dépréciation sans compensation possible avec les plus-values latentes.

C) Titres de placement

C1. Définition

Les titres de placement sont définis comme des titres cessibles, acquis en vue d'en tirer un revenu direct ou une plus-value à brève échéance. Sauf preuve contraire, ils représentent moins de 10 % du capital de la société émettrice. Il peut s'agir aussi de titres non représentatifs d'une quote-part de capital, les obligations par exemple.

La ventilation des titres se fait selon la catégorie de l'émetteur, le type de titre et le lieu de négociation possible. On y trouve :

- Compte 501 Titres du Trésor et bons de caisse à court terme
- Compte 502 Actions
- Compte 503 Obligations

- Compte 504 Bons de souscription
- Compte 505 Titres négociables hors régions
- Compte 508 Autres valeurs assimilées

C2. Evaluation à la date d'entrée

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres de placement sont évalués à leur coût d'acquisition, les frais d'acquisition étant enregistrés, selon le SYSCOHADA révisé, dans un sous-compte du compte 50 Titres de placement. Le référentiel révisé indique à titre d'exemple que pour l'acquisition de titres du Trésor ou de bons de caisse, le compte 5011 Titres du Trésor à court terme – Prix est débité du prix d'achat et le compte 5016 Titres du Trésor à court terme – Frais est débité pour les frais sur acquisition de titres.

C3. Evaluation à la date d'inventaire

A l'inventaire, pour les titres de placement cotés, leur valorisation s'effectue au cours moyen du dernier mois avant la clôture. Pour les titres non cotés, on retiendra leur valeur actuelle, c'est-à-dire leur valeur probable de négociation. Les moins-values doivent faire l'objet de dépréciation sans compensation possible avec les plus-values latentes.

2.14.2 Particularités du SYSCOHADA révisé sur certaines opérations concernant le portefeuille-titres

A) Acquisition des obligations

En ce qui concerne les obligations acquises à la souscription, l'entité débite, selon la stratégie 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.

Pour les obligations acquises en Bourse, c'est la cote officielle qui donne sa valeur. Celle-ci comprend une composante « capital » et une composante « achat des intérêts courus ». Lors de l'entrée des obligations dans le patrimoine de l'entité, celle-ci débite :

- les comptes 2745 Obligations ou 503 Obligations selon la stratégie de la direction, pour le coût d'acquisition,
 - les comptes 2768 Intérêts courus sur immobilisations financières diverses ou 5063 Intérêts courus sur obligations pour la fraction des intérêts courus,
- par le crédit d'un compte de trésorerie.

Les comptes 2768 ou 5063, selon le cas, seront soldés à la tombée d'échéances des intérêts par le débit d'un compte de trésorerie, les intérêts complémentaires étant quant à eux crédités dans un compte 7747 Revenus de titres immobilisés ou 7746 Revenus de titres de placement.

B) Transfert de titres d'un compte de bilan à un autre compte de bilan

Le transfert s'effectue de compte à compte. Par exemple, pour les titres de placement, 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 clôture de l'exercice, ils doivent être reclassés dans le compte 2748 Autres titres immobilisés.

C) 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. Pour les actions, ce rachat peut intervenir dans deux cas :

- En vue de les attribuer gratuitement à son personnel salarié et à ses dirigeants sociaux (voir section 3.2).
- 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 en vue de les annuler. La société présente cette offre à tous les actionnaires (article 643 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE).

Lors du rachat, le compte 5021 Actions ou parts propres est débité par un compte de trésorerie.

Lors de l'annulation :

- le compte 1013 Capital souscrit appelé versé et non amorti est débité par le crédit, pour solde du compte 5021,
- si la valeur de rachat (valeur réelle) est inférieure à la valeur nominale, la différence est inscrite au crédit du compte 105 Primes liées au capital social,
- si la valeur de rachat est supérieure à la valeur nominale, la différence est imputée dans un compte de primes liées au capital, ou de réserves disponibles comme le compte 118 Autres réserves, le surplus étant affecté dans un compte de report à nouveau débiteur.

D) Comptabilisation des revenus

Le fait générateur de la comptabilisation des dividendes est la décision de distribution des dividendes prise en assemblée générale ordinaire par les

actionnaires ou associés de la société émettrice des titres. Les comptes utilisés sont les suivants :

- Compte 772 Revenus de participation, pour les titres de participation.
- Compte 7747 pour les revenus des titres immobilisés.
- Compte 4711 pour les revenus des titres de placement.

E) Particularités en matière de dépréciation des titres

Selon le SYSCOHADA révisé, aucune dépréciation ne doit être constatée pour les titres faisant l'objet d'opérations de couverture et pour les actions ou parts propres destinées à être attribuées gratuitement aux salariés et dirigeants de l'entité.

2.14.3 Décomptabilisation des titres

La comptabilisation de la cession doit respecter les règles suivantes :

- La valeur comptable est égale au coût d'acquisition non diminué de l'éventuelle dépréciation.
- En cas de cession partielle d'un ensemble de titres de même nature et d'une même catégorie, l'évaluation du coût s'effectue en utilisant au choix la méthode du premier entré – premier sorti (PEPS) 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 l'opération (commissions et courtages).
- Les cessions des titres de participation et de titres immobilisés sont comptabilisées dans les comptes Hors Activités Ordinaires (HAO), soit :
 - au débit du compte 816 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations financières par le crédit des comptes de titres concernés,
 - au débit d'un compte de trésorerie ou d'un compte de tiers 485 Créances sur cessions d'immobilisations par le crédit du compte 826 Produits de cession d'immobilisations financières,
 - l'annulation d'une dépréciation éventuelle s'opérant par le crédit du compte 7972 Reprises pour dépréciation des immobilisations financières.
- Les cessions de titres de placement sont comptabilisées soit au crédit du compte 777 Gains sur cessions de titres de placement, soit au débit du compte 677 Pertes sur cessions de titres de placement. Toute

dépréciation est reprise au crédit du compte 7795 Reprises de charges pour dépréciation sur titres de placements.

2.14.4 Traitement fiscal

A) Evaluation du portefeuille-titres

Les titres inscrits en immobilisations financières (titres de participation et titres immobilisés) sont enregistrés pour leur coût d'acquisition, les frais d'acquisition étant inscrits en charges à l'exception des droits de préférentiel de souscription ou d'attribution acquis.

Les titres de placement sont inscrits à leur coût d'acquisition, les frais d'acquisition étant enregistrés à l'actif dans un sous compte du compte 50 Titres de placement.

Lorsque la législation fiscale de l'Etat-partie dans lequel se trouve l'entité considère les frais d'acquisition comme des charges déductibles, il y a lieu d'assurer le nécessaire retraitement fiscal lors de l'évaluation des titres à la date d'inventaire ou à leur date de cession.

Pour rappel, l'évaluation des titres à la date d'inventaire s'effectue en SYSCOHADA révisé comme suit :

- Les titres de participation cotés ou non, sont évalués à leur valeur actuelle qui est la valeur d'estimation qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité des titres pour l'entité détentrice. Les moins-values donnent lieu à des dépréciations.
- Les titres immobilisés cotés sont évalués au cours moyen du dernier mois avant la clôture. Pour les titres non cotés, on retiendra leur valeur actuelle comme ci-dessus.
- Les titres de placement (titres du trésor, actions détenues en vue d'un revenu direct ou une plus-value, obligations, bons de souscription, etc.) sont évalués à leur valeur probable de négociation.

Lorsque la législation fiscale de l'Etat-partie dans lequel se trouve l'entité autorise une méthode d'évaluation qui se trouve être différente de l'une de celles évoquées ci-dessus, la valeur d'inventaire comptable peut être amenée à être différente de la valeur d'inventaire fiscale. Dans ce cas, il y a donc lieu de réintégrer la partie excédentaire de la dépréciation comptable par rapport au montant fiscalement autorisé, et la déduire lors des reprises ultérieures.

B) Traitement fiscal des dividendes

En matière de taxation des dividendes, des retraitements à des fins fiscales s'avèrent souvent nécessaires par l'entité bénéficiaire des dividendes.

Ainsi :

- Les résultats des sociétés de personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés sont taxables dans les comptes des membres dès la clôture de l'exercice de leur réalisation alors que les produits ne sont comptabilisés que lors de la décision de distribution par la société de personnes. Il en résulte un retraitement qui consiste à réintégrer la quote-part des bénéfices fiscaux réalisés par la société de personnes (ou la déduction de la quote-part des déficits fiscaux), et la déduction des distributions comptabilisées faites par la société de personnes.
- La quote-part des résultats dans un GIE est traitée de façon identique à cette quote-part des résultats des sociétés de personnes.
- Lorsque la législation fiscale de l'Etat-partie dans lequel se trouve l'entité bénéficiaire prévoit une taxation des dividendes à une date autre que celle de décision de distribuer de l'assemblée générale (notamment la date de mise en paiement), il y a lieu d'effectuer les retraitements fiscaux nécessaires pour la prise en compte des résultats. Il convient de préciser que l'Acte Uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE a prévu que la tenue de l'Assemblée générale ordinaire annuelle approuvant les comptes doit intervenir au plus tard dans les six (6) mois de la date de clôture des comptes, et la mise en paiement des dividendes, au plus tard trois (3) mois après. En principe, le retraitement ne pourrait donc porter que sur les dividendes distribués hors de la période régulière d'approbation des comptes notamment une distribution de dividendes par prélèvement sur les réserves décidée avant la date de clôture et dont le paiement interviendrait après cette date.
- Les dividendes perçus par les sociétés mères de leurs filiales sont comptabilisés en produits financiers. Lorsque les conditions pour bénéficier du régime fiscal des sociétés mères et filiales sont satisfaites et que la société mère a exercé l'option, les dividendes (produits bruts indique par exemple la Directive UEMOA 001/2008) sont exonérés déduction faite d'une quote-part représentative des frais et charges généralement de 5% des dividendes (du produit brut précise cette même Directive UEMOA 001/2008). Cette exonération donne lieu à un retraitement fiscal.

C) Cession de titres

Les plus-values sur cession des titres de sociétés holding qui remplissent certaines conditions peuvent bénéficier d'une exonération fiscale. C'est le cas en zone UEMOA (Directive UEMOA 001/2008). Ces plus-values comptabilisées doivent donc être retraitées fiscalement.

D) Fiscalité des intérêts

Les intérêts courus sur les emprunts et obligations sont comptabilisés sur l'exercice de leur rattachement au fur et à mesure de l'écoulement du temps.

Lorsque la législation de l'Etat-partie dans lequel se trouve l'entité bénéficiaire (notamment les Etats-parties qui se sont conformés à la Directive UEMOA 001/2008) a prévu l'exonération fiscale pour les obligations et autres titres d'emprunts émis par les Etats et leurs collectivités décentralisées, il y a lieu d'effectuer les retraitements correspondants.

E) Synthèse des retraitements possibles

Les retraitements fiscaux extra-comptables que l'entité pourrait avoir à réaliser se présentent de la manière suivante, en fin d'exercice N :

Réintégrations	
Quote-part des frais d'acquisition inscrits à l'actif dans les dotations aux dépréciations des titres	
Quote-part des frais d'acquisition inscrits à l'actif dans les plus-values des titres	
Résultat de l'exercice des sociétés de personnes et GIE non soumis à l'impôt sur les bénéfices	
Dividendes reconnus fiscalement avant paiement de l'exercice N	
Quote-part des frais et charges sur dividendes perçus par les sociétés mères de leurs filiales	
Déductions	
Frais d'acquisition de titres inscrits à l'actif	
Quote-part des frais d'acquisition inscrits à l'actif dans les reprises aux dépréciations des titres	
Distributions des sociétés de personnes et GIE non soumis à l'impôt sur les bénéfices	
Dividendes déjà reconnus fiscalement avant paiement N - 1	
Dividendes perçus par les sociétés mères de leurs filiales	
Plus-values sur cession de titres de sociétés holding	
Intérêts courus sur les emprunts et obligations exonérés (Etats et ses démembrements)	

Section 2.15 Stocks et en-cours de production

2.15.1 Définition et éléments constitutifs

Le SYSCOHADA révisé rappelle qu'un stock est un actif destiné à être vendu dans le cours normal de l'activité ou consommé dans le cadre du processus de production.

Il rappelle également les critères qui permettent de distinguer les stocks des immobilisations, à savoir le critère de destination de l'élément (vente ou consommation dans le cadre du processus de production pour les stocks alors qu'une immobilisation est utilisée dans le cadre de la gestion courante de l'entité) et le critère de durée d'utilisation de l'élément (consommation au premier usage pour les stocks contre une durée d'utilisation d'au moins 12 mois pour une immobilisation).

Le référentiel précise que les matériels d'essais et de démonstration destinés à servir pendant plus de 12 mois doivent être immobilisés ; dans le cas contraire, ils constituent des stocks. Il rappelle également la distinction à faire entre les pièces de rechange standards et matériel d'entretien à classer en stocks, et les pièces de rechange principales et de sécurité, les premières devant être immobilisées et amorties en même temps que l'immobilisation principale, les secondes devant être immobilisées et amorties au moment où elles vont remplacer partiellement ou totalement un composant, c'est-à-dire être intégrées dans l'immobilisation principale.

De ces définitions, il en ressort que des mobiliers et matériels en exposition (meubles, matériels, cuisines aménagées...), villas témoins d'un marchand de biens ou promoteurs immobiliers, véhicules de fonction d'une société concessionnaire auto destinés à montrer au grand public les nouveaux modèles d'une gamme, doivent être immobilisés si ces éléments doivent remplir cette fonction pendant plus de douze mois. A défaut, ils sont à comptabiliser en stocks.

Bien que cela ne soit pas indiqué dans le SYSCOHADA révisé, pour les biens à destination polyvalente, c'est-à-dire les biens destinés à être soit vendus, soit donnés en location ou utilisés par l'entité, et dont la destination est incertaine au moment de l'acquisition, il est préférable de les enregistrer préalablement en stock avant leur éventuelle affectation ultérieure en immobilisation car celle-ci deviendra alors irréversible (c'est-à-dire qu'il ne sera plus possible par la suite de les reclasser en stock s'ils devaient in fine être vendus).

Le SYSCOHADA révisé rappelle les différentes catégories de stocks qui existent : marchandises, matières premières et fournitures liées, les autres approvisionnements, les produits en cours, les services en cours, les produits

intermédiaires et résiduels, les produits finis, les stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt.

2.15.2 Evaluation des stocks à la date d'entrée

A) 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 où ils se trouvent. Les pertes et gaspillages sont exclus des stocks et les coûts d'emprunts ne sont inclus dans le coût des stocks que lorsque leur cycle d'acquisition ou de production est long (plus de six mois d'après une doctrine établie à compter du versement de l'avance sur commande).

B) Coût d'acquisition des stocks

Il correspond au prix d'achat comprenant droits de douane et autres taxes non récupérables, et après déduction des rabais et remises ainsi que des escomptes de règlement, majoré des coûts directement attribuables (frais de transport, de manutention, d'assurances, commissions et courtages sur achats).

Sont exclus des stocks les frais généraux administratifs et les frais de commercialisation.

C) Coût de production

Le coût de production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités produites, tels que la main d'œuvre directe, les frais généraux fixes et variables de production qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de la production tels que l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriel augmentés, le cas échéant, de l'amortissement des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site, ainsi qu'une quote-part de l'amortissement des frais de développement et logiciels industriels. Les coûts d'emprunt ne sont incorporables que s'il s'agit de la production d'un actif éligible (bateaux, avions...).

Sont exclus du coût de production, les pertes et gaspillages, les frais généraux administratifs (frais de siège, frais de direction générale), les frais de commercialisation (frais de transport des produits finis au dépôt de vente, frais de marketing).

D) Sous-activité

L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de

production, cette capacité normale étant définie dans certains référentiels comptables internationaux comme le niveau de production moyenne que l'entité s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales en tenant compte de la perte de capacité résultant des arrêts techniques pour les programmes d'entretiens planifiés. En conséquence, la quote-part de frais fixes de production correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production et reste comptabilisé en charges de l'exercice.

E) Coût de la main-d'œuvre de production

Il comprend tous les frais et charges que l'entité assume en raison de l'emploi de ses salariés et du personnel intérimaire affectés aux opérations de production, dès lors que ces frais et charges peuvent être rattachés directement aux opérations de production.

Il recouvre les salaires et avantages au personnel à court et à long terme dès lors qu'ils sont versés aux actifs participant à la production (salaires, primes, congés, avantages en nature, gratifications, intéressement...), les dotations aux provisions pour retraite ou cotisations versées à des compagnies d'assurance en couverture des charges futures de départ à la retraite dès lors que ces charges concernent des actifs participant à la production, les cotisations et charges assises sur ces rémunérations, le coût du personnel intérimaire.

En sont exclus les salaires versés en cas de chômage technique temporaire, les avantages postérieurs à l'emploi (indemnités de licenciement, de retraite, de pré-retraite, des allocations de retraite et pré-retraite), les contributions dues en cas de rupture du contrat de travail, les sommes versées dans le cadre de la participation des salariés.

F) Cas des frais de stockage

Les frais de stockage sont en général exclus du coût d'acquisition et du coût de production à moins qu'ils ne soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de production.

En conséquence, en pratique, les frais de stockage des matières premières et des en-cours de fabrication à transformer en produits finis doivent être inclus dans le coût de production des produits finis car ceux-ci sont nécessaires pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. On peut citer à titre d'exemple le coût de stockage et de conservation en chambre froide de poisson congelé préalablement à une mise en production : le coût de production des produits finis sous forme de conserves devrait incorporer les frais de stockage et de conservation du poisson brut conservé initialement en chambre froide avant mise en production.

Les frais de stockage des produits finis et des marchandises sont également exclus des coûts d'acquisition et de production. Toutefois, certains plans comptables professionnels autorisent cette incorporation dès lors que les produits finis ne peuvent être vendus en l'état et que leur vieillissement en caves fait partie du processus normal de production (vins et spiritueux, fromages).

G) Autres valorisations du coût d'entrée des stocks

Les stocks reçus à titre gratuit sont évalués à leur valeur actuelle.

Pour les stocks acquis par voie d'échange, l'article 36 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière préconise de retenir la valeur du lot dont l'estimation est la plus sûre.

Les stocks acquis par voie d'apport sont valorisés au montant stipulé dans l'acte d'apport.

Pour les stocks acquis ou produits pour un coût global, l'article 38 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière préconise que le coût d'entrée de chacun des actifs soit ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux. A défaut de pouvoir attribuer une valeur à chacun d'eux, le coût d'un ou de plusieurs biens (produits résiduels ou sous-produits) est évalué par référence à un prix de 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.

H) Affectation du coût des stocks achetés ou produits, aux stocks existants

La valorisation du stock final se fait comme suit :

- Pour les stocks qui peuvent être individualisés, c'est-à-dire suivis individuellement, leur coût individuel doit être déterminé.
- Pour les stocks interchangeableables ou fongibles, qui ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin, et dont les coûts individuels ne peuvent être déterminés, le coût total des stocks en magasin est déterminé selon, soit la méthode du premier entré-premier sorti, soit selon la méthode du coût moyen pondéré calculé à chaque entrée ou une certaine période.

Pour cette dernière catégorie de stocks, l'entité devra choisir la méthode à même, en fonction de son processus de production et de gestion de ses stocks, de fournir l'information financière la plus adaptée. Par exemple, dans une minoterie dont les silos de blé sont chargés par le haut et les évacuations vers la production par le bas, la méthode la plus adaptée de valorisation des stocks serait la méthode du premier entré – premier sorti.

I) Exemple de calcul d'un coût de production et de valorisation d'un stock

Cet Exemple d'application est extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé

Enoncé : une entité fabrique un produit P1 selon une capacité normale de production mensuelle de 5 000 unités. En décembre N, la production effective a été de 4 000 unités générant les coûts suivants, exprimés en KF :

Matières premières	3.500.000
Main d'œuvre directe	2.200.000
Frais généraux variables de production	1.500.000
Frais généraux fixes de production	1.000.000
Frais d'administration générale	500.000
Frais de stockage des produits finis	100.000

Le stock final comprend 1 000 unités, donc une partie de la production de décembre N.

Le stock initial s'élevait en valeur à 2.750.000 KF.

Solution :

Le coût de production des 4 000 unités s'établit comme suit, en KF :

Matières premières	3.500.000
Main d'œuvre	2.200.000
Frais généraux variables de production	1.500.000
Frais généraux fixes : $1.000.000 \times 4000/5000$	800.000
Total coût de production	8.000.000

L'imputation rationnelle des frais fixes s'établit suivant le rapport $\text{Activité réelle} / \text{Activité normale}$, soit $4\ 000 / 5\ 000 = 80\ \%$. L'impact de la sous-

activité dans les comptes de charges s'élève à $1.000.000 \times 20 \% = 200.000$ KF en diminution du résultat courant de l'exercice.

Les frais d'administration générale et les frais de stockage des produits finis ne sont pas incorporables au coût des stocks.

Montant du stock final : le stock final étant de 1 000 unités au 31 décembre N est exclusivement composé d'unités produites en décembre N. Leur valeur est égale à $8.000.000 \text{ KF} / 4 = 2.000.000 \text{ KF}$.

Ecriture d'annulation du stock initial

Compte 736 Variation des
stocks de produits finis

Compte 36 Stocks de
produits finis

Débit	:	
2.750.000		

		Crédit	:
		2.750.000	

Ecriture de constatation du stock final

Compte 36 Stocks de
produits finis

Compte 736 Variation des
stocks de produits finis

Débit	:	
2.000.000		

		Crédit	:
		2.000.000	

J) Traitement comptable associé aux installations et matériels démontés et aux matières récupérées

Des matières peuvent être récupérées à la suite de la mise hors service de certaines immobilisations. Il arrive donc qu'à la suite de l'arrêt d'activité d'une immobilisation partiellement ou complètement amortie, celle-ci soit démontée et que certaines pièces ou organes soient récupérés pour être, soit réutilisés pour servir à d'autres immobilisations et installations (lignes électriques, canalisations par exemple), soit transférés en stocks pour servir de pièces détachées. Le compte de l'immobilisation démontée doit donc être soldé, et un autre compte spécial d'immobilisation doit être débité pour les

organes destinés à servir à d'autres installations. Les éléments devant servir en tant que stocks doivent être transférés dans les comptes de stocks.

Exemple : une immobilisation corporelle n'est plus utilisée par une entité et celle-ci doit être démontée. Sa valeur nette comptable s'élève à 3 000 courant N. Les services techniques ont prévu de récupérer des pièces s'élevant à 1 500 pouvant servir à d'autres installations, et diverses autres pièces d'une valeur estimée à 300 seraient à reclasser dans les stocks de pièces détachées.

Les écritures comptables se présentent comme suit :

Au cours de l'exercice N, enregistrement en perte de la valeur nette comptable de l'immobilisation non affectée aux immobilisations et aux stocks

Compte 812 Valeurs nettes comptables des
cessions d'immobilisations corporelles

Compte 24 Matériels

Débit : 1.200

Crédit : 1.200

Au cours de l'exercice N, enregistrement en comptes d'immobilisations et de stocks des matières récupérées

Compte 23 Installations –
Matières récupérées

Compte 24 Matériels

Débit : 1.500

Crédit : 1.800

Compte 388 Stocks provenant
d'immobilisations

Débit : 300

On supposera, dans cet exemple, qu'en fin d'exercice N, les stocks provenant d'immobilisations ont été utilisés à hauteur de 200 en cours d'exercice, et qu'en stock final de fin d'exercice, il n'en reste plus que 100.

Les écritures comptables sont les suivantes sachant que l'entité tient ses stocks suivant le système de l'inventaire intermittent :

Annulation du stock provenant du démontage des immobilisations

Compte 603 Variation des stocks de biens achetés	Compte 388 Stocks provenant d'immobilisations
----- Débit : 300	----- Crédit : 300

Constatation du stock de fin d'exercice

Compte 388 Stocks provenant d'immobilisations	Compte 603 Variation des stocks de biens achetés
----- Débit : 100	----- Crédit : 100

2.15.3 Evaluation des stocks à la date d'inventaire

Le SYSCOHADA révisé rappelle dans son article 17-6 l'obligation de réalisation d'un inventaire ayant pour but de déterminer l'existence et la valeur des éléments constituant le patrimoine de l'entité, en particulier de ses biens et créances.

En matière de stock, le référentiel comptable rappelle les deux techniques de suivi des stocks à la disposition des entités, l'inventaire permanent qui permet de connaître à tout moment le montant et la valeur des stocks, et l'inventaire intermittent qui consiste à déterminer les quantités et les valeurs des stocks à la fin de l'exercice. L'inventaire permanent, plus facile à mettre en œuvre lorsqu'il s'agit de marchandises devant être revendues en l'état, consiste à débiter le compte de stock par le compte de variation de stock à chaque entrée et à le créditer en contrepartie du compte de variation de stock à chaque sortie.

A) Règles générales d'évaluation à la date d'inventaire

En règle générale, les stocks doivent être évalués au bilan au plus faible du coût d'entrée et de la valeur actuelle, cette dernière représentant leur 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 leur achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente. Les estimations de la valeur nette de réalisation doivent tenir compte des fluctuations des prix, des perspectives de vente ou de coût directement liées aux événements survenus

après la clôture de l'exercice, dans la mesure où ces événements ont un lien direct et prépondérant avec l'exercice clos. Le SYSCOHADA révisé rappelle certains facteurs pouvant amener à dépréciation des stocks : biens endommagés, stocks obsolètes, baisse des prix de vente, l'augmentation des coûts destinés à achever les stocks ou pour en réaliser la vente.

Il est également nécessaire de s'interroger sur la valeur des stocks en cas de non-poursuite de l'activité (non-continuité d'exploitation) ou de non-utilisation d'un bien. Les traitements à effectuer sont alors les suivants :

- en cas de cessation d'activité, la valeur nette de réalisation est la valeur liquidative des stocks, ce qui signifie une valeur quasi-nulle pour les en-cours de production,
- en cas de cession possible de l'entité, la valeur de réalisation est une valeur probablement supérieure à la valeur liquidative et étroitement liée aux intentions du cessionnaire,
- en cas d'abandon d'une branche d'activité, la valeur des en-cours serait quasi-nulle.

B) Matières premières

Pour les matières premières qui ne peuvent être vendues qu'une fois intégrées dans un produit fini (c'est-à-dire en l'absence de marché pour les matières premières), leur valeur actuelle ne peut être déterminée que par référence à la valeur nette de réalisation du produit fini dans lequel elles seront incorporées, c'est-à-dire le prix de vente du produit fini diminué des frais de commercialisation et des coûts d'achèvement.

Si les matières premières peuvent être vendues telles quelles (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 :

- si le stock de matières premières est destiné à être revendu en l'état, sa valeur actuelle est alors son prix de vente en l'état diminué des frais de commercialisation,
- si le stock n'a pas d'autres destinations qu'à être intégré dans un produit fini, sa valeur actuelle dépendra comme indiqué ci-dessus du prix de vente du produit fini (dans lequel sont incorporées les matières premières), diminué des frais d'achèvement et des frais de commercialisation.

En cas de non-continuité, la valeur actuelle des matières premières est leur valeur nette de réalisation compte tenu des perspectives attendues (liquidation

pure et simple, reprise de l'activité par une autre entité, abandon pure et simple de la branche d'activité).

Exemple d'application extrait du Guide d'application du SYSCOHADA révisé :

Enoncé : une entité dispose d'un stock de matières premières composé de 9 600 unités et d'une valeur d'entrée de 10.000 F. Ce coût comprend, outre le prix d'achat, 12% du prix d'achat au titre des frais accessoires d'achat. Le cours de cette matière première est en forte baisse et s'établit à la date d'inventaire à 7.000 F. Il est attendu que cette chute des cours ait une répercussion sur le prix de vente du produit fini dans lequel ces matières premières sont incorporées, qui sera vendu avec une perte notable.

Solutions dans un contexte de continuité d'exploitation :

- il n'y a pas de dépréciation à constater sur les stocks de matières premières si le produit fini dans lequel est incorporée la matière première reste vendu à un prix au moins égal au prix de revient, et ce, même si ce prix de vente a chuté ;
- en revanche, si la vente des produits finis devient déficitaire, une dépréciation doit être constatée sur les matières premières. On retiendra le coût de remplacement de la matière première pour évaluer le montant de la dépréciation.

La valeur de remplacement des 9 600 unités s'établit à 75.264.000 F et se détermine comme suit : $9\ 600 \times [7.000 + (7.000 \times 12\%)] = 75.264.000\text{ F}$.

La dépréciation à constater s'élève par conséquent à $96.000.000\text{ F} - 75.264.000\text{ F} = 20.736.000\text{ F}$

D'où l'écriture comptable suivante :

Constatation de la dépréciation sur les matières premières

Compte 6593 Charges pour dépréciation de stocks	Compte 392 Dépréciation des stocks de matières premières
Débit : 20.736.000	Crédit : 20.736.000

Solution dans un contexte de non-continuité d'exploitation : le stock de matières premières doit être évalué à son prix de cession diminué des frais de vente.

C) En-cours de production

Ces stocks 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 leur dépréciation.

D) Produits intermédiaires

La valeur actuelle de ces stocks est fonction de leur destination.

- s'ils sont destinés à être revendus en l'état, leur valeur actuelle est égale à leur valeur nette de réalisation, c'est-à-dire au prix de vente du produit intermédiaire diminué des frais de distribution ;
- s'ils sont destinés à être incorporés dans un produit fini, leur valeur de réalisation dépendra de la valeur du produit fini en question. En conséquence, les produits intermédiaires ne doivent être dépréciés à la clôture que lorsque le coût de revient du produit fini (coût des produits intermédiaires augmenté des coûts d'achèvement et des frais de commercialisation) est supérieur au prix de vente probable.

E) Produits finis, marchandises et produits résiduels

Leur valeur actuelle correspond à leur valeur nette de réalisation, c'est-à-dire au montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de leur vente, net des coûts de sortie. Les coûts de sortie sont, à titre d'exemples, les frais de transport sur ventes, les commissions et courtages sur ventes...

Exemple d'application extrait du Guide d'application du SYSCOHADA révisé :

Enoncé : une entité dispose d'un stock de marchandises acquis pour 10.000.000. Les frais de commercialisation de ce stock s'élèvent à 2.000.000.

Hypothèse 1 : le prix de vente probable du stock est estimé à 10.500.000 mais l'entité a réussi à conclure un contrat de vente ferme pour 11.500.000.

Solution de l'hypothèse 1 : la valeur de réalisation nette du stock sur la base du contrat de vente ferme s'élève à $11.500.000 - 2.000.000 = 9.500.000$. Celle-ci étant inférieure à la valeur comptable du stock (10.000.000), le stock de marchandises doit être déprécié de $10.000.000 - 9.500.000 = 500.000$.

Hypothèse 2 : un contrat de vente ferme a été conclu pour 13.500.000.

Solution de l'hypothèse 2 : la valeur de réalisation nette du stock s'élève à $13.500.000 - 2.000.000 = 11.500.000$. Celle-ci étant supérieure à la valeur du stock, aucune dépréciation ne sera comptabilisée.

2.15.4 Régularisations de fin d'exercice

A) En matière de dépréciation des stocks

La charge de dépréciation s'enregistre au débit du compte 6593 Charges pour dépréciation des stocks en contrepartie du crédit du compte 39 Dépréciations des stocks et en-cours de production. Lors de la reprise d'une dépréciation, ce dernier compte est débité par le crédit du compte 7593 Reprises de charges pour dépréciation des stocks.

B) L'existence d'un contrat de vente ferme peut être une exception à la constatation d'une dépréciation du stock.

La valeur nette de réalisation des stocks sera alors le prix stipulé dans le contrat de vente ferme diminué des frais de commercialisation.

Il en est de même pour la valeur des approvisionnements entrant dans la fabrication de produit ayant fait l'objet de contrat de vente ferme.

C) Destruction et vol de stock

En cas de vol d'un stock couvert par une assurance sur le vol, le compte de variation de stock qui enregistre le vol sera neutralisé au crédit du compte de résultat par un compte d'indemnités d'assurances reçues, mouvementé lui-même en contrepartie d'un compte de trésorerie ou de produit à recevoir dès lors que la couverture du sinistre est acceptée par la compagnie d'assurance et que le montant de l'indemnité à recevoir a été fixé avec une approximation suffisante.

En cas de destruction physique (incendie, inondations) d'un stock de valeur significative, et afin de ne pas fausser le résultat d'exploitation, cet événement de caractère accidentel doit être comptabilisé en Hors Activités Ordinaires. Le SYSCOHADA révisé préconise qu'une fois la perte constatée par le biais du compte de variation des stocks, le compte 781 Transfert de charges d'exploitation soit crédité en contrepartie, au débit, du compte 831 Charges HAO constatées.

2.15.5 Traitement fiscal

A) Coûts d'emprunt

Les coûts de production des stocks éligibles peuvent inclure des coûts d'emprunts. Lorsque la législation fiscale de l'Etat-partie dans lequel se trouve l'entité ne reconnaît pas cette option et traite ces frais financiers en tant que charges déductibles, ces dernières sont déductibles au titre de l'exercice de leur engagement. La prise en compte des coûts d'emprunts dans les coûts des stocks éligibles à la clôture de l'exercice donne lieu à des retraitements extra-comptables pour la détermination du résultat fiscal : déduction de la quote-part des intérêts incorporés au stock et constaté à la clôture de l'exercice

(puisque la majoration du coût des stocks correspondant aux intérêts n'est pas taxable) et réintégration sur l'année de sortie ou de consommation de ces stocks (puisque la majoration liée aux intérêts incorporés n'était pas taxée l'année précédente). Si cette intégration aux coûts de stocks et la déduction des charges financières interviennent au cours du même exercice, il n'y a aucun retraitement à effectuer.

B) Frais de commercialisation

Comme indiqué ci-avant, le calcul de la valeur nette de réalisation des stocks intègre les frais de commercialisation alors que les législations fiscales ne tiennent pas compte en général de ces frais lors de la détermination du caractère déductible des dépréciations que les entités peuvent être amenées à comptabiliser. La quote-part des dépréciations se rapportant à ces frais doit donc être réintégrée fiscalement.

C) Evénements post-clôture

Les perspectives de vente pos-clôture étant prises en considération pour estimer si une dépréciation comptable doit être comptabilisée, les législations fiscales s'en tiennent en général à la valeur actuelle des stocks à la date de clôture de l'exercice. En conséquence, les dépréciations constituées sur la base des événements post-clôture doivent être réintégrées fiscalement.

D) Synthèse des retraitements fiscaux

Les retraitements fiscaux extra-comptables se présentent de la manière suivante, sous forme d'un extrait d'une déclaration fiscale de l'exercice N :

Réintégrations	
Quote-part des intérêts incorporés au coût des stocks à la clôture de l'Exercice N-1	
Quote-part des frais de commercialisation dans les dépréciations constatées sur Exercice N	
Dépréciations de l'Exercice N constatées sur la base d'événements post-clôture	
Déductions	
Quote-part des intérêts incorporés au coût des stocks sur l'Exercice N	

Section 2.16 Contrat de franchise

Le SYSCOHADA a introduit dans sa version révisée le thème des contrats de franchise car ce modèle de coopération économique est en pleine croissance dans l'espace OHADA depuis quelques années.

2.16.1 Définition du contrat de franchise

Le franchisage est un contrat par lequel une entité, le franchiseur, concède à des entités indépendantes (les franchisés), en contrepartie d'une redevance, le droit de se présenter sous sa raison sociale et sa marque, pour vendre des produits et services.

Le franchisé exploite la marque commerciale ou l'enseigne concédée par le franchiseur qui apporte, par ailleurs, une assistance permanente qui peut prendre la forme :

- lors de la création de l'établissement franchisé : études de marché, installation des locaux industriels ou commerciaux, transmission de savoir-faire, formation du franchisé...,
- lors du lancement d'un nouveau produit ou d'un nouveau service : études de marché, campagnes publicitaires...,
- dans la gestion courante de l'établissement franchisé : élaboration des méthodes de gestion, informations concernant les améliorations en matière de techniques de fabrication et / ou de commercialisation, formation du personnel, conseils en matière administrative et comptable...

2.16.2 Obligations réciproques des parties

L'ensemble des concessions faites par le franchiseur à ses franchisés est en principe exclusif dans une zone géographique déterminée. Le contrat de franchise comprend, outre la zone géographique, les concessions suivantes : licence de marque, savoir-faire, assistance technique du franchiseur au franchisé, clause d'approvisionnement et de fourniture.

En contrepartie de ces concessions et de l'assistance reçue, le franchisé doit régler au franchiseur :

- un droit d'entrée dès l'arrivée dans la chaîne de franchise,
- des redevances périodiques (mensuelles, trimestrielles ou annuelles) calculées habituellement d'après le montant du chiffre d'affaires réalisé durant cette période.

2.16.3 Comptabilisation du contrat de franchise

A) Comptabilisation chez le franchiseur

- Les dépenses d'acquisition de la marque et du savoir-faire sont inscrites chez le franchiseur dans les comptes d'immobilisations incorporelles. En revanche, les marques et savoir-faire créés en interne ne sont pas comptabilisés leur coût ne pouvant être dissocié du coût global de l'activité du franchiseur.
- Les charges spécifiques au franchisage sont enregistrées dans les comptes de charges par nature. Il s'agit par exemple des frais de lancement des établissements franchisés, des frais d'assistance technique, des frais d'administration de la chaîne de franchise.
- Les droits d'entrée ont des traitements comptables qui peuvent varier : s'ils correspondent à la contrepartie de biens ou prestations livrés, ils sont immédiatement enregistrés en produit. S'ils correspondent en revanche à des prestations à fournir, ils sont enregistrés dans le compte 477 Produits constatés d'avance.
- Les redevances sont enregistrées dans le compte 706 Services vendus si l'activité de franchisage constitue l'activité principale du franchiseur, à défaut dans le compte 7076 Redevances pour brevets, logiciels, marques et droits similaires s'il s'agit d'une activité annexe.

B) Comptabilisation chez le franchisé

- Les redevances périodiques sont à comptabiliser dans le compte 634 Redevances pour brevets, licences, marques, concessions et droits similaires.
- Pour le droit d'entrée, plusieurs cas de figure peuvent se présenter :
 - La fraction du droit d'entrée qui rémunère en tant que tel le droit d'utilisation de la marque et du savoir-faire du franchiseur représente une immobilisation incorporelle à comptabiliser dans le compte 2184 Coûts de franchise à amortir sur la durée du contrat.
 - Lorsque le franchiseur assure, dans le cadre des prestations de démarrage, l'installation totale ou partielle du local d'exploitation du franchisé, la fraction du droit d'entrée qui rémunère ses prestations constitue une immobilisation corporelle à enregistrer dans le compte 2345 Aménagements et installations des bâtiments ou 235 Aménagements des bureaux, à amortir sur la durée du contrat.
 - 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 (publicité, formation, assistance technique...), il constitue une charge à

inscrire dans le compte 634 pour les prestations reçues, ou en compte 476 Charges constatées d'avance pour le complément de prix payé d'avance et concernant des prestations restant à fournir par le franchiseur, ce compte 476 étant à étaler sur la durée du contrat ou sur une durée plus courte si les circonstances le justifient.

C) Exemple d'application extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé :

Enoncé : une entité X dont l'activité principale est l'exploitation de sa marque et de son savoir-faire via une chaîne de franchisage, signe le 2 janvier N un contrat de franchise avec une entité Y pour une durée de 20 ans. Le 15 janvier N, elle adresse une facture relative à un droit d'entrée au franchisé qui s'élève à 140.000.000 F correspondant pour 40.000.000 F à son assistance au titre des frais d'aménagement des locaux et pour 100.000.000 F au titre du droit d'utilisation de sa marque.

Le contrat de franchise prévoit également une redevance annuelle calculée à hauteur de 5% du chiffre d'affaires réalisé par le franchisé au titre de l'exercice précédent. La première facture a été envoyée au franchisé le 15 janvier N+1 et a été calculée sur la base d'un chiffre d'affaires de N s'élevant à 200.000.000 F.

La durée d'utilité des aménagements des locaux est de 10 ans.

Solution :

1. Écritures comptables chez le franchisé :

Enregistrement le 15 janvier N du coût de l'immobilisation incorporelle

Compte 2184 Coûts de la franchise	Compte 4811 Fournisseurs d'investissements – Immobilisations incorporelles
Débit : 100.000.000	Crédit : 100.000.000

Enregistrement le 15 janvier N des frais d'installation des locaux

Compte 235 Aménagements des bureaux	Compte 4812 Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corporelles
Débit : 40.000.000	Crédit : 40.000.000

Enregistrement le 31 décembre N de la dotation aux amortissements sur les coûts de franchise : $(100.000.000 / 20) \times (11.5/12) = 4.791.667$

Compte 6812 Dotation aux amortissements – Immobilisations incorporelles	Compte 28184 Amortissements des coûts de franchise
Débit : 4.791.667	Crédit : 4.791.667

Enregistrement le 31 décembre N de la dotation aux amortissements sur les frais d'installation des locaux : $(40.000.000 / 10) \times (11.5/12) = 3.833.333$

Compte 6813 Dotation aux amortissements – Immobilisations corporelles	Compte 2835 Amortissements des aménagements de bureaux
Débit : 3.833.333	Crédit : 3.833.333

Enregistrement le 31 décembre N de la charge de redevance de l'exercice N en contrepartie d'un compte de factures à recevoir : $200.000.000 \times 5\% = 10.000.000$

Compte 634 Redevances pour brevets, licences, marques, concessions et droits similaires	Compte 408 Fournisseurs – Factures non encore parvenues
Débit : 10.000.000	Crédit : 10.000.000

2. Ecritures comptables chez le franchiseur

Enregistrement le 15 janvier N du droit d'entrée dans le compte de produit 706 Services vendus car la franchise relève de l'activité principale de l'entité X

Compte 411 Clients	Compte 706 Services vendus
Débit : 140.000.000	Crédit : 140.000.000

Enregistrement le 31 décembre N de la redevance à facturer au franchisé le 15 janvier N+1

Compte 411 Clients	Compte 706 Services vendus
Débit : 10.000.000	Crédit : 10.000.000

Section 2.17 Abandons de créances, opérations d'affacturage et titrisation

2.17.1 Abandons de créances

A) Définition

L'abandon de créances 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, c'est-à-dire que le créancier doit justifier d'une contrepartie pour lui telles la sauvegarde d'un débouché ou d'une source d'approvisionnements ou la réputation d'un groupe lorsque les deux entités appartiennent au même groupe.

B) Les deux types d'abandons de créances et leur traitement comptable

Il existe l'abandon de créance à caractère commercial et l'abandon de créance à caractère financier.

B1. Abandon de créance à caractère commercial

L'opération d'abandon est à caractère commercial lorsque la créance abandonnée trouve son origine dans les relations commerciales entre le créancier et le débiteur et que cet abandon est consenti pour préserver des sources d'approvisionnement ou maintenir des débouchés.

Chez le créancier ayant consenti l'abandon, la charge relève du Hors Activités Ordinaires (HAO) et le compte 836 Abandons de créances consentis est débité du montant hors TVA, si l'opération est assujettie à la TVA, par le crédit du compte 411 Clients. Il s'y dégage alors une TVA récupérable

Chez le bénéficiaire de l'abandon, le compte 401 Fournisseurs est débité par le crédit du compte 846 Abandons de créances obtenus pour le montant hors TVA si l'opération est passible de TVA. Il s'y dégage alors une TVA à reverser.

B2. Abandon de créance à caractère financier

L'opération présente un caractère financier lorsque, simultanément, la créance abandonnée est de nature non commerciale (prêt, avance de trésorerie...), 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.

Pour l'entité qui consent l'abandon (entité mère par exemple), l'abandon est considéré comme une charge Hors Activités Ordinaires. Le compte 836 Abandons de créances consentis est débité par le crédit du compte 277 Créances rattachées à des participations ou tout autre compte.

Pour l'entité qui bénéficie de l'abandon de créance (filiale), l'abandon est un produit hors activités ordinaires. Le compte 846 Abandons de créances obtenus est crédité par le débit d'un compte 181 Dettes liées à des participations ou tout autre compte. Il n'y a en principe pas de TVA pour ce type d'abandon de créance.

B3. Cas des abandons de créances 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 est soumise à cette condition résolutoire, c'est-à-dire que si ses moyens redeviennent suffisants, elle est obligée de rembourser les sommes abandonnées.

Un tel abandon de créance fait l'objet d'un contrat encadrant les conditions résolutoires telles l'événement qui constitue le retour à meilleure fortune (ratios, niveaux de bénéfices, capitaux propres...) et les modalités de remboursement.

Les deux entités doivent mentionner cette clause de retour à meilleure fortune dans leurs Notes annexes, en engagements donnés, pour le bénéficiaire de l'abandon, en engagements reçus, pour l'entité qui a consenti l'abandon.

Le retour à meilleure fortune a pour conséquence, pour le bénéficiaire de l'abandon, l'enregistrement d'une charge HAO (compte 836 Abandons de créances consentis) par le crédit d'un compte de trésorerie, et pour l'entité ayant consenti l'abandon, un produit HAO (compte 846 Abandons de créances obtenus) par le débit d'un compte de trésorerie.

2.17.2 Opérations d'affacturage

A) Définition

L'affacturage ou factoring est une opération qui consiste en un transfert des 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 (ou factor), organisme financier, propose trois services :

- le recouvrement des créances,
- les risques d'impayés des débiteurs insolvables,
- un financement à court terme.

En contrepartie de ses services, le factor 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 dites créances.

B) Le coût de l'affacturage

L'affacturage entraîne des coûts pour l'entreprise qui a recours à un factor sous forme de commissions qui correspondent à la rémunération du factor. Elle comprend 2 parties :

- la commission d'affacturage est obtenue en appliquant un taux de commission au montant total des créances cédées, la base de calcul étant le total des factures de doit, diminué du total des factures d'avoir. Cette commission sert à rémunérer le risque encouru par le factor ;
- la commission de financement rémunère l'avance de trésorerie. Elle sert à rémunérer le crédit accordé par le factor.

C) Règles de comptabilisation

- Lors du transfert des créances au factor effectué sur la base de l'avis d'achat du factor, le compte 476 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 encaissées, sur la base de l'avis de crédit reçu du factor, il y a lieu de :
 - débiter les comptes :
 - 52 ou 53 Banques (pour le montant net perçu)
 - 6314 Commission d'affacturage
 - 6745 Intérêts bancaires et sur opérations de trésorerie et d'escompte (commission de financement)
 - 4454 TVA récupérable sur services extérieurs et autres frais
 - par le crédit du compte 476 Compte d'affacturage.

Si la commission de financement ne peut être distinguée de celle d'affacturage, la totalité des frais sera imputée dans le compte 6745 Intérêts bancaires et sur opérations de trésorerie et d'escompte.

D) Exemple d'application d'un affacturage classique extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé

Enoncé : une entité cède le 1^{er} juillet N à un factor des créances pour un montant de 28.500.000 F. Le 3 juillet, elle reçoit du factor un chèque et un bordereau d'affacturage faisant apparaître une commission d'affacturage de 250.000 F et une commission de financement de 200.000 F.

Solution :

Les écritures comptables sont les suivantes :

Enregistrement le 1^{er} juillet N de l'avis d'achat du factor

Compte 4716 Compte d'affacturage	Compte 411 Clients
Débit : 28.500.000	Crédit : 28.500.000

Enregistrement le 3 juillet N du bordereau reçu du factor et de ses frais

Compte 521 Banques

Débit :	
28.050.000	

Compte 4716 Compte
d'affacturage

	Crédit :
	28.500.000

Compte 6314 Commission
d'affacturage

Débit : 250.000	
-----------------	--

Compte 6745 Intérêts bancaires et sur
opérations de financement

Débit : 200.000	
-----------------	--

E) Cas de l'affacturage inversé

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, avec leur accord, à un factor.

Le factor paie les factures au comptant aux fournisseurs, après validation du client, sous déduction d'un escompte de règlement. Le client, lui, paie les factures au factor dans le délai convenu en supportant une commission d'affacturage.

Chez le fournisseur qui a donné son accord à son client, l'affacturage inversé s'analyse comme le règlement d'une créance client avec un escompte de règlement.

Le client quant à lui supportera une commission d'affacturage lorsqu'il règlera le factor.

Exemple pratique :

Énoncé : une entité A fait appel à un factor pour régler immédiatement, avant échéance, un de ses fournisseurs F à qui elle doit 20.000.000 F. Les

conditions mentionnées dans la facture ne sont pas modifiées et la convention d'affacturage prévoit une clause de transfert de la dette commerciale en une dette envers le factor.

Le 1^{er} juillet N, le factor procède à un virement bancaire sur le compte du fournisseur F du montant de sa créance sous déduction d'une commission de financement de 1.000.000 F. A échéance, le 30 septembre N, l'entité A règle au factor le montant de sa dette envers son fournisseur F, et supporte une commission d'affacturage de 20.000 F.

Solutions :

1. Ecritures comptables chez le fournisseur F le 1^{er} juillet N

Compte 521 Banques		Compte 411 Clients	
Débit :			Crédit :
19.000.000			20.000.000

Compte 6745 Intérêts bancaires et sur opérations de financement	
Débit : 1.000.000	

2. Ecritures comptables chez le client (Entité A)

Au 1^{er} juillet N

Compte 401 Fournisseurs		Compte 4716 Compte d'affacturage	
Débit :			Crédit :
20.000.000			20.000.000

Au 30 septembre N

Compte 4716 Compte
d'affacturage

Débit :
20.000.000

Compte 521 Banques

Crédit :
20.020.000

Compte 6314 Commissions
d'affacturage

Débit : 20.000

2.17.3 Opérations de titrisation

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.

La titrisation s'analyse comme une cession de créance 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 charges par nature de l'exercice au cours duquel a lieu l'opération,
- la décote existant entre la 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.

Exemple d'application extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé :

Énoncé :

Une entité A a cédé le 1^{er} avril N des créances clients d'une valeur nominale de 80.000.000 F à un Fonds Commun de Titrisation de Créances (FCTC). Le 10 avril, l'entité A reçoit du Fonds un virement bancaire de 70.000.000 F représentant le prix de cession desdites créances.

Solution :

Les écritures comptables sont les suivantes chez le cédant :

Le 1^{er} avril N, lors de la cession des créances au Fonds

Compte 4716 Compte de
titrisation

Débit :
80.000.000

Compte 411 Clients

Crédit :
80.000.000

Le 10 avril N, lors de l'encaissement des créances cédées au Fonds

Compte 521 Banques

Débit :
70.000.000

Compte 4716 Compte de
titrisation

Crédit :
80.000.000

Compte 6782 Pertes sur opérations
financières

Débit :
10.000.000

CHAPITRE TROISIEME

PASSIF

Section 3.1 Capitaux propres et autres fonds propres

Le SYSCOHADA révisé fournit quelques définitions et précisions intéressantes mettant fin de la sorte à quelques hésitations sur le sujet.

3.1.1 Définition des capitaux propres

La définition des capitaux propres est précisée et celle-ci revêt une importance toute particulière lorsqu'il s'agit, dans le cadre d'une société commerciale dont l'activité engendre des pertes, de déterminer si cette dernière a perdu plus de la moitié de son capital social. En effet, comme l'indiquent les articles 371 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE, pour les SARL, et 664, pour les Sociétés anonymes (SA), les associés, dans le cadre de la SARL, les actionnaires, dans le cadre d'une SA, ont l'obligation, dans les quatre mois (4) de l'assemblée générale ayant constaté les pertes, de décider de la dissolution anticipée ou non de la société.

Le SYSCOHADA révisé définit les capitaux propres comme étant la somme des éléments définis ci-après :

Capital social

- + Ecart de réévaluation
- + Réserves
- + Report à nouveau
- + Résultat net de l'exercice
- + Subventions d'investissement
- + Provisions réglementées

Dans les rubriques « Subventions d'investissement » et « Provisions réglementées » figurent des montants grevés d'une fiscalité latente (subventions d'investissement reçues, provisions à caractère fiscal tels les amortissements dérogatoires, les plus-values de cession à investir..). Il n'est pas prévu dans le SYSCOHADA révisé de retraiter ces montants afin de

déterminer le montant réel des capitaux propres servant de base de calcul pour la perte de la moitié du capital.

Le montant du capital social à prendre en considération reste le solde du compte 101 Capital social qui correspond au capital souscrit, qu'il ait été appelé ou non. Il faut veiller à ce que le solde du compte 109 Capital souscrit non appelé ne soit pas pris en diminution du compte de capital.

Une dernière précision est apportée par le SYSCOHADA révisé : l'exclusion des Autres fonds propres des capitaux propres.

3.1.2 Définition des Autres fonds propres

La rubrique des « Autres fonds propres » doit figurer au bilan entre les capitaux propres et les dettes financières dans le cas où une 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 avec les caractéristiques suivantes :
 - remboursables seulement à très long terme (dernier rang de remboursement immédiatement avant les actions),
 - rémunération avec partie fixe et partie variable,
 - 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 certain seuil donné, généralement très élevé. Leur probabilité de remboursement étant, a priori, très faible, le SYSCOHADA révisé a opté pour un classement de ces avances en Autres fonds propres plutôt qu'en Dettes ;
- de titres subordonnés à durée indéterminée (TSDI) appelés parfois obligations perpétuelles ;
- d'obligations remboursables en actions (ORA) ;
- 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 des ORA).

Toutes ces ressources doivent être comptabilisées au crédit du compte 167. Elles ne doivent pas être confondues avec quelques formes particulières d'emprunts, classées en Dettes financières, telles que :

- les 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 défini par certaines législations comme des créances de dernier rang sur les entités emprunteuses ;

- les obligations à remboursement optionnel en actions, les obligations convertibles en actions (OCA), les obligations échangeables contre des actions (OECA), les obligations à bons de souscription d'actions (OBSA).

Les notes annexes doivent fournir toutes informations utiles sur la composition des Autres fonds propres.

3.1.3 Comptabilisation des frais d'augmentation de capital

Le guide d'application du SYSCOHADA révisé fournit de nombreux exemples d'opérations de création de sociétés et de libération des apports, d'augmentations et de réduction de capital, et d'affectation du résultat net de l'exercice.

Ces opérations de variation des capitaux propres étant relativement classiques et plutôt bien maîtrisées dans l'ancien référentiel, n'appellent aucune remarque particulière.

Dans l'ancien référentiel, les frais d'augmentation de capital étaient enregistrés à l'actif du bilan, dans les charges immobilisées, et faisaient l'objet d'un amortissement sur une période ne pouvant excéder cinq (5) ans. Or, les charges immobilisées ayant été supprimées dans le SYSCOHADA révisé, se pose la question de savoir comment enregistrer ces frais.

Deux méthodes sont possibles, à notre avis :

- l'enregistrement de ces frais dans les comptes de charges par nature,
- l'imputation de ces frais sur la prime d'émission, cette dernière méthode étant définie comme la méthode préférentielle au niveau international.

Exemple d'application de la méthode d'imputation sur la prime d'émission

Enoncé : Une entité procède à une augmentation de son capital social de 5 000 actions de valeur nominale 10.000 F, au prix d'émission de 15.000 F. La totalité des fonds est appelée dès la souscription. Les souscriptions sont reçues du 1^{er} au 8 mai N par le notaire. L'augmentation de capital est constatée le 9 mai N. Les fonds sont versés le 10 mai N sur le compte bancaire de l'entité. Les honoraires et droits d'enregistrement figurant sur la facture d'honoraires du notaire s'élèvent à 3.000.000 F. Le taux d'impôt est de 25%.

Solution :

L'augmentation de capital se présente comme suit :

Capital social : 5 000 x 10.000 =	50.000.000
Prime d'émission : (15.000 – 10.000) x 5 000 =	25.000.000

Les écritures comptables sont récapitulées ci-après :

Le 08 Mai N, souscription des 5 000 actions : 5 000 x 15.000 = 75.000.000

Compte 4732 Mandataires -
Notaires

Débit :
75.000.000

Compte 4615 Apporteurs,
versements reçus sur
augmentation de capital

Crédit :
75.000.000

Le 09 Mai N, comptabilisation de l'augmentation de capital

Compte 4615 Apporteurs,
versements reçus sur
augmentation de capital

Débit :
75.000.000

Compte 1013 Capital
souscrit – appelé, versé –
non amorti

Crédit :
50.000.000

Compte 1051 Prime d'émission

Crédit : 25.000.000

Le 10 Mai N, versement des fonds

Compte 521 Banques

Débit :	
75.000.000	

Compte 4732 Mandataires -
Notaires

	Crédit :
	75.000.000

Le 10 Mai N, réception et comptabilisation de la facture d'honoraires du notaire

Compte 1051 Prime
d'émission

Débit :	
3.000.000	

Compte 4732 Mandataires -
Notaires

	Crédit :
	3.000.000

*Constatation de l'effet d'impôt sachant que ces frais seront déduits de manière extra-comptable sur la déclaration fiscale en fin d'exercice N :
 $3.000.000 \times 25 \% = 750.000$*

Compte 89 Impôt sur le
résultat

Débit :	
750.000	

Compte 1051 Prime
d'émission

	Crédit :
	750.000

Section 3.2 Attribution d'actions gratuites aux salariés et dirigeants

3.2.1 Ce que prévoit la législation

L'attribution d'actions gratuites au personnel et aux dirigeants est prévue par l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE en ses articles 626-1 à 626-6, 640 et 640-1.

3.2.2 Personnes éligibles

Peuvent bénéficier d'actions gratuites :

- les membres du personnel salarié de l'entité qui attribue les actions gratuites,
- les membres du personnel salarié des sociétés ou des GIE dont la société qui attribue les actions gratuites détient directement ou indirectement au moins 10% du capital ou des droits de vote.

Peuvent également bénéficier d'actions gratuites, à condition d'être inscrites à une Bourse des valeurs :

- les membres du personnel salarié des sociétés ou des GIE qui détiennent directement ou indirectement au moins 10% du capital social ou des droits de vote de la société qui procède à l'attribution d'actions gratuites ;
- les membres du personnel salarié des sociétés ou des GIE dont 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 50% du capital de la société qui attribue les actions gratuites.

Peuvent enfin bénéficier d'actions gratuites les dirigeants sociaux des sociétés dont les actions sont inscrites à une Bourse des 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 certain d'entre eux.

C'est le conseil d'administration ou l'administrateur général qui détermine l'identité des bénéficiaires des attributions d'actions gratuites.

Les autres membres du conseil d'administration ne peuvent prétendre aux actions gratuites du fait qu'ils ne peuvent prétendre à un contrat de travail. Par contre, le Président du conseil, même s'il n'est pas salarié, peut en bénéficier.

3.2.3 Quantité d'actions à attribuer

C'est l'assemblée générale extraordinaire qui fixe le pourcentage maximal du capital social pouvant être attribué au personnel salarié et aux dirigeants sociaux.

Pour chacune des catégories ci-après, le plafond d'attribution est le suivant :

- il ne peut excéder 10% du capital social pour le personnel salarié de la société qui attribue les actions (article 626-1 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE) ;
- il ne peut excéder 10% du capital social pour les membres du personnel salarié de la société mère, des filiales, des participations d'au moins 10% de la société qui attribue les actions gratuites (article 626-2 dudit Acte uniforme sur le droit des sociétés commerciales ;
- il ne peut excéder 10% du capital social pour les dirigeants sociaux sous réserve que les actions de la société soient admises à la négociation sur une Bourse des valeurs et, deuxième condition, que la société procède à une attribution gratuite d'actions au bénéfice de l'ensemble de ses salariés et d'au moins 90% de l'ensemble des salariés de ses filiales situées dans les Etats-parties, et ce , au titre de l'exercice au cours duquel seront attribuées ces actions gratuites aux dirigeants.

3.2.4 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 ans, est déterminée par l'assemblée générale extraordinaire.

3.2.5 Procédure d'attribution d'actions gratuites

Elle peut s'opérer de deux manières :

A) Rachat d'actions existantes

Les sociétés peuvent procéder au rachat d'actions existantes. Les actions ainsi acquises doivent être attribuées dans le délai d'un an (article 640 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE).

Exemple d'application extrait du guide d'application du SYCOHADA révisé :

Enoncé : une entité décide d'attribuer des actions gratuites à ses dirigeants par rachat en Bourse, le 15 Mai N, de 1 000 actions au cours de 15.000 F. Le 20 Mai N, les actions ont été attribuées aux dirigeants à leur valeur nominale de 12.000 F qui ont été réglés à l'entité le même jour.

Solution :

Ecriture de rachat en Bourse par l'entité le 15 Mai N des 1 000 actions à 15.000 F

Compte 5021 Actions propres	Compte 521 Banques
Débit : 15.000.000	Crédit : 15.000.000

Le 20 Mai N, règlement des dirigeants pour $1\ 000 \times 12.000\ F = 12.000.000\ F$ et constatation par l'entité d'une perte de $15.000.000 - 12.000.000 = 3.000.000\ F$

Compte 521 Banques	Compte 5021 Actions propres
Débit : 12.000.000	Crédit : 15.000.000

Compte 6772 Malis provenant
d'attribution d'actions gratuites aux
dirigeants

Débit : 3.000.000

Si l'attribution avait été effectuée sur l'exercice suivant, en N + 1, il aurait été nécessaire, conformément à la règle de prudence, de provisionner à la clôture de l'exercice N le mali attendu sur cette attribution d'actions gratuites.

B) Attribution d'actions gratuites lors d'une opération d'augmentation de capital

Les sociétés peuvent également procéder à des attributions d'actions gratuites à émettre lors d'une opération d'augmentation de capital. La libération desdites actions s'opère par un prélèvement obligatoire à concurrence du montant des actions à attribuer, sur la part des bénéfices d'un ou plusieurs exercices ainsi que des réserves, à l'exception de la réserve légale.

Les sommes ainsi prélevées sont affectées à un compte de réserves jusqu'à l'attribution définitive de ces actions.

Lorsque le montant du compte de réserves constitué par prélèvement sur les profits est égal au montant des actions attribuées, l'attribution définitive peut être réalisée.

Exemple d'application extrait du guide d'application du SYCOHADA Révisé :

Enoncé : une entité décide d'attribuer des actions gratuites à ses salariés par prélèvement sur le résultat en instance d'affectation. Le 15 Mai N, l'assemblée générale ordinaire, lors de l'affectation du résultat, décide d'affecter une somme de 30.000.000 F sous forme d'attribution d'actions gratuites au personnel salarié. Le 20 Mai N, suivant les décisions de l'assemblée générale extraordinaire, le conseil d'administration procède à une augmentation de capital par attribution d'actions gratuites au personnel salarié.

Solution :

Les écritures comptables sont les suivantes :

Affectation le 15 Mai N d'une partie du résultat de l'exercice N - 1 à un compte de réserves d'attribution d'actions gratuites au personnel salarié

Compte 1301 Résultat en
instance d'affectation

Compte 1132 Réserves
d'attribution d'actions
gratuites au personnel salarié

Débit :
30.000.000

Crédit :
30.000.000

Le 20 Mai N, suivant décision de l'assemblée générale extraordinaire, augmentation de capital par attribution d'actions gratuites

Compte 1132 Réserves
d'attribution d'actions
gratuites au personnel

Compte 1013 Capital souscrit,
appelé, versé, non amorti

Débit :
30.000.000

Crédit :
30.000.000

Section 3.3 Subventions et Aides publiques

Dans cette étude, le SYSCOHADA révisé traite des différentes aides que l'autorité publique est susceptible de consentir à des entités et leur traitement comptable.

3.3.1 Définitions

Les subventions publiques sont des aides publiques qui se caractérisent par un transfert de ressources de l'autorité publique à une entité en échange du fait qu'elle s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles.

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. Elle n'inclut pas la mise à disposition d'infrastructures dans des zones de développement, par exemple, ni l'imposition de contraintes particulières.

L'autorité publique recouvre à la fois l'Etat ainsi que les organismes publics et tout autre organisme similaire local, national voire international.

La subvention, stricto sensu, est une aide apportée à une 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 d'une autorité publique ou un apport à titre de capital.

Les subventions elles-mêmes sont divisées en trois catégories, les subventions d'investissements, les subventions d'exploitation, et les subventions d'équilibre.

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 des fonds attribués.

3.3.2 Les Aides publiques autres que des subventions et leur traitement comptable

A) Apports en capital

L'Etat peut doter des entités publiques d'apports en capital de la même façon que les actionnaires ou les associés d'une entité privée. L'apport peut être effectué en espèces ou en nature (immobilisations, stocks...). Le montant de l'augmentation de capital est alors porté au crédit du compte 102 Capital par dotation.

B) Avances

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 directement transformées en subvention. Inversement, en cas de succès, une clause peut prévoir un remboursement avec prime.

Exemple d'application extrait du guide d'application du SYCOHADA révisé :

Enoncé : une entité a reçu de son gouvernement le 30/09/N une avance de 600.000.000 F pour la mise au point d'une variété de coton. Le contrat passé avec l'Etat stipule :

- Qu'en cas de succès avant le 31/12/N + 3, l'entité devra rembourser à l'Etat une somme de 740.000.000 F en trois versements comprenant chacun le remboursement de l'avance et les intérêts. Les versements doivent intervenir le 30/09/N + 4, pour 220.000.000 F, le 30/09/N + 5, pour 250.000.000 F, et le 30/09/N + 6 pour 270.000.000 F.
- Qu'au contraire, en cas de succès tardif, l'avance sera transformée partiellement ou totalement en subvention destinée à compenser les dépenses selon le calendrier suivant :
 - Succès en N + 4 : remboursement global de 400.000.000 F en deux versements égaux les 30/09/N + 5 et 30/09/N + 6.
 - Succès en N + 5 : remboursement de 200.000.000 F le 30/09/N + 6.
 - Succès au-delà de N + 5 ou échec : pas de remboursement, l'avance est transformée en subvention d'investissement.

Solutions :

1. *Ecriture comptable constatant la réception de l'avance de l'Etat :*

Compte 521 Banques	Compte 163 Avances reçues de l'Etat
Débit : 600.000.000	Crédit : 600.000.000

2. *Première hypothèse : Ecritures comptables en cas de succès avant le 31/12/N + 3*

30/09/N + 4

Compte 163 Avances reçues de l'Etat

Débit :	
200.000.000	

Compte 521 Banques

	Crédit :
	220.000.000

Compte 6748 Intérêts sur dettes

Débit :	
20.000.000	

30/09/N + 5

Compte 163 Avances reçues de l'Etat

Débit :	
200.000.000	

Compte 521 Banques

	Crédit :
	250.000.000

Compte 6748 Intérêts sur dettes

Débit :	
50.000.000	

30/09/N + 6

Compte 163 Avances
reçues de l'Etat

Débit :	
200.000.000	

Compte 521 Banques

	Crédit :
	270.000.000

Compte 6748 Intérêts sur dettes

Débit :	
70.000.000	

3. *Deuxième hypothèse : Ecritures comptables en cas de succès en N + 4*

30/09/N + 5

Compte 163 Avances reçues
de l'Etat

Débit :	
300.000.000	

Compte 71 Subventions
d'exploitation

	Crédit :
	100.000.000

Compte 521
Banques

	Crédit :
	200.000.000

30/09/N + 6

Compte 163 Avances reçues de
l'Etat

Débit :
300.000.000

Compte 71 Subventions
d'exploitation

Crédit :
100.000.000

Compte 521 Banques

Crédit :
200.000.000

4. *Troisième hypothèse : Ecritures comptables en cas de succès en N + 5*

30/09/N + 6

Compte 163 Avances reçues
de l'Etat

Débit :
600.000.000

Compte 71 Subventions
d'exploitation

Crédit :
400.000.000

Compte 521 Banques

Crédit :
200.000.000

5. *Quatrième hypothèse : Ecritures comptables en cas de succès au-delà de N + 5 ou en cas d'échec : transformation de l'avance en subvention d'exploitation*

30/09/N + 6

Compte 163 Avances reçues de
l'Etat

Débit : 600.000.000

Compte 71 Subventions
d'exploitation

Crédit : 600.000.000

3.3.3 Subventions

A) Subventions d'exploitation

Une subvention d'exploitation est une aide publique allouée à une entité pour compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation (services publics à prix imposés, par exemple le transport public urbain) ou pour couvrir certaines charges d'exploitation (exemple des frais d'études et de recherches).

S'agissant d'un enrichissement immédiat de l'entité qui en bénéficie, elle est à comptabiliser en produit, dans le compte 71 Subventions d'exploitation dès l'octroi de la subvention, c'est-à-dire au moment où l'entité a eu la preuve de l'octroi de la subvention et que son montant a été fixé (4495 Etat, subvention d'exploitation à recevoir ou 4582 Organismes internationaux, subventions à recevoir).

Lorsque la subvention est destinée à couvrir des frais réels ou forfaitaires encourus par l'entité, le SYSCOHADA révisé propose les deux traitements ci-après :

- créditer le compte 781 Transfert de charges d'exploitation par le débit d'un compte de créance sur l'Etat, lorsqu'il s'agit de frais déterminés en comptabilité analytique ou de manière forfaitaire,
- ou créditer directement le compte de charges en question, lorsqu'il s'agit de frais réels bien identifiés, par le débit d'un compte de créance sur l'Etat.

Exemple d'application extrait du guide d'application du SYCOHADA révisé :

Enoncé : une entité exploite un réseau de bus dans une province éloignée de la capitale du pays. Elle s'alimente en carburant aux pompes locales d'un groupe privé de distribution de carburants et paie en conséquence le prix public, contrairement aux entités de la capitale qui s'alimentent en carburant à des prix hors taxes auprès de stations-services d'Etat. Le contrat passé avec l'Etat prévoit que ce dernier lui rembourse annuellement la taxe pétrolière payée pour ses achats de carburant. D'autre part, la Région lui impose le transport gratuit des élèves internes de la Région, chaque fin de semaine, de l'établissement scolaire vers leur domicile en région et inversement, en début de semaine, de leur domicile vers l'établissement scolaire.

A l'issue de l'année N, il ressort que l'entité de transport a acquis 800 000 litres de carburant grevés d'une taxe de 120 F au litre, et transporté gratuitement des élèves sur son réseau représentant 390 000 voyages habituellement facturés 250 F chacun.

Solution : l'Etat remboursera à l'entité la taxe perçue sur le carburant, soit $800\ 000\ L \times 120\ F = 96.000.000\ F$, et lui versera une subvention d'exploitation pour absence de recettes sur le transport des élèves résidant en région et scolarisés dans la capitale. La subvention à recevoir s'élève à : $390\ 000 \times 250\ F = 97.500.000\ F$.

Ecritures comptables en fin d'exercice N

Remboursement de la taxe pétrolière de l'année N

<p>Compte 4495 Etat, subventions d'exploitation à recevoir</p>	<p>Compte 6042 Achat de matières combustibles</p>
<p>Débit : 96.000.000</p>	<p>Crédit : 96.000.000</p>

Subvention pour transport des élèves au cours de l'année N

<p>Compte 4495 Etat, subventions d'exploitation à recevoir</p>	<p>Compte 71 Subventions d'exploitation</p>
<p>Débit : 97.500.000</p>	<p>Crédit : 97.500.000</p>

B) Subvention d'équilibre

Une subvention d'équilibre est une aide allouée à une entité de façon à compenser en tout ou partie la perte que l'entité aurait constatée si cette subvention ne lui avait pas été accordée. Au contraire de la subvention d'exploitation, dans le cas de la subvention d'équilibre, la cause ne peut être recherchée dans une insuffisance de prix de vente ou dans un excès de charges à supporter. Cette subvention sera par conséquent enregistrée en Hors Activités Ordinaires, dans le compte 88 Subventions d'équilibre.

Exemple d'application extrait du guide d'application du SYCOHADA révisé :

Enoncé : une entité gère une plateforme aéroportuaire stratégique pour un pays mais son activité se termine en fin d'exercice N par une perte

d'exploitation de 450.000.000 F. Afin de permettre à l'entité de poursuivre son exploitation dans l'intérêt du pays, l'Etat lui accorde une subvention qualifiée d'équilibre de 400.000.000 F.

Solution : Ecriture comptable à la fin de l'exercice N

Compte 4496 Etat, subventions d'équilibre à recevoir	Compte 88 Subventions d'équilibre
Débit : 400.000.000	Crédit : 400.000.000

C) Subvention d'investissement

C1. Définition

Les subventions d'investissement sont versées par une autorité publique à une entité afin de lui permettre d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées ou de financer des activités 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. Cette dernière situation justifie le terme générique de « subventions d'investissement ».

C2. Comptabilisation

Il s'agit d'un accroissement des capitaux propres à constater au crédit du compte 14 Subventions d'investissement avec :

- un amortissement du bien sur sa valeur d'utilité pour l'entité et pour sa valeur d'entrée, sans réduction de coût du fait de la subvention (dotation aux amortissements par le débit du compte 68),
- une reprise du montant de la subvention au fur et à mesure du plan d'amortissement du bien. Chaque année, la reprise est égale au montant de la dotation aux amortissements pratiqués pour le bien multiplié par le rapport existant entre le montant de la subvention et la valeur d'entrée du bien. Cette reprise est effectuée au crédit du compte 799 Reprises de subventions d'investissement. Lorsque la subvention sert à financer une

immobilisation faisant l'objet d'un amortissement fiscal (durée fiscale plus courte que durée d'utilité et donc constatation d'amortissements dérogatoires), la reprise de la subvention est fonction de l'amortissement fiscal, c'est-à-dire de la dotation globale (amortissement économique + amortissement fiscal).

C3. Particularités

Lorsque la subvention porte sur le financement d'une immobilisation non amortissable, le montant de la subvention est repris en résultat sur la période d'inaliénabilité du bien, ou en l'absence de clause d'inaliénabilité, sur dix (10) ans par fractions égales. 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, les valeurs de l'immobilisation et de la subvention correspondent à la valeur actuelle de l'immobilisation (articles 36 et 42 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière).

C4. Subventions accordées sous condition résolutoire et suspensive

Lorsqu'une subvention est accordée sous condition résolutoire, cela signifie qu'elle est accordée dès la signature du contrat sous réserve que l'entité justifie d'avoir rempli certaines conditions techniques dans un délai donné, à défaut de quoi, l'entité devra reverser la subvention reçue.

L'entité devra comptabiliser une provision pour risques et charges pour le montant de la subvention enregistrée en produit, si elle prévoit de ne pas respecter ces conditions à la clôture de l'exercice.

Pour une subvention accordée sous condition suspensive, il n'est pas possible d'enregistrer la subvention tant que les conditions ne sont pas satisfaites. La condition suspensive retarde donc la comptabilisation de la subvention.

C5. Subvention d'investissement liée à une immobilisation décomposable

Pour les immobilisations qui ont fait l'objet d'une décomposition, le SYSCOHADA révisé prévoit que les subventions soient ventilées proportionnellement entre les différents composants, sauf si elles ne sont pas significatives. Si leur montant n'est pas significatif ou si cette ventilation n'est pas possible, les subventions sont amorties et reprises en résultat au même rythme que l'amortissement du composant – structure.

C6. Décomptabilisation d'une immobilisation financée par subvention

En cas de cession d'une immobilisation ayant bénéficié d'une subvention, la fraction de la subvention non encore rapportée aux résultats est, au plan comptable, reprise par le compte 799 Reprises de subventions d'investissement.

C7. Dépréciation d'immobilisations subventionnées

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur sur une immobilisation subventionnée, l'entité doit déterminer la valeur actuelle de l'immobilisation et la comparer à sa valeur nette comptable apparaissant à l'actif. Si la valeur actuelle de l'immobilisation est inférieure à sa valeur nette comptable, une dépréciation doit être constatée même en l'absence ou d'insuffisance de bénéfices.

Cette dépréciation peut être déterminée de deux manières lorsqu'il s'agit d'une immobilisation subventionnée.

1^{ère} méthode : elle consiste à comparer la valeur actuelle de l'immobilisation à sa valeur nette comptable minorée du montant de la subvention d'investissement non encore rapportée aux résultats. Avec cette méthode, la subvention reste au passif et le rythme de reprise de la subvention dans les résultats n'est pas modifié.

2^{ème} méthode : elle consiste à comparer la valeur actuelle de l'immobilisation à la valeur nette comptable apparaissant à l'actif, sans tenir compte du montant de la subvention figurant au passif et non encore repris en résultat. Dans cette méthode, le montant de la subvention inscrite au passif doit être repris dans le résultat pour un montant identique à celui de la dépréciation comptabilisée.

La deuxième méthode présente l'inconvénient, à notre avis, de considérer la dépréciation comme quasi-définitive, voire irréversible, ce qui n'est pas toujours le cas.

Les Notes annexes doivent fournir toutes informations utiles à la compréhension des modalités d'évaluation et de dépréciation.

Exemple d'application extrait du guide d'application du SYCOHADA révisé :

Enoncé : la valeur nette comptable d'un matériel est de 20.000.000 F. Ce matériel a été financé par une subvention dont le solde, non encore rapporté aux résultats, s'élève à 12.000.000 F. Suite à l'apparition d'un indice de perte

de valeur, ce matériel a fait l'objet d'un test de dépréciation qui indique que la valeur actuelle du matériel s'établit à 6.000.000 F.

Solution avec la première méthode :

Elle consiste à déterminer le montant de la dépréciation de la manière suivante : $(\text{VNC} - \text{Subvention au passif}) - \text{valeur actuelle} = (20.000.000 \text{ F} - 12.000.000 \text{ F}) - 6.000.000 \text{ F} = 2.000.000 \text{ F}$. Le montant de la subvention au passif continue à être rapporté aux résultats au même rythme. L'incidence sur le résultat de l'exercice ayant constaté la dépréciation est une perte de 2.000.000 F.

Solution avec la deuxième méthode :

Celle-ci consiste à déterminer le montant de la dépréciation de la manière suivante : $(\text{VNC} - \text{Valeur actuelle}) = 20.000.000 \text{ F} - 6.000.000 \text{ F} = 14.000.000 \text{ F}$. Dans cette méthode, la subvention doit être rapportée immédiatement aux résultats à hauteur de la dépréciation constatée. Donc, dans notre exemple, la subvention sera entièrement reprise en résultat. L'incidence nette sur le résultat est une perte de 2.000.000 F ($14.000.000 \text{ F} - 12.000.000 \text{ F} = 2.000.000 \text{ F}$ comme dans la première méthode.

C8. Cas spécifiques des subventions non versées

En cas de non-versement d'une subvention comptabilisée lors de son octroi, la créance constatée dans le compte 4494 Etat – subvention d'investissement à recevoir ou 4495 Etat – subvention d'exploitation à recevoir ou 4496 Etat – subvention d'équilibre à recevoir, doit être soldé à son crédit par :

- le débit du compte 6515 Pertes sur créances – autres débiteurs pour les subventions d'exploitation et d'investissement,
- le débit du compte 834 Pertes sur créances HAO pour les subventions d'équilibre.

La subvention d'investissement figurant au passif sera soldée en contrepartie du crédit du compte 799 Reprises de subventions d'investissement.

Section 3.4 Emprunt obligataire

3.4.1 Cadre juridique

Les obligations sont des titres négociables qui dans une même émission confèrent les mêmes droits de créance pour une même valeur nominale (Article 779 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE).

L'émission d'obligations est réservée exclusivement aux sociétés anonymes et au groupement d'intérêt économique (GIE) constitué de sociétés anonymes ayant au moins deux années d'existence et qui ont établi deux bilans régulièrement approuvés par les actionnaires (Article 780 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE).

L'émission d'obligations est interdite aux sociétés anonymes dont le capital n'est pas entièrement libéré (Article 781 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE).

Est interdite l'émission d'obligations à lots (Article 782 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE) : il s'agit d'obligations très réglementées qui rémunèrent l'obligataire via des coupons d'intérêts mais aussi à travers des primes distribuées lors de tirages au sort, ces primes étant très liées à l'activité de la société émettrice (exemple : bons kilométriques distribués en tant que primes lorsque la société émettrice de l'emprunt opère dans le secteur du transport ferroviaire).

L'émission d'obligations est du ressort exclusif de l'assemblée générale des actionnaires qui peut déléguer au conseil d'administration ou, le cas échéant, à l'administrateur général, les pouvoirs nécessaires pour procéder à l'émission d'obligations en une ou plusieurs fois dans le délai de deux ans, et pour en arrêter les modalités (Article 783 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE).

Les obligations peuvent revêtir la forme de titres au porteur ou de titres nominatifs (Article 745 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE).

L'obligation peut être émise à la valeur nominale : on parle d'émission « au pair ».

L'obligation peut également être émise en dessous ou au-dessus du pair.

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.

3.4.2 Caractéristiques des obligations

La valeur nominale est la quote-part de l'emprunt servant de référence pour le calcul des intérêts. Elle est fixée librement par la société émettrice. On parle aussi du « pair ».

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) ou inférieur à la valeur nominale.

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), mais il peut être également supérieur à la valeur nominale.

La prime d'émission représente la différence entre la valeur nominale et le prix d'émission lorsque ce dernier est inférieur à la valeur nominale.

La prime de remboursement constitue le supplément payé par la société émettrice. Son montant est égal à la différence entre le prix de remboursement et le prix d'émission.

3.4.3 Conditions de remboursement

Le remboursement de l'emprunt obligataire peut s'effectuer de plusieurs manières :

- par la méthode de l'amortissement constant : chaque année, un même nombre d'obligations est remboursé. Le montant des intérêts diminue donc d'année en année et les annuités sont décroissantes ;
- par la méthode de l'annuité constante : chaque année, une même somme est consacrée au service global de l'emprunt (remboursement + intérêts). Chaque année, le nombre d'obligations remboursées s'accroît ;
- par amortissement en une échéance unique pour toutes les obligations. On parle de remboursement « in fine ». Chaque année, en attendant cette échéance unique, seul le paiement du coupon est assuré.

3.4.4 Types d'emprunts obligataires

Les catégories d'emprunts obligataires les plus courantes sont :

- l'emprunt obligataire sans prime : l'obligation est émise et remboursée à la 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 (si prix d'émission inférieur à la valeur nominale), une prime de remboursement (si le prix de remboursement est supérieur à la valeur nominale), une double prime (si le prix de remboursement est supérieur au prix d'émission, lui-même inférieur à la valeur nominale) ;
- l'emprunt 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 à tout moment être échangée contre des actions ;

- l'emprunt obligataire « à coupon zéro » : l'obligation n'a pas de coupon annuel. Elle bénéficie en revanche d'une très forte prime d'émission ;
- les obligations à fenêtres : elles offrent une faculté de remboursement anticipé mais avec des pénalités dégressives dans le temps.

3.4.5 Comptabilisation des emprunts à l'émission

- A l'ouverture de la souscription : Débit 47131 Obligataires – Obligations à placer par le crédit du compte 1611 Emprunts obligataires pour le prix d'émission.
- A la souscription de l'emprunt : au fur et à mesure des souscriptions, l'entité constate celles-ci au débit 47132 Obligataires – comptes de souscription pour le prix d'émission par le crédit du compte 47131 Obligataires – Obligations à placer.
- Au versement des fonds : l'entité débite le compte 521 Banques, lors de la libération des fonds, le compte 6316 Frais d'émission d'emprunts, du montant des frais d'émission, par le crédit du compte 47132 Obligataires – Comptes de souscription.

3.4.6 Traitement des charges liées à l'emprunt obligataire

- Prime de remboursement : lors de l'émission de l'emprunt obligataire, la dette constatée au passif du bilan représente le prix d'émission de l'emprunt. Or, le remboursement peut se faire à un prix supérieur à ce dernier. La différence représente la prime de remboursement. Les primes de remboursement sont dans un premier temps présentées en hors bilan à la fin de la souscription de l'emprunt. Dans un deuxième temps, et d'une manière générale, elles sont enregistrées en charge, dans le compte 6714 Primes de remboursement des obligations au prorata des intérêts. Cependant, les primes afférentes à la fraction d'emprunts remboursés ne pouvant continuer à figurer en hors bilan, le SYSCOHADA révisé recommande :
 - pour un emprunt obligataire avec prime de remboursement dont le remboursement est effectué par amortissements constants ou dégressifs (nombre d'obligations annulées) ou annuités constantes (même annuité chaque année pour le service de la dette et des intérêts), la prime de remboursement est étalée sur la durée de l'emprunt au prorata des intérêts courus. Le compte de charges 6714 Primes de remboursement des obligations est débité en contrepartie d'un compte de trésorerie (521 Banques) ;
 - par contre, lorsqu'il s'agit d'un emprunt obligataire avec prime de remboursement et dont le remboursement est « in fine », c'est-à-dire en une fois, à l'échéance de l'emprunt, la prime de

remboursement doit être étalée sur la durée de l'emprunt au prorata des intérêts courus. Le compte 6714 Primes de remboursement sera débité en contrepartie du compte 1661 Intérêts courus sur emprunts obligataires.

- Les frais d'émission d'emprunts généralement constitués des frais de publicité, des commissions bancaires, coût d'impression des titres... sont comptabilisés en charges 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.

3.4.7 Traitement comptable du service de l'emprunt

- Lorsque les échéances ne coïncident pas avec la clôture de l'exercice, les intérêts courus sont débités dans le compte 6711 Intérêts des emprunts obligataires ordinaires par le crédit du compte 1611 Intérêts courus sur emprunts obligataires. Cette écriture est ensuite contrepassée à l'ouverture de l'exercice suivant.

Lors du paiement des intérêts et des obligations à rembourser, les comptes 1611 Emprunts obligataires ordinaires et 6711 Intérêts des emprunts obligataires sont débités par le crédit d'un compte de trésorerie.

- La société émettrice d'un emprunt obligataire dont les obligations sont cotées peut aussi racheter aux obligataires les obligations qu'ils souhaitent céder pour ensuite les annuler. Cette opération est effectuée le plus souvent lorsque le cours de Bourse des obligations est inférieur à la valeur de remboursement. La société émettrice dégage alors un gain qui est comptabilisé au crédit du compte 841 Produits HAO.

Schématiquement, le compte 5031 Obligations émises par la société et rachetées par elle est débité par le crédit d'un compte de trésorerie. Lors de l'annulation des obligations, le compte 161 Emprunts obligataires ordinaires est soldé en contrepartie, au crédit, du compte 5031 Obligations émises par la société et rachetées par elle, et du compte 841 Produits HAO.

3.4.8 Exemples d'application relatifs à des emprunts ordinaires extraits du guide d'application du SYSCOHADA révisé

A) Emprunt obligataire avec prime de remboursement (remboursement par amortissement constant)

Enoncé : Le 1^{er} janvier N, une société a émis un emprunt obligataire aux conditions suivantes :

- Nombre d'obligations émises : 10 000

- Valeur nominale : 5 000
- Prix d'émission : 4 900
- Prix de remboursement : 5 100
- Taux d'intérêt : 5%
- Modalités de remboursement : amortissement constant sur 4 ans, donc 2 500 obligations chaque fin d'année.
- Date des échéances : 31/12/N – 31/12/N + 1 – 31/12/N + 2 – 31/12/N + 3

Solution : Tableau de remboursement de l'emprunt

Exercices	Obligations vivantes (1)	Charges d'intérêts (2) = [(1) x 5 000] x 5%	Amortissement		Annuités versées (5) = (2) + (4)
			Nombre d'obligations (3)	Valeur de remboursement (4) = (3) x 5 100	
N	10 000	2 500 000	2 500	12 750 000	15 250 000
N+1	7 500	1 875 000	2 500	12 750 000	14 625 000
N+2	5 000	1 250 000	2 500	12 750 000	14 000 000
N+3	2 500	625 000	2 500	12 750 000	13 375 000
		6 250 000	10 000	51 000 000	57 250 000

Tableau de paiement des primes de remboursement

Exercices	Calcul primes de remboursement	Montant
N	2 500 x (5 100 – 4 900) =	500 000
N + 1	2 500 x (5 100 – 4 900) =	500 000
N + 2	2 500 x (5 100 – 4 900) =	500 000
N + 3	2 500 x (5 100 – 4 900) =	500 000
		2 000 000

Ecritures comptables relatives à la souscription et à la réception des fonds le 1^{er} janvier N

Ouverture de la souscription

Compte 47131 Obligataires –
Obligations à placer (10 000 x
4 900)

Débit :	
49 000 000	

Compte 1611 Emprunts
obligataires ordinaires

	Crédit :
	49 000 000

Souscription de l'emprunt

Compte 47132 Obligataires
– Comptes de souscription

Débit :	
49 000 000	

Compte 47131 Obligataires
– Obligations à placer

	Crédit :
	49 000 000

Réception des fonds

Compte 521 Banques

Débit :	
49 000 000	

Compte 47132 Obligataires –
Comptes de souscription

	Crédit :
	49 000 000

Constatation des frais d'émission

Compte 6316 Frais d'émission
d'emprunts

Débit : 750 000	
-----------------	--

Compte 521 Banques

	Crédit : 750 000
--	------------------

Écriture comptable relative au règlement de la première annuité le 31/12/N

Compte 1611 Emprunts
obligataires ordinaires

Débit : 12 250 000

Compte 521 Banques

Crédit : 15 250 000

Compte 6711 Charges d'intérêts

Débit : 2 500 000

Compte 6714 Primes de
remboursement des obligations

Débit : 500 000

Écriture comptable relative au règlement de la deuxième annuité le 31/12/N + 1

Compte 1611 Emprunts
obligataires ordinaires

Débit : 12 250 000

Compte 521 Banques

Crédit : 14 625 000

Compte 6711 Charges d'intérêts

Débit : 1 875 000

Compte 6714 Primes de remboursement des
obligations

Débit : 500 000

B) Emprunt obligataire avec prime de remboursement (remboursement in fine)

Enoncé : une entité a émis un emprunt obligataire de 1^{er} janvier N pour un montant de 50 000 000 F (5 000 obligations de valeur nominale 10 000 F) au prix d'émission de 9 500 F, remboursable in fine le 31/12/N + 4 à 10 500 F par obligation. Les intérêts payables à terme échus le 31 décembre de chaque année sont calculés au taux annuel de 6%.

Solution :

Le tableau d'amortissement de l'emprunt et le tableau de répartition des primes de remboursement se présentent comme suit :

Tableau de remboursement de l'emprunt

	Obligations vivantes (1)	Charges d'intérêts (2) = [(1) x 10 000] x 6%	Amortissement		Annuités versées (5) = (2) + (4)
			Nombre d'obligations (3)	Valeur de remboursement (4) = (3) x 10 500	
N	5 000	3 000 000			3 000 000
N+1	5 000	3 000 000			3 000 000
N+2	5 000	3 000 000			3 000 000
N+3	5 000	3 000 000			3 000 000
N+4	5 000	3 000 000	5 000	52 500 000	55 500 000
		15 000 000	5 000	52 500 000	67 500 000

Tableau de rattachement des primes de remboursement

Les primes de remboursement s'élèvent globalement à 5 000 x (10 500 – 9 500) = 5 000 000 F

Exercices	Rattachement des primes de remboursement	Montant
N	5 000 000 x (3 000 000 / 15 000 000) =	1 000 000
N+1	5 000 000 x (3 000 000 / 15 000 000) =	1 000 000
N+2	5 000 000 x (3 000 000 / 15 000 000) =	1 000 000
N+3	5 000 000 x (3 000 000 / 15 000 000) =	1 000 000
N+4	5 000 000 x (3 000 000 / 15 000 000) =	1 000 000
		5 000 000

Ecritures comptables relatives à la souscription et à la réception des fonds le 1^{er} janvier N

Ouverture de la souscription

Compte 47131 Obligataires –
Obligations à placer (5 000 x
9 500)

Débit :	
47 500 000	

Compte 1611 Emprunts
obligataires ordinaires

	Crédit :
	47 500 000

Souscription de l'emprunt

Compte 47132 Obligataires
– Comptes de souscription

Débit :	
47 500 000	

Compte 47131 Obligataires
– Obligations à placer

	Crédit :
	47 500 000

Réception des fonds

Compte 521 Banques

Débit :	
47 500 000	

Compte 47132 Obligataires –
Comptes de souscription

	Crédit :
	47 500 000

Ecritures de chaque fin d'année : fin N / fin N + 1 / fin N + 2 / fin N + 3

Règlement des intérêts

Compte 6711 Charges
d'intérêts

Débit :	
3 000 000	

Compte 521 Banques

	Crédit :
	3 000 000

Rattachement de la prime de remboursement

Compte 6714 Primes de
remboursement des
obligations

Débit :
1 000 000

Compte 1661 Intérêts
courus sur emprunts
obligataires

Crédit :
1 000 000

Après passage des écritures en fin N + 3, le compte 1661 Intérêts courus sur emprunts obligataires, dont le solde est créditeur, enregistre un cumul de primes de remboursement de $1\,000\,000 \times 4 = 4\,000\,000$ F.

Il convient, en fin N + 4, d'assurer le service des intérêts et de rembourser toutes les obligations en une seule fois (in fine).

Ecritures comptables en fin N + 4 : service des intérêts et remboursement des obligations

Compte 1611 Emprunts
obligataires ordinaires

Débit : 47 500 000

Compte 521 Banques

Crédit : 55 500 000

Compte 6711 Charges d'intérêts N + 4

Débit : 3 000 000

Compte 6714 Primes de
remboursement des obligations N + 4

Débit : 1 000 000

Compte 1661 Intérêts courus sur
emprunts obligataires

Débit : 4 000 000

3.4.9 Les valeurs mobilières composées

A) Rappel du cadre juridique

Les valeurs mobilières composées n'avaient jusqu'alors fait l'objet d'aucune réglementation spécifique tant au plan juridique qu'au plan comptable. C'est désormais chose faite. Les sociétés par actions peuvent émettre des valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution d'autres titres de créances (Article 822 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE).

Ces émissions sont autorisées par l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires qui doit respecter les dispositions relatives à l'augmentation de capital de la société anonyme.

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 ces valeurs mobilières donnent droit (Article 587-2 de l'Acte uniforme sur le droit des sociétés commerciales).

La société émettrice de valeurs mobilières composées donnant accès au capital ne peut, à compter de la date d'émission :

- modifier sa forme ou son objet, sauf autorisation du contrat d'émission ou accord de l'assemblée générale des titulaires de ces valeurs mobilières composées,
- amortir le capital,
- créer des actions de préférence entraînant une modification des règles de modification 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 le contrat d'émission ou l'assemblée générale des titulaires de ces valeurs mobilières.

Elle doit également prendre des mesures nécessaires à la protection des droits des porteurs de valeurs mobilières donnant accès au capital si elle décide de procéder à l'émission de nouveaux titres de capital avec droit préférentiel de souscription réservé à ses actionnaires, distribuer des réserves, modifier la répartition de ses bénéfices par la création d'actions de préférence.

B) Valeurs mobilières complexes donnant accès au capital

B1. Obligations remboursables en actions (ORA)

Leur remboursement s'effectue par la remise d'actions de la société émettrice dans un rapport déterminé dès l'émission des obligations.

Les titres sont inscrits dès leur émission au crédit du compte 1613 Emprunts obligataires remboursables en actions.

Les intérêts sont servis de manière habituelle et il n'y a 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 du compte 1054 Prime de conversion.

B2. Les obligations convertibles ou échangeables en actions (OCA ou OEA)

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 (OEA). 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.

- Les OCA sans prime de remboursement

Les principes de comptabilisation sont identiques à ceux des obligations remboursables en actions sauf que le compte crédité est le compte 1612 Emprunts obligataires convertibles.

- Les OCA avec prime de remboursement

Lors de l'émission des obligations, seul le prix d'émission est constaté dans le compte 1612 Emprunts obligataires convertibles, et la prime de remboursement n'est ni comptabilisée ni étalée.

Une provision pour risque de devoir payer la prime, en cas de non-conversion (donc en cas de remboursement en numéraire des obligations) est constatée à la clôture de l'exercice d'émission de l'emprunt et aux clôtures suivantes si la probabilité de non-conversion, en fonction du marché, est grande. La probabilité de conversion pourra être appréciée notamment par rapport à la volatilité du marché de l'action, de sa tendance récente, et de l'échéance plus ou moins lointaine du remboursement de l'obligation. Toutefois, si le cours ou la valeur de l'action à la clôture de l'exercice est inférieure à la valeur actualisée du remboursement de l'obligation, une provision devra nécessairement être comptabilisée. En ce qui concerne le

montant de la provision, l'entité a le choix, soit de provisionner la prime totale, soit d'en déterminer le montant 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. La provision doit être constatée au crédit du compte 19 Provisions pour risques et charges en contrepartie du compte 69 Dotation aux provisions. Elle est reprise dans le compte 79 Reprises de provisions pour risques et charges en cas de conversion des obligations en actions.

Exemple pratique d'emprunt obligataire convertible en actions avec prime de remboursement extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé

Énoncé : une entité émet le 1^{er} janvier N, 25 000 obligations de valeur nominale 15 000 F convertibles en actions à chaque date anniversaire de l'émission, à partir de deux ans ou remboursables en numéraire au terme de 6 ans. Les obligations sont émises à 13 000 F, d'où une prime de remboursement par obligation de 2 000 F pour celles qui seront remboursées. Les 25 000 obligations sont totalement souscrites le même jour par un fonds d'investissement. Le rapport d'échange se fait sur la base de 4 obligations contre 3 actions de valeur nominale 10 000 F. Le 1^{er} janvier N + 2, les porteurs de 4 000 obligations demandent leur conversion en actions et aucune obligation n'a été remboursée à cette date. L'entité prend l'option de provisionner la totalité de la prime de remboursement.

Solution :

Écritures comptables lors de la souscription le 1^{er} janvier N des 25 000 obligations à 13 000 F = 325 000 000 F

Compte 521 Banques	Compte 1612 Emprunts obligataires convertibles
Débit :	Crédit :
325 000 000	325 000 000

Constatation de la provision pour risques le 31/12/N pour la totalité de la prime de remboursement, soit $25\,000 \times (15\,000 - 13\,000) = 50\,000\,000\text{ F}$

Compte 69 Dotation aux provisions	Compte 19 Provisions pour risques et charges
Débit : 50 000 000	Crédit : 50 000 000

Conversion de 4 000 obligations en actions de 10 000 F chacune le 1^{er} janvier N + 2. La conversion donnera lieu à la création de 3 000 actions de 10 000 F, soit une augmentation de capital de $3\,000 \times 10\,000\text{ F} = 30\,000\,000\text{ F}$. L'annulation des 4 000 obligations souscrites à 13 000 F génère une prime de conversion de : $(4\,000 \times 13\,000) - 30\,000\,000\text{ F} = 22\,000\,000\text{ F}$.

<p>Compte 1612 Emprunts obligataires convertibles</p> <hr/> <p>Débit : 52 000 000</p>	<p>Compte 1013 Capital souscrit, appelé, versé, non amorti</p> <hr/> <p>Crédit : 30 000 000</p>
<p>Compte 1054 Prime conversion</p> <hr/> <p>Crédit : 22 000 000</p>	

Ecriture comptable le 31/12/N+2 de reprise partielle de la provision pour risques et charges, soit $4\,000 \times (15\,000 - 13\,000) = 8\,000\,000\text{ F}$, correspondant à la prime de remboursement que l'entité n'aura pas à verser les 4 000 obligations converties en actions.

<p>Compte 19 Provisions pour risques et charges</p> <hr/> <p>Débit : 8 000 000</p>	<p>Compte 79 Reprises de provisions pour risques et charges</p> <hr/> <p>Crédit : 8 000 000</p>
--	---

- Les obligations à bons de souscription d'actions (OBSA)

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 et 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.

- Les 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 autonomes est comptabilisé au débit d'un compte de trésorerie par le crédit du compte 1051 Prime d'émission. Cette affectation est définitive même en cas de péremption des bons.

- C) Valeurs mobilières complexes donnant droit à l'attribution de titres de créances

C1. 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 au taux du marché avec comme contrepartie l'engagement de procéder ultérieurement à une émission d'obligations à un taux plus élevé.

Lors de la souscription du premier emprunt, l'emprunt est enregistré comme un emprunt classique. La contrepartie des bons est inscrite au crédit du compte 4719 Bons de souscription d'obligations.

Lors de l'exercice des bons, le nouvel emprunt est émis conformément aux dispositions classiques, et le compte 4719 Bons de souscription d'obligations est débité par le crédit du compte 7745 Revenus des obligations, et étalé sur la durée du nouvel emprunt de façon linéaire.

A la date de péremption, le montant des bons non exercés est rapporté au résultat par le biais du compte 7745 Revenus des obligations.

C2. Bons de souscription d'obligations autonomes

Lors de l'émission de ces bons autonomes, l'entité émettrice débite un compte de trésorerie 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 de façon linéaire sur la durée de l'emprunt obligataire.

A la date de péremption, le montant des bons non exercés est rapporté au résultat par le biais du compte 7745 Revenus des obligations.

3.4.10 Autres emprunts obligataires

A) Obligations à coupons 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 au crédit du compte 1618 Autres emprunts obligataires pour les prix d'émission. La prime de remboursement est assimilée à des intérêts capitalisés au taux actuariel à la date d'émission. Ainsi, à la clôture de chaque exercice, la prime de remboursement est étalée au prorata des « intérêts courus » au débit du compte 6714 Primes de remboursement des obligations par le crédit du compte 1661 Intérêts courus sur emprunts obligataires. Ce dernier sera soldé à l'échéance des obligations en même temps que le compte 1618 Autres emprunts obligataires par le crédit d'un compte de trésorerie.

B) Obligations à fenêtres

Il s'agit d'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.

Section 3.5 Coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site

3.5.1 Principes généraux

Les dépenses de remise en état de 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, que la sortie de ressources est probable, et que son coût peut être mesuré de manière fiable.

Dans ce cas, et s'inspirant des dispositions de la norme comptable internationale IAS 37, une provision (passif externe) doit être constatée :

- pour le montant total actualisé de la dépense, dès la date de l'installation de l'immobilisation en cas de dégradation immédiate, avec pour contrepartie la constatation, à l'actif, d'une immobilisation corporelle (dite actif de démantèlement) ;
- 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 de l'exercice, avec en contrepartie la constatation en compte de résultat d'une charge.

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. C'est encore le cas d'une exploitation pétrolière, source à la fois d'une dégradation immédiate au titre de la construction de la plate-forme, de derricks, d'oléoducs, qui devront être démantelés et, d'autre part, d'une dégradation progressive au titre du creusement du puits au fur et à mesure de son exploitation.

Ces dispositions du SYSCOHADA révisé s'appliquent, sans que cette liste soit exhaustive, non seulement aux industries extractives (exploitation pétrolière, exploitation minière), mais aussi aux industries chimiques au titre de la dépollution des sols et aux sociétés de télécommunications qui ont l'obligation de démantèlement de leurs antennes –relais.

3.5.2 Dégradation immédiate

Il s'agit des cas pour lesquels dès la réalisation de l'installation, du fait même de sa construction, l'obligation de démantèlement existe. Ainsi, l'obligation de démantèlement d'une plate-forme pétrolière existe-elle dès sa construction, quand bien même, au mieux, son exploitation n'aurait pas commencé et, au pire, qu'elle ne sera jamais mise en service. Il en est de même par exemple de la construction d'une centrale nucléaire.

A) Principe de comptabilisation

Le montant des coûts de démantèlement doit être comptabilisé comme un composant de l'immobilisation principale – Démantèlement, enlèvement et restauration du site - pour son évaluation initiale, par le crédit du compte 1984 Provisions pour démantèlement et remise en état.

Cette écriture se présente comme suit :

Compte 24111 Plate-forme – Composant démantèlement et enlèvement	Compte 1984 Provisions pour démantèlement et restauration de sites
_____	_____
Débit : X	Crédit : X

Ce composant sera amorti de façon linéaire, sur la durée d'exploitation du site, et la provision sera reprise en compte de résultat lorsque les dépenses seront engagées pour démanteler, enlever et restaurer le site.

B) Evaluation initiale des coûts de démantèlement

L'évaluation de la provision, au passif, et du composant, à l'actif, correspond aux coûts directement attribuables aux opérations de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site 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 dans cette estimation des événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant des coûts nécessaires à l'extinction de son obligation (évolution attendue de la technologie ou des coûts, nouvelles réglementations).

C) Actualisation du montant de la provision

Lorsque l'effet de la valeur temps est significatif, ce qui devrait être le cas car les domaines d'activité concernés présentent des durées d'exploitation d'au moins dix (10) ans, le montant de la provision, au passif, et sa contrepartie à l'actif, doivent être actualisés.

Comment déterminer un taux d'actualisation adéquat ?

- Le SYSCOHADA révisé précise que 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. Dans ce dernier cas, le taux ne doit pas refléter les risques d'exploitation liés à l'activité si ces risques ont déjà été pris en compte dans la détermination des flux de trésorerie prévisionnels.

Les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent sont effectués par rapport à un taux sans risque de type « Obligations d'Etat » sur une maturité comparable au passif actualisé.

En ce qui concerne le risque lié au passif, il y aurait deux manières de l'approcher :

- Déterminer les flux de trésorerie de l'activité de l'entité en incorporant le risque dans l'estimation des flux de trésorerie. Si les risques sont incorporés dans l'estimation des flux de trésorerie, alors le taux d'actualisation à retenir serait le taux sans risque avant impôt.
- Si les flux de trésorerie ne reflètent pas le risque lié au passif, l'identification du Bêta du secteur et la prise en compte de la prime de risque du marché devraient être deux indicateurs venant se rajouter au taux sans risque, permettant de déterminer le taux d'actualisation à retenir pour actualiser les coûts de démantèlement. On aurait ainsi :

Taux d'actualisation = $i + \text{prime de risque du marché boursier} \times \text{Bêta du secteur}$ avec $i = \text{taux sans risque (obligations d'Etat à maturité comparable au passif actualisé)}$.

Sur les marchés connus, la prime de risque varie autour de 8% à 10% et peut monter jusqu'à 25% sur les marchés avec une grande incertitude.

- Une autre approche consisterait à raisonner de la manière suivante : si l'on sait que l'on doit devoir dépenser une somme S dans T années au titre des coûts de démantèlement, on peut « mettre de côté » et placer un montant P aujourd'hui qui rapportera un taux moyen r chaque année. L'objectif serait d'avoir un montant de provision afin que : $P \times (1+r)^T = S$. On retiendrait r comme taux d'actualisation.

Au fur et à mesure du passage du temps, le montant de la provision doit être désactualisé. Cette désactualisation doit être enregistrée en charges financières, au débit du compte 6971 Dotations aux provisions financières pour risques et charges.

D) Variation de l'évaluation des coûts de démantèlement existants

Au cours de la période d'exploitation de l'immobilisation, l'estimation de la valeur nominale du montant de la provision peut faire l'objet d'ajustements résultant :

- de changements dans la réglementation imposant ou allégeant certaines obligations,
- changements en matière d'évolutions technologiques,

- d'une réestimation du montant des ressources pour éteindre l'obligation en fin de période d'exploitation,
- d'une variation du taux d'actualisation.

Les variations du montant de la provision doivent être ajoutées ou déduites du montant de l'actif concerné (actif sous-jacent et composante de démantèlement) au cours de l'exercice au cours duquel le changement d'estimation a lieu. Plusieurs cas de figure peuvent se produire :

- si le changement d'estimation revient à augmenter la provision, cette variation entraînera de manière concomitante une augmentation de l'actif de démantèlement et une révision prospective de son plan d'amortissement ;
- si le changement d'estimation revient à diminuer la provision, cette diminution s'opère comme suit :
 - reprise du montant de la provision par le crédit de l'actif de démantèlement,
 - pour le surplus éventuel, par le crédit de l'actif sous-jacent lui-même,
 - si la diminution du montant de la provision excède la valeur nette comptable de l'actif total (actif sous-jacent et actif de démantèlement), l'excédent doit être comptabilisé en produit d'exploitation.

E) Prise en charge totale ou partielle par des tiers des coûts de démantèlement

Les entreprises ayant des obligations liées à la fermeture ou à la réhabilitation d'un site peuvent cotiser à un fonds de gestion ou à un organisme d'assurance afin que ce dernier rembourse, à terme les coûts de mise hors service ou de remise en état lorsqu'ils seront encourus. Les collectivités locales ou certains clients peuvent également prendre en charge tout ou partie de ces coûts. Dans tous les cas, l'entreprise n'est pas dégagée (même partiellement) de son obligation.

Le SYSCOHADA révisé prend la position suivante :

- la provision pour coûts de démantèlement et de remise en état doit être comptabilisée en totalité au passif,
- et en vertu du principe de non-compensation, un actif de démantèlement est constitué à l'actif pour les coûts revenant à l'entité, et une créance est comptabilisée distinctement à l'actif pour la part prise en charge par les tiers.

L'actualisation porte sur le montant total de la provision, et la charge financière de désactualisation, au fur et à mesure du passage du temps, porte sur la totalité de la provision.

La créance sur les tiers doit être actualisée et les résultats de la désactualisation doivent être enregistrés en résultat financier.

La charge d'amortissement porte sur la quote-part de démantèlement restant à la charge de l'entité.

F) Exemples appliqués aux dégradations immédiates

Exemple 1 :

Enoncé : une entreprise exploite depuis une dizaine d'année une usine qui traite des métaux lourds. L'entreprise a toujours scrupuleusement respecté la réglementation anti-pollution en installant des filtres sur ses cheminées. Malgré cela, les rejets dans l'atmosphère ont gravement contaminé les sols dans un rayon de 10 km autour de l'usine. Or, une nouvelle loi va prochainement être votée obligeant l'entreprise à participer à la décontamination des sols. Le coût de la décontamination pour l'entreprise est estimé à 90.000.000 F étalés sur 3 ans.

Solution :

L'événement générateur est la pollution des sols, et l'obligation résulte de cette nouvelle loi dont le vote est quasi-certain.

Le paiement du coût de la décontamination devant avoir lieu sur 3 ans, l'entreprise peut opter pour ne pas actualiser ce coût estimant l'écart non significatif. Si le taux d'intérêt applicable à l'entreprise est de 6%, l'actualisation de ces dépenses s'élèverait à :

$$30.000.000 \text{ F} + 30.000.000 / (1,06) + 30.000.000 / (1,06)^2 = 85.000.000 \text{ F}$$

L'entreprise pourra, soit provisionner en coûts de restauration de sites un montant de 90.000.000 F, soit le montant actualisé.

Exemple 2 extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé :

Enoncé : une entité a acquis le 02 janvier 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'utilisation s'élève, sur la base d'une estimation à date, à 10.000.000 F. Le taux d'actualisation est de 12%.

Solution :

Le coût d'acquisition du matériel s'élève à 200.000.000 F + la valeur actualisée des coûts de démantèlement. Cette valeur actualisée s'établit à : $10.000.000 / (1,12)^{10} = 3.219.732$ F. En définitive, le coût du matériel industriel s'élève à $200.000.000 + 3.219.732 = 203.219.732$ F et se présente comme suit en comptabilité :

24111 Matériel industriel X – Actif de support : 200.000.000

24112 Matériel industriel – Actif de démantèlement : 3.219.732

Ecritures comptables le 02 janvier N, lors de l'acquisition du matériel

Compte 24111 Matériel industriel – Actif de support	Compte 4812 Fournisseurs d'immobilisations corporelles
Débit : 200.000.000	Crédit : 200.000.000
Compte 24112 Matériel industriel – Actif de démantèlement	Compte 1984 Provisions pour démantèlement et restauration de sites
Débit : 3.219.732	Crédit : 3.219.732

A la clôture de l'exercice, il doit être procédé aux dotations aux amortissements à la fois de l'actif de support ($200.000.000 / 10 = 20.000.000$ F), de l'actif de démantèlement ($3.219.732 / 10 = 321.973$ F), mais également à l'ajustement de la provision pour démantèlement lié au passage du temps (à la désactualisation).

Cette désactualisation peut s'obtenir de deux manières :

- $3.219.732 \times 12\% = 386.368$ F

- $3.219.732 - [10.000.000 / (1,12)^9] = 3.219.732 - 3.606.100 = 386.368$ F

La désactualisation de la provision sera enregistrée en charges financières comme suit :

Compte 6971 Dotation aux provisions financières pour risques et charges	Compte 1984 Provisions pour démantèlement et restauration de sites
Débit : 386.368	Crédit : 386.368

3.5.3 Dégradation progressive

Dans cette situation, c'est l'exploitation même du site qui occasionne la dégradation : cette dernière naît progressivement, au fur et à mesure de l'exploitation et son intensité dépend du niveau d'activité. Il en est ainsi par exemple des sites d'extraction de ressources naturelles (mines, carrières, gravières, puits de pétrole) 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 pour restauration de sites, il n'y a pas lieu de comptabiliser un actif.

A noter que la dotation aux provisions comptabilisée dans le compte 6911 Dotation aux provisions d'exploitation pour risques et charges, en contrepartie, au passif, de la provision pour remise en état, entre dans le coût des stocks produits au cours de l'exercice (exemple des matériaux extraits de la mine).

Dans certains cas, une dégradation progressive est précédée d'une dégradation immédiate.

Exemple : une entreprise pétrolière a obtenu une concession d'exploitation d'un gisement. Le contrat stipule qu'elle devra, à l'issue de la période d'exploitation, reboucher le puits d'extraction et réparer les dégâts occasionnés par son activité. Le coût de restauration du site est estimé à 60.000.000 F, dont 80% imputables au rebouchage du puits et au démantèlement des installations et 20% à l'exploitation. Au 31 décembre N, le puits est creusé, les installations sont édifiées et la production est sur le point de commencer. L'exploitation doit normalement durer 10 ans.

Seuls les dégâts déjà réalisés au titre des dégradations immédiates doivent être provisionnés en contrepartie d'un actif de démantèlement. Pour un taux d'actualisation de 7%, la provision à constituer au 31 décembre N serait de : $(60.000.000 \text{ F} \times 80\%) / (1,07)^{10} = 24.400.000 \text{ F}$.

La dégradation progressive serait quant à elle à reconnaître à partir du 31 décembre N+1, sur la base actualisée des 20% restants, et sur la base d'un étalement sur 9 ans.

3.5.4 Aspects fiscaux

Les traitements comptables évoqués ci-dessus au sujet d'un thème nouveau en droit comptable de l'OHADA sont susceptibles de donner lieu à des traitements fiscaux disparates selon les juridictions fiscales des différents Etats-parties.

Se posera la question de la déductibilité ou non :

- de la dotation aux amortissements de l'actif de démantèlement (comptes 6813),
- de la dotation aux provisions financières pour risques et charges qui constate la désactualisation de la provision (compte 6971),
- de la dotation aux provisions d'exploitation pour risques et charges, dotation qui enregistre la charge de dégradation progressive imputable à l'exercice clos (compte 6911).

Les Codes des impôts 2018 de certains Etats-parties ont déjà indiqué la non-déductibilité des dotations aux amortissements pratiquées sur les actifs de démantèlement. Il devrait en être de même pour la charge financière liée à la désactualisation de la provision pour démantèlement.

La charge constatée annuellement lors des dégradations progressives pourrait également être considérée comme non déductible en raison de son caractère de provisions pour risques. Son coût étant incorporable aux coûts de production des stocks extraits, les administrations fiscales pourraient exiger leur incorporation dans le coût de production.

La solution éventuelle, dans les activités extractives, pourrait être la constitution d'un fonds alimenté tout le long de l'exploitation comme le prévoient certaines législations. Ces législations imposent la constitution totale de ce fonds sous contrôle conjoint de l'Etat et du titulaire du permis avant que l'exploitation n'ait atteint 70% des réserves estimées. La constitution de ce Fonds (qui pourrait être faite à un rythme différent des charges de provisions) donne lieu à des décaissements de l'opérateur pour alimenter le fonds.

Il convient de préciser que la constitution de ce fonds ne dégage pas la responsabilité de l'entité sur qui l'obligation de démantèlement et de remise en état du site pèse. La position du SYSCOHADA révisé à ce sujet est rappelée dans le paragraphe E ci-dessus.

Pour les entités appelées à établir des états financiers consolidés, l'incidence des coûts de démantèlement en matière d'impôts différés est traitée au Chapitre 3 de la troisième partie du présent ouvrage, section 3.4.

3.5.5 Décomptabilisation des coûts de démantèlement et de remise en état

Cette extinction de l'obligation ne peut survenir que dans deux cas :

A) 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, le compte 1984 Provisions pour démantèlement et remise en état doit être débité par le crédit :

- du compte 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 sous-jacente,
- du compte 7971 Reprises sur provisions financières pour risques et charges, pour la quote-part de la provision relative aux charges de désactualisation.

La cession de l'immobilisation sous-jacente et de son composant, l'actif de démantèlement, suit les règles générales de cession des immobilisations corporelles.

B) Engagement des coûts

Au terme de la durée d'exploitation du site, l'entité a l'obligation d'engager les travaux de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état des sites.

Lors de l'engagement des coûts :

- les coûts sont comptabilisés au débit du compte 6244 Charges de démantèlement et de remise en état par le crédit des comptes fournisseurs / 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, est soldée par le crédit :

- du compte 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 sous-jacente,
- du compte 7971 Reprises sur provisions financières pour risques et charges, pour la quote-part de la provision relative aux charges de désactualisation.

L'impact de cette opération en fin d'exploitation sur le résultat comptable de l'exercice est nul. S'il n'y a pas eu de revenus, le résultat de la période sera déficitaire en raison des autres dépenses n'ayant pas fait l'objet de constitution de provisions en phase d'exploitation.

3.5.6 Première application du SYSCOHADA révisé

Le SYSCOHADA révisé précise dans son chapitre 41 consacré à la première application du nouveau référentiel, concernant les provisions pour démantèlement, ce qui suit : « Les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices constituées antérieurement à l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, doivent être soldées.

S'il s'agit d'une provision pour démantèlement et restauration des sites, la provision existante doit être transférée dans le compte 1984 Provisions pour démantèlement et remise en état. L'estimation des coûts de 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 ».

Nous comprenons que l'ancienne provision doit être transférée dans le compte 1984 Provisions pour démantèlement et remise en état et qu'il doit être procédé à la date du 1^{er} janvier 2018, ou au cours de l'exercice 2018, et ce, bien avant la clôture des comptes de l'exercice 2018, à une réestimation du coût total de démantèlement et de remise en état du site. Seul le complément de la provision donnerait lieu à la reconnaissance d'un actif de démantèlement à l'actif du bilan.

Exemple de mise en œuvre des dispositions transitoires :

Enoncé :

A l'ouverture de l'exercice 2018 figurait dans le compte 197 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices, une ancienne provision de 20.000.000 destinée au coût de démantèlement d'une usine chimique dont la durée résiduelle d'activité est de 10 ans. Au 1^{er} janvier 2018, date d'entrée en vigueur du nouveau référentiel, les coûts estimés, suivant la démarche préconisée par le SYSCOHADA, indiquent un coût global actualisé à supporter dans 10 ans de 30.000.000.

Solution :

Suivant les dispositions transitoires, les écritures à enregistrer se présenteraient de la manière suivante :

Transfert le 1^{er} janvier 2018 de la provision antérieure

Compte 197 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices	Compte 1984 Provisions pour démantèlement et remise en état
Débit : 20.000.000	Crédit : 20.000.000

Mise à jour, en fin d'exercice 2018, de la provision pour démantèlement, et constitution d'un actif de démantèlement égal à la différence entre la provision existant à l'ouverture et le montant mis à jour.

Compte 23111 Bâtiment industriel – Actif de démantèlement	Compte 1984 Provisions pour démantèlement et remise en état
Débit : 10.000.000	Crédit : 10.000.000

Section 3.6 Engagements de retraite et autres avantages assimilés

Dans l'ancien référentiel comptable de l'OHADA, les entités avaient le choix d'inscrire ou non leurs obligations en matière d'indemnités de départ à la retraite sous forme d'une provision au passif du bilan. L'évaluation de ces engagements était certes obligatoire, sans aucune référence précise à des modes de calcul, mais les montants obtenus pouvaient, soit être présentés dans les engagements hors bilan, soit inscrits dans les provisions, au passif du bilan.

Les pratiques étaient plutôt diverses en la matière, et l'on observait que d'une manière générale, ce sont les filiales de groupes établissant des comptes consolidés qui présentaient leurs engagements au passif de leur bilan.

En matière de mode de calcul des engagements, les deux tendances qui se dégageaient faisaient la part entre les filiales de groupes qui utilisaient des modes de calcul de leurs engagements proches de la norme comptable internationale IAS 19, et les autres entités qui utilisaient sans actualisation le

barème des indemnités de départ prévues par la convention collective en vigueur dans l'Etat-partie.

Les dispositions prescrites par le SYSCOHADA révisé s'inspirent de celles de la norme comptable internationale IAS 19, elle-même révisée en juin 2011.

Au titre de l'application de cette disposition aux établissements de crédit, l'article 4 de la décision n°357-11-2016 instituant le PCB révisé, dispose que « les dispositions comptables de droit commun sont applicables aux établissements de crédit lorsqu'elles ne sont pas en opposition avec celles du PCB révisé et de ses instructions d'application ». Les dispositions relatives aux engagements de retraite et autres avantages assimilés relèvent de cette catégorie de dispositions comptables de droit commun applicables.

3.6.1 Définition et champ d'application

Les présentes dispositions concernent l'engagement d'une entité sur un montant de prestation à verser à ses salariés au moment de leur départ à la retraite, sous forme d'un capital ou d'une rente et pouvant résulter de dispositions législatives, d'une convention collective, d'un accord d'entreprises, ou des clauses d'un contrat. Elles couvrent donc, outre les indemnités de fin de carrière, les régimes de retraite complémentaires des cadres et cadres-dirigeants mis en place en interne.

Ces dispositions ne laissent plus le choix aux entités : ces engagements doivent être constatés sous forme de provisions au passif de leur bilan pour l'ensemble du personnel actif et pour les rentes à verser au personnel à la retraite.

En matière de calcul, seules les entités faisant appel public à l'épargne doivent utiliser une méthode de calcul actuarielle s'inspirant de la norme IAS 19. Les autres entités peuvent, sur option, utiliser cette même méthode actuarielle, ou tout mode de calcul simplifié ne faisant pas appel à des données démographiques et/ou financières, qui ne tiennent pas compte des probabilités de départ et de décès, et qui ne tiennent pas compte des taux de croissance des rémunérations.

Toutes informations utiles sur le mode de calcul retenu doivent bien entendu être fournies dans les Notes annexes.

3.6.2 Evaluation des engagements de retraite

A) Principes généraux et formule de calcul

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. Cet engagement 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 verser ces droits. Il s'agit d'une prestation définie.

La formule générale de calcul de la valeur actuelle de l'obligation à la clôture de l'exercice se présente comme suit :

$$\text{ENGAGEMENT} = S \times N \times A_a/A_t \times P_p \times P_s \times (1 + t)^{-n} \times (1 + T)$$

S = salaire au moment du départ

S = salaire à la clôture de l'exercice x (1 + taux annuel de progression des salaires)ⁿ

Avec n = nombre d'années d'activité avant l'âge de départ à la retraite

Le salaire en fin de carrière peut se déterminer comme suit = Salaire actuel (1 + i)ⁿ

→ (1 + i)ⁿ = Salaire fin de carrière / Salaire actuel

i, le taux de progression des salaires = (Salaire fin de carrière / salaire actuel)^{1/n} avec n = nombre d'années d'activité avant l'âge de départ à la retraite.

De manière plus directe et plus simplifiée, la variable S = salaire au moment du départ à la retraite peut s'obtenir par observation historique des niveaux de salaires, par catégorie professionnelle, au moment où les salariés partent 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 estimé de fin de carrière (collecte des données des expériences passées) = 180

Le taux de progression des salaires = (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.

Exemple extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé : une convention collective accorde une indemnité de fin de carrière dont le rythme d'accumulation des droits est le suivant : 1/10 de mois de salaire par année d'ancienneté. Pour un salarié âgé de 40 ans et disposant de 12 ans d'ancienneté, les droits accumulés par le salarié s'établissent à $12 \text{ ans} \times 1/10 = 1,2$ mois de salaire.

- La deuxième variante consiste pour l'entité à considérer l'ensemble des droits acquis à la date de départ à la retraite proratisé selon le rapport Ancienneté actuelle / Ancienneté future.

Exemple extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé : une convention collective accorde une indemnité de 40% du dernier salaire au moment du départ à la retraite de ses salariés. Sachant que l'âge de départ à la retraite est fixé à 60 ans, pour notre salarié ayant 40 ans et 12 ans d'ancienneté, l'ancienneté à l'âge de départ serait de $12 + 20 = 32$ ans, et le nombre de droits acquis à la clôture, de $40\% \times 12/32 = 40\% \times 0,375 = 15\%$ du salaire à la date du départ à la retraite.

Le SYSCOHADA révisé précise que l'entité doit choisir la méthode la plus favorable au salarié.

Pour le montant de l'indemnité (ici 40% du dernier salaire), dans la pratique, il convient de se référer aux conventions collectives ou dispositions spécifiques à certaines professions ou à l'entreprise.

Aa / At

Il s'agit du rapport entre l'ancienneté actuelle sur l'ancienneté totale au moment du départ à la retraite.

Pp

Cette expression mesure la probabilité d'être présent dans l'entité au moment du départ à la retraite. Les départs de l'année s'entendent des démissions et licenciements. Ne sont pas pris en compte les départs à la retraite et les baisses d'effectifs suite à des décès des salariés.

La probabilité de présence peut être donnée, catégorie professionnelle par catégorie professionnelle, par la moyenne des 5 dernières années des personnes ayant quitté l'entité sans bénéficier de prestations. Sachant que NDT_{DA} est, par année, le nombre de travailleurs partis de l'entité sans bénéficier de prestations particulières à la date d'aujourd'hui (DA), et NTT_{DA} ,

le nombre de salariés à la date d'aujourd'hui, la probabilité de présence P_p est égale à :

$$\frac{1}{5} \left[\frac{NDT_{DA-4}}{NTT_{DA-4}} + \frac{NDT_{DA-3}}{NTT_{DA-3}} + \frac{NDT_{DA-2}}{NTT_{DA-2}} + \frac{NDT_{DA-1}}{NTT_{DA-1}} + \frac{NDT_{DA}}{NTT_{DA}} \right]$$

P_s

Il s'agit de la probabilité d'être en vie au moment de l'âge de départ à la retraite. Cette probabilité s'obtient par lecture directe des tables de mortalité établies par la CIMA (Conférence Interafricaine des Marchés d'Assurance) pour les pays de l'espace OHADA. Elle est égale au rapport entre :

$$\frac{\text{Nombre de vivants à l'âge de départ à la retraite}}{\text{Nombre de vivants à l'âge actuel du salarié}}$$

Exemple pratique de calcul de la probabilité de survie : l'âge actuel d'un salarié est de 55 ans et il partira à la retraite à 60 ans. La probabilité de survie est égale au rapport entre le nombre de vivants à 60 ans et le nombre de vivants à 55 ans, soit d'après la table de mortalité de la CIMA : $877\,752 / 909\,956 = 96,46\%$.

$$(1 + t)^{-n}$$

Il s'agit de (1 + taux d'actualisation)

Le taux d'actualisation à utiliser dans l'espace OHADA, en l'absence de marché liquide pour les obligations à terme, est le taux de rendement sans risque des obligations d'Etat à maturité à peu près égale au passif à couvrir.

-n = nombre d'années d'activité avant l'âge de départ à la retraite

$$(1 + T)$$

Il s'agit de (1 + Taux de charges sociales)

Les taux applicables au titre des prélèvements sociaux et fiscaux à la charge de l'employeur concernant l'indemnité de départ doivent être pris en compte dans l'évaluation.

B) Collecte des informations

Il revient à l'entité de collecter l'ensemble des informations nécessaires au calcul de l'engagement tenant à la fois à des données internes (identité des employés, âges, dates d'embauche et de départ probable à la retraite, catégories professionnelles, taux de croissance des salaires, taux de turn-over, analyse des contrats et des engagements pris) qu'à des données externes telles les données démographiques, les taux de charges sociales et fiscales et leur

évolution prévisible, les taux de rendement des obligations d'Etat à maturité longue.

C) Exemple pratique de calcul d'un engagement extrait du SYSCOHADA révisé

C1. Les données sont les suivantes :

- Âge à la date d'embauche du salarié : 25 ans
- Date de départ à la retraite d'après la législation : 60 ans
- Date d'embauche : 01/01/N
- Salaire moyen annuel calculé sur la base des 12 derniers mois de l'exercice N : 2.000.000 F
- Taux de progression des salaires : 5%
- Taux d'intérêt des obligations émises par l'Etat (taux d'actualisation) : 5,85 %
- Probabilité de présence : 98,31 %
- Probabilité de survie selon les tables de mortalité : 79 %
- Taux de charges fiscales et sociales : 10 %
- La convention collective stipule que le salarié partant à la retraite bénéficierait de 40% du salaire moyen calculé sur les 12 derniers mois.

C2. Calcul de la valeur actuelle de l'obligation relative à ce salarié :

- Indemnité future : salaire actuel $(1,05)^{35-1}$ x droits (=40%) x Ancienneté actuelle / Ancienneté totale $(1/35) = 2.000.000 \times 1,05^{34} \times 40\% \times (1/35) = 120.077$ F
- Probabilité d'atteindre l'âge de la retraite = probabilité de survie x probabilité de présence = $98,31\% \times 79\% = 0,77$
- Facteur d'actualisation = $(1,0585)^{-34}$
- Taux de charges sociales : 1,10

Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N = $[(2.000.000) \times (1,05)^{34} \times 40\% \times 1/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-34} \times (1,10) = 14.718$ F

D) Fréquence des révisions des hypothèses actuarielles

Les hypothèses actuarielles doivent être révisées régulièrement afin que les montants comptabilisés de différent pas trop de ceux qui auraient été calculés en fin d'exercice.

E) Mode de gestion des indemnités de départ

Elles peuvent être gérées en interne mais également en externe par le biais d'une compagnie d'assurance à qui l'entité verse des fonds.

Le SYSCOHADA révisé encourage les entités qui ne sauraient effectuer les calculs nécessaires à recourir aux services d'un actuaire qualifié pour évaluer toute obligation significative au titre des engagements de retraite.

3.6.3 Comptabilisation des engagements de retraite

A) Règles générales

Au bilan, le passif d'indemnités de fin de carrière est matérialisé par une provision pour risques et charges à porter au crédit du compte 196 Provisions pour pensions et obligations similaires. Le montant au bilan correspond :

- à 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.

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 au cours de l'exercice et le coût financier.

Le coût des services rendus peut être enregistré au débit du compte 6911 Dotation aux provisions d'exploitation pour risques et charges, et le coût financier au débit du compte 6971 Dotation aux provisions financières pour risques et charges, le tout, par le crédit du compte 196 Provisions pour pensions et obligations similaires.

Exemple d'application sur la base de l'énoncé ci-dessus

- Comptabilisation de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N :

Compte 6911 Dotations aux
provisions d'exploitation pour
risques et charges

Compte 196 Provisions pour
pensions et obligations
similaires

Débit : 14.718

Crédit : 14.718

- Calcul de la valeur actuelle de l'engagement au 31/12/N + 1 en supposant que les hypothèses actuarielles n'ont pas changé.

$$[(2.000.000) \times (1,05)^{33} \times 40\% \times 2/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-33} \times (1,10) = 31.158 \text{ F}$$

$$\text{Variation de l'obligation entre le 31/12/N et le 31/12/N+1} = 31.158 - 14.718 = 16.440 \text{ F}$$

Cet écart se compose d'un coût financier de $14.718 \times 5,85\% = 861 \text{ F}$ et d'un coût des services rendus de $16.440 \text{ F} - 861 \text{ F} = 15.579 \text{ F}$.

La comptabilisation de la variation de l'engagement s'effectue comme suit :

Compte 6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges	Compte 196 Provisions pour pensions et obligations similaires
Débit : 15.579	Crédit : 16.440
Compte 6971 Dotations aux provisions financières pour risques et charges	
Débit : 861	

B) Comptabilisation des régimes couverts par des actifs

Lorsqu'une entité fait le choix de couvrir son engagement de retraite par une police d'assurances 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.

B1. Lorsqu'un contrat d'assurance est souscrit par l'entité au profit de l'ensemble de ses salariés couverts par un régime d'indemnités de fin carrière, soit de manière légale (convention collective), soit de manière contractuelle ou implicite, et que l'entité est soustraite de son obligation de combler les pertes, celles-ci et le paiement relevant de l'entière responsabilité de l'assureur, le régime à prestations définies se transforme en régime à cotisations définies, l'entité n'a plus ni actif ni passif, ni plus aucune obligation envers ses salariés. Il convient d'enregistrer les cotisations au débit du compte de charge 6686 Assurances retraite et fonds de pension par le crédit du compte 4332 Assurances retraite et fonds de pension.

Signalons que les cas où l'entité est entièrement dégagée de son obligation sont rares, les compagnies d'assurance fixant pour chaque salarié un plafond de remboursement en fonction de leur compte de gestion interne.

B2. 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 et qu'elle conserve son obligation juridique de compenser les pertes, deux méthodes de comptabilisation sont retenues par le SYSCOHADA révisé :

1. L'entité comptabilise les cotisations et primes versées au fonds de retraite au débit du compte de charge 6686 Assurances de retraite et fonds de pension. En contrepartie, elle ne reprend que partiellement en produit la provision figurant au compte 196 Provisions pour pensions et obligations similaires pour ne faire apparaître au passif du bilan que le montant de l'engagement non couvert.

Lors des versements des indemnités de départ aux salariés par la Compagnie d'assurance, il est également possible d'enregistrer la quote-part d'indemnités à la charge de l'entité au débit des comptes 6618 ou 6628 Autres rémunérations par le crédit d'un compte de dettes ou de trésorerie, et de reprendre en produit la provision pour retraite.

2. Lorsque le paiement des primes à la Compagnie d'assurance est assimilé à un actif, le SYSCOHADA révisé retient une tout autre approche.

Rappelons qu'au niveau des normes comptables internationales, le versement de primes à une Compagnie d'assurances ne saurait être assimilé à un actif du régime, venant en déduction de la provision, que si les différents critères cumulatifs suivants sont réunis :

- la Compagnie d'assurance n'est pas une partie liée,
- la Compagnie d'assurance verse directement les fonds aux salariés sans transiter par l'entité,
- les actifs cantonnés auprès de la Compagnie d'assurance échappent aux créanciers de l'entité et même à son liquidateur si elle venait à être mise en liquidation judiciaire.

A défaut de remplir ces critères, les primes versées constituent, en normes internationales, des droits à remboursement.

En SYSCOHADA révisé, lorsque le paiement des primes est assimilé à un actif destiné à financer le régime :

- l'entité enregistre son droit à remboursement en tant qu'actif distinct, au débit du compte 1962 Actif régime de retraite, sous-compte du

compte 196 Provision pour pensions et obligations similaires, par le crédit d'un compte de trésorerie ;

- à la clôture de l'exercice, il faut procéder à une dotation aux provisions au débit des comptes 6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges et 6971 Dotations aux provisions financières pour risques et charges, par le crédit du compte 1961 Provisions pour pensions et obligations similaires pour le montant global des engagements envers les salariés ;
- lors du paiement des prestations directement par la Compagnie d'assurance ou le fonds, le SYSCOHADA préconise les écritures suivantes qui ne transitent pas par les comptes de charges lesquelles, à notre avis, font perdre un avantage fiscal aux entreprises dans la mesure où elles ne pourront pas recouvrer l'impôt payé d'avance sur les dotations aux provisions pour pensions et obligations similaires constituées, provisions qui, rappelons-le, ne sont jamais déductibles. Le référentiel préconise que le compte 1961 Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite soit débité par le crédit du compte 1962 Actifs du régime du montant des versements effectués par la Compagnie d'assurance ou le fonds. Lorsque les prestations aux bénéficiaires sont effectuées par l'entité et sont remboursées dans un deuxième temps par la Compagnie d'assurance ou le fonds, le SYSCOHADA révisé préconise que le compte 1961 Provisions pour pensions – engagement de retraite soit débité par le crédit d'un compte de trésorerie et que dans un deuxième temps, le compte de trésorerie soit débité en contrepartie du compte 1962 Actif régime de retraite, pour le montant remboursé.

Cette anomalie de rédaction du SYSCOHADA révisé a toutefois été corrigée dans l'application N°83 du Guide d'application repris ci-après.

Exercice repris du Guide d'application du SYSCOHADA révisé :

Enoncé : pour assurer la couverture de son engagement de retraite, une entité souscrit à une police d'assurance le 31 décembre N. La prime d'assurance annuelle versée par chèque bancaire le 31/12/N est de 10.000 F. A la clôture de l'exercice N, la valeur actuelle de l'obligation relative aux engagements de retraite s'élève à 14.718 F.

A la date de départ à la retraite au 31/12/N + 34, la valeur actuelle de l'obligation est de 4.202.678 F et la valeur actuelle des primes d'assurances versées s'élève à 3.200.000 F.

Le 1^{er} janvier N + 35, la Compagnie d'assurance effectue directement un virement de 3.200.000 F sur les comptes des salariés devant partir à la retraite,

au titre des dites indemnités de départ, et l'entité leur verse le complément de 1.002.678 F.

Solutions :

Comptabilisation suivant la 1^{ère} méthode : les primes versées à la Compagnie d'assurance sont enregistrées en charges et l'entité provisionne le complément non couvert

Le 31/12/N, versement de la prime à la Compagnie d'assurance

Compte 6686 Assurances
retraite et fonds de pension

Compte 521 Banques

Débit : 10.000

Crédit : 10.000

Le 31/12/N, comptabilisation de l'engagement non couvert par des actifs : $14.718 - 10.000 = 4.718$ F

Compte 6911 Dotation aux
provisions d'exploitation
pour risques et charges

Compte 1961 Provisions pour
pensions et obligations similaires
– Engagement de retraite

Débit : 4.718

Crédit : 4.718

Au 01/01/N + 35, le total des primes versées à la Compagnie d'assurance s'élève à 3.200.000 F et le total des engagements, à 4.202.678 F. La Compagnie d'assurance règle 3.200.000 F aux salariés partant à la retraite, et l'entité doit acquitter un complément égal à la valeur de l'obligation diminuée du montant réglé par la Compagnie d'assurance, soit $4.202.678 - 3.200.000 = 1.002.678$ F.

Au 01/01/N + 35, acquittement par l'entité aux salariés du complément d'indemnités de départ à la retraite

Compte 6618 Autres
rémunérations directes

Compte 521 Banques

Débit : 1.002.678

Crédit : 1.002.678

Au 31/12/N + 35, annulation et reprise en produit de la provision figurant au passif du bilan

Compte 1961 Provisions pour pensions et obligations similaires
– Engagement de retraite

Débit : 1.002.678

Compte 7911 Reprises de Provisions d'exploitation pour risques et charges

Crédit : 1.002.678

Comptabilisation suivant la 2ème méthode : les primes versées à la Compagnie d'assurance ou au fonds sont assimilées à un actif

Le 31/12/N, versement de la prime à la Compagnie d'assurance

Compte 1962 Provisions pour pensions et obligations similaires – Actif du régime

Débit : 10.000

Compte 521 Banques

Crédit : 10.000

Le 31/12/N, constitution d'une provision pour l'engagement total

Compte 6911 Dotation aux provisions d'exploitation pour risques et charges

Débit : 14.718

Compte 1961 Provisions pour pensions et obligations similaires – Engagement de retraite

Crédit : 14.718

Au 01/01/N + 35, règlement directement aux salariés de leurs indemnités de départ par la Compagnie d'assurance (3.200.000 F) et par l'entité pour le complément de 1.002.678 F

<p>Compte 6618 Autres rémunérations directes</p> <hr/> <p>Débit : 4.202.678</p>	<p>Compte 1962 Provisions pour pensions et obligations similaires – Actif du régime</p> <hr/> <p>Crédit : 3.200.000</p>
	<p>Compte 512 Banques</p> <hr/> <p>Crédit : 1.002.678</p>

Au 31/12/N+35, reprise de la provision en produit

<p>Compte 1961 Provisions pour pensions et obligations – Engagement de retraite</p> <hr/> <p>Débit : 4.202.678</p>	<p>Compte 7911 Reprise de provisions d'exploitation pour risques et charges</p> <hr/> <p>Crédit : 4.202.678</p>
--	---

Autre possibilité au 01/01/N + 35 : la Compagnie d'assurance ou le fonds de pension verse les fonds à l'entité et cette dernière se charge du paiement des indemnités de départ aux salariés

<p>Compte 521 Banques</p> <hr/> <p>Débit : 3.200.000</p>	<p>Compte 1962 Provisions pour pensions et obligations similaires – Actif du régime</p> <hr/> <p>Crédit : 3.200.000</p>
<p>Compte 6618 Autres rémunérations directes</p> <hr/> <p>Débit : 4.202.678</p>	<p>Compte 521 Banques</p> <hr/> <p>Crédit : 4.202.678</p>

Au 31/12/N + 35, reprise de la provision en produit

Compte 1961 Provisions pour
pensions et obligations –
Engagement de retraite

Débit : 4.202.678

Compte 7911 Reprise de
provisions d'exploitation pour
risques et charges

Crédit : 4.202.678

C) Règles de comptabilisation des écarts actuariels

Outre les variations de l'engagement de retraite liées au coût des services rendus au cours de la période et du coût financier, l'engagement de retraite peut augmenter ou diminuer du fait de la modification des hypothèses retenues au moment de l'évaluation.

C1. Origine des écarts actuariels

Ils peuvent être de deux ordres :

- Des différences constatées entre les données réelles et les estimations effectuées antérieurement.

Exemples :

- le nombre de personnes ayant quitté l'entité au cours de l'exercice et le nombre de départs qui avaient été anticipés,
- le nombre de décès constaté et ceux résultant de la table de mortalité,
- la valeur des avantages réellement versés et la valeur qui avait été estimée,
- les produits engendrés pendant l'exercice par les actifs du régime et les estimations effectuées.
- Des effets sur la dette actuarielle ou sur les actifs dédiés à sa couverture, des changements d'hypothèses actuarielles.

Exemples :

- changement de taux d'actualisation,
- changement de table de mortalité ou du taux de rotation du personnel.

C2. Calcul des écarts actuariels

L'écart actuariel peut de manière très simplifiée être déterminé de la manière suivante :

$$\begin{aligned} & \text{Valeur actuelle de l'obligation à la clôture de l'exercice } N + 1 \\ & - \text{Valeur actuelle de l'obligation à la clôture de l'exercice } N \\ & - \text{Coût des services rendus au cours de l'exercice } N + 1 \\ & - \text{Coût financier} \\ & = \text{Ecart actuariel} \end{aligned}$$

C3. Comptabilisation des écarts actuariels

Les écarts actuariels constituent des changements d'estimation comptable et doivent être comptabilisés dans le résultat d'exploitation ou financier de l'exercice. En effet, un écart actuariel provenant d'un changement de taux d'actualisation devra être comptabilisé en résultat financier.

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 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.

En revanche, lorsque l'écart actuariel traduit un gain actuariel, le compte 196 Provisions pour pensions et obligations similaires est débité par le crédit du compte 7911 Reprises de provisions d'exploitation pour risques et charges et/ou 7971 Reprises de provisions financières pour risques et charges.

Exemple : en reprenant notre exemple de départ portant sur le calcul d'une valeur d'un engagement pour un salarié, l'entité était partie sur les hypothèses d'un taux d'actualisation à 5,85 % et avait obtenu les valeurs suivantes :

- Valeur actuelle de l'obligation à la clôture au 31/12/N : 14.718 F
 - Coût des services rendus au cours de l'exercice N + 1 : 15.579 F
 - Coût financier : $14.718 \text{ F} \times 5,85\% = 861 \text{ F}$
- Valeur actuelle de l'obligation attendue au 31/12/N + 1 : 31.158 F

Or, il se trouve que le taux d'actualisation a changé au cours de l'exercice N + 1 et qu'il s'établit désormais à 6%.

Calcul de la valeur de l'obligation avec le nouveau taux d'actualisation :

$$[(2.000.000 \times (1,05)^{33} \times 40\% \times 2/35] \times 0,77 \times (1,06)^{-33} \times (1,1) = 29.736 \text{ F}$$

Calcul de l'écart actuariel : Valeur attendue de l'obligation au 31/12/N+1 – Valeur actuelle de l'obligation au taux d'actualisation de 6% = 31.158 – 29.736 = 1.422 F correspondant à un gain actuariel.

Comptabilisation du gain actuariel le 31/12/N+1

Compte 1961 Provisions pour pensions et obligations – Engagement de retraite	Compte 7971 Reprise de provisions financières pour risques et charges
Débit : 1.422	Crédit : 1.422

3.6.4 Modification ou réduction du régime

Il peut arriver que la mise en place d'un nouveau régime d'avantages postérieurs à l'emploi à prestations définies ou une modification d'un régime existant reconnaisse des droits nouveaux 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 est immédiatement enregistré en compte de résultat, en charge, s'il s'agit d'une augmentation de la dette, en produit, s'il s'agit d'une réduction de la dette, et ce, à la première des deux dates suivantes :

- la date de réduction ou de modification du régime,
- la date à laquelle l'entité comptabilise les coûts de restructuration ou les indemnités de cessation d'emplois correspondants.

3.6.5 Autres avantages et indemnités

A) Les autres avantages à long terme

Les autres avantages à long terme sont les avantages dont le règlement intégral est attendu au-delà de douze (12) mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel les salariés ont rendu les services correspondants.

A titre d'exemples :

- tous les avantages liés à l'ancienneté, y compris les médailles du travail,

- les absences rémunérées de longue durée (congrés liés à l'ancienneté, congrés sabbatiques),
- les indemnités d'invalidité de longue durée.

Ces autres avantages à long terme doivent être évalués et comptabilisés selon les mêmes principes que les engagements de retraite, à l'exception des réévaluations du passif net ou de l'actif net dont font partie les écarts actuariels et qui doivent être immédiatement et intégralement comptabilisés au compte de résultat dans le cas des avantages à long terme.

Il est heureux de constater que le SYSCOHADA révisé ait pris position sur les modalités de comptabilisation des médailles du travail car sous l'emprise de l'ancien référentiel, les coûts associés aux médailles du travail (coût des médailles, dépenses d'organisation des cérémonies de remise des médailles, enveloppes financières versées aux récipiendaires etc..) étaient jusqu'à présent comptabilisées au moment de leur décaissement. Désormais, les entités doivent obligatoirement les provisionner suivant les mêmes méthodes et suivant la même approche que pour les engagements de retraite, à l'exception du traitement des écarts actuariels.

B) Les indemnités de cessation d'emploi

Il s'agit d'indemnités versées dans le cadre d'un licenciement ou d'une rupture conventionnelle. Elles sont la contrepartie de la cessation d'emploi d'un membre du personnel.

S'agissant d'un avantage à court terme, ces indemnités sont enregistrées dans un compte de charge de personnel en contrepartie au crédit du compte 42 Personnel.

Le cas spécifique des plans de départ volontaire : le SYSCOHADA révisé range dans la catégorie des indemnités de cessation d'emploi les plans de départ volontaire considérant qu'ils sont comptabilisés dès l'annonce détaillée du plan, conformément aux dispositions de la norme comptable internationale IAS 37 sur les provisions.

Les praticiens des normes comptables IFRS font une autre analyse considérant que lorsque l'historique des plans similaires crée une obligation implicite pour la société d'accorder les mêmes avantages à l'ensemble de ses salariés lorsqu'ils rempliront les mêmes conditions, les avantages seront qualifiés d'indemnités de fin de carrière, alors que dans le cas contraire, comme indiqué dans le SYSCOHADA révisé, la qualification sera en indemnités de cessation d'emploi.

Exemple :

Enoncé : soit une société qui décide d'ouvrir un plan de départ volontaire, sur une période de 12 mois, à tous les employés du site âgés de 57 ans et plus. Sur un effectif de 4 500 personnes, 500 employés sont actuellement concernés. Des plans de départ volontaires similaires ont déjà été proposés aux employés de ce site par le passé.

Solutions :

1. Si l'historique des plans de départs volontaires similaires, proposés dans le passé par la société, ne crée pas d'obligation implicite d'accorder des avantages similaires à l'ensemble des salariés, le plan de départ volontaire est considéré de manière isolée et doit être qualifié d'indemnités de cessation d'emploi selon la norme ISA 19, et s'insérer le cas échéant dans un plan de restructuration selon la norme IAS 37. Dans l'un ou l'autre cas, le traitement sera identique, à savoir qu'une charge doit être constatée dès l'annonce du plan.
2. En revanche, si l'historique crée une obligation implicite pour la société d'accorder les mêmes avantages à l'ensemble de ses salariés dans le futur lorsqu'ils deviendront éligibles à ces mesures d'âge, le plan est alors qualifié d'avantages postérieurs à l'emploi. En effet, les avantages accordés au titre des départs volontaires ne correspondent plus à une décision discrétionnaire de l'entité mais à une attente de l'ensemble des employés. La population concernée devient donc la population dans son ensemble (4 500 employés) et non plus uniquement les 500 employés ayant actuellement plus de 57 ans.

3.6.6 Traitement fiscal

Les charges de retraite et autres avantages assimilés ne sont déductibles fiscalement que l'année de leur engagement. Les dotations aux provisions pour ces engagements ne sont donc pas déductibles au moment de leur constitution et les reprises sont déduites fiscalement.

Les retraitements fiscaux extra-comptables se présentent de la manière suivante, sous forme d'un extrait d'une déclaration fiscale de l'exercice N :

Réintégrations	
Dotations aux provisions de l'exercice au titre des engagements de retraite et assimilés	
Déductions	
Reprises des provisions de l'exercice au titre des engagements de retraite et assimilés	

3.6.7 Première application du SYSCOHADA révisé

Le SYSCOHADA révisé propose plusieurs méthodes pour les entités qui reconnaissent pour la première fois leurs engagements de départ à la retraite.

Nous les reprenons ci-après sur la base d'un exemple chiffré repris du Guide d'application.

Enoncé : une entité souhaitant évaluer ses engagements de retraite suivant la méthode actuarielle a fait appel à un actuairé qui lui a transmis, après étude et exploitation des données fournies par l'entité dont un taux d'actualisation de 6% et des tables de mortalité de la CIMA, les éléments suivants :

- Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/2017 : 75.000.000 F non comptabilisés
- Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/2018 : 90.000.000 F

Solutions :

1^{ère} méthode dite rétrospective avec imputation du changement de méthode sur les capitaux propres d'ouverture. Cette imputation se fait sans effet net d'impôt dans la mesure où les dotations aux provisions pour pensions ne sont jamais déductibles. C'est la méthode dite préférentielle au niveau international.

Au 1^{er} janvier 2018

Compte 12 Report à nouveau

Débit : 75.000.000

Compte 196 Provisions pour pensions et obligations similaires

Crédit : 75.000.000

Au 31 décembre 2018

La variation de l'obligation au 31 décembre 2018 est de 15 000 000. Le coût financier est de $75\ 000\ 000 \times 6\% = 4\ 500\ 000$. Les coûts des services rendus sur 2018 sont donc de : $15\ 000\ 000 - 4\ 500\ 000 = 10\ 500\ 000$.

Compte 6911 Dotation aux provisions d'exploitation pour risques et charges

Débit : 15.000.000

Compte 196 Provisions pour pensions et obligations similaires

Crédit : 15.000.000

2^{ème} méthode prescrite par le SYSCOHADA avec étalement sur 5 ans des engagements antérieurs

Au 1^{er} janvier 2018

Imputation de l'engagement à l'ouverture au compte 4751 compte transitoire – Actif - et au crédit du compte de pensions au passif

Compte 4751 Compte transitoire,
ajustement spécial lié à la révision
du SYSCOHADA – compte actif

Compte 196 Provisions pour
pensions et obligations
similaires

Débit : 75.000.000

Crédit : 75.000.000

Au 31/12/2018

Comptabilisation du coût des services de l'exercice 2018 et du coût financier (supposons un taux d'actualisation de 6%)

Compte 6911 Dotations aux
provisions d'exploitation
pour risques et charges
(15.000.000 – 4.500.000)

Compte 196 Provisions pour
pensions et obligations
similaires

Débit :
10.500.000

Crédit :
15.000.000

Compte 6971 Dotation aux provisions
financières pour risques et charges
(75.000.000 x 6%)

Débit : 4.500.000

Au 31/12/2018

Etalement sur 5 ans de l'enregistrement en perte des engagements antérieurs (75.000.000 /5)

Compte 6911 Dotations aux
provisions d'exploitation pour
risques et charges (75.000.000 /5)

Compte 4751 Compte transitoire,
ajustement spécial lié à la révision
du SYSCOHADA – compte actif

Débit : 15.000.000

Crédit : 15.000.000

3^{ème} méthode prescrite par le SYSCOHADA d'enregistrement en charge de la totalité de l'engagement à la fin de l'exercice du changement

Au 31/12/2018

Compte 6911 Dotation aux provisions
d'exploitation pour risques

Compte 196 Provisions pour
pensions et obligations similaires

Débit : 90.000.000

Crédit : 90.000.000

Section 3.7 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

Les présentes dispositions du SYSCOHADA révisé s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale IAS 37 publiée en septembre 1998 et ses divers amendements.

3.7.1 Définitions

Une provision est un passif externe dont l'échéance ou le montant est incertain. Le terme « provisions » désigne les provisions pour risques et charges et de façon dérogatoire, les provisions réglementées qui, en revanche, ne répondent pas à la définition comptable des provisions, leur caractère étant purement fiscal.

Les provisions pour risques et charges à plus d'un an sont enregistrées dans un compte de dotation aux provisions, celles à court terme, au débit du compte 659 « Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation », si elles concernent l'actif circulant, 679 « Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières », si elles concernent par exemple des risques financiers, 839 « Charges pour dépréciation et provisions pour risques à court terme HAO », si elles concernent des éléments extraordinaires.

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

Un passif éventuel est, soit une obligation éventuelle 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, soit une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée parce qu'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources est nécessaire pour éteindre l'obligation ou parce que son montant ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

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 de plusieurs événements qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité. Un actif éventuel ne sera pas comptabilisé mais fera l'objet d'une note en annexe lorsque l'entrée d'avantages économiques est probable et de montant significatif.

3.7.2 Conditions de comptabilisation d'une provision

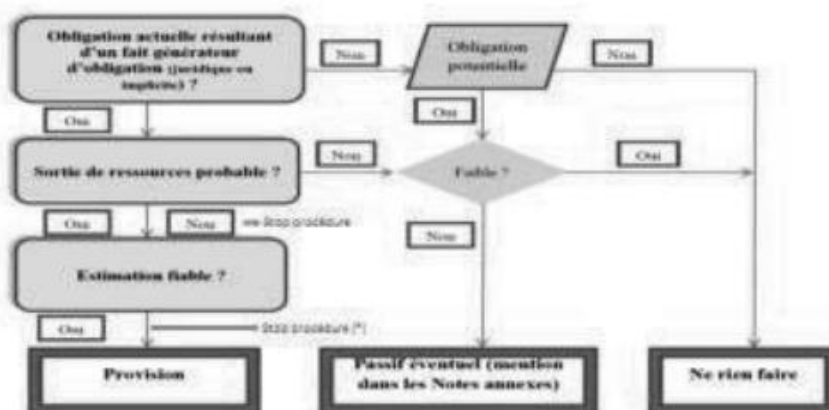
Trois conditions sont nécessaires pour qu'une provision soit comptabilisée :

- il existe une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé, et cette obligation est telle que l'entité ne peut s'y soustraire ;
- 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.

Le schéma récapitulatif de la démarche se présente comme suit :

• Schéma du mode opératoire permettant de déterminer les critères de comptabilisation d'une provision :



• (*) Mention dans les Notes annexes

• Source: PCGO

3.7.3 Règles de comptabilisation des provisions

Lors de leur constitution :

- Les provisions pour risques et charges à plus d'un an (crédit du compte 19) sont enregistrées au débit de :
 - Compte 6911 Dotation aux provisions pour risques et charges, lorsqu'elles concernent l'exploitation sauf pour la provision pour démantèlement et remise en état qui peut être constituée par le débit du sous compte de l'actif sous-jacent -Démantèlement et remise en état (exemple des pensions et obligations similaires),
 - Compte 6971 Dotations aux provisions pour risques et charges financières lorsqu'elles concernent l'activité financière (exemple des risques sur les placements à long terme),
 - Compte 854 Dotations aux provisions pour risques et charges HAO, si elles concernent des éléments extraordinaires ou non récurrents,
 - Compte 12 Report à nouveau (débit ou créditeur) lorsque la provision résulte d'un changement de méthode comptable (exemple de la comptabilisation pour la première fois d'une provision pour pensions et obligations similaires) ou de correction d'erreur significative sur une provision initialement constituée par les capitaux propres (exemple d'une erreur de calcul lors de la comptabilisation pour la première fois d'une provision pour pensions et obligations similaires).
- Les provisions pour risques à court terme (crédit du compte 499), sont enregistrées au débit de :
 - Compte 6591 Charges pour provisions pour risques à court terme d'exploitation,
 - Compte 839 Charges pour dépréciation et provisions pour risques à court terme HAO.
- Les provisions pour risques à court terme à caractère financier (crédit du compte 599) sont enregistrées par le débit du compte 6791 Charges pour provisions pour risques à court terme financiers (exemple des pertes de change latentes).

Les comptes de provisions sont réajustés à chaque fin d'exercice :

- par le débit des comptes de dotations correspondants 6591, 6791, 6911, 6971, ou 854, lorsque le montant de la provision doit être augmenté ;
- par le crédit des comptes 7591, 7791, 7911, 7971, et 864 lorsque le montant de la provision doit être diminué ou annulé.

La décomptabilisation de la provision doit intervenir lorsque :

- le risque survient et que la charge est enregistrée dans les comptes appropriés de la classe 6 ou de la classe 8 ;
- lorsque la provision devient sans objet, le risque ne s'étant pas matérialisé.

3.7.4 Evaluation des provisions

A) Evaluation initiale

A1. Estimation

Le montant comptabilisé doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire au règlement de l'obligation actuelle à la clôture de l'exercice.

Lorsque la provision à évaluer porte sur une population comprenant plusieurs 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 ».

Le SYSCOHADA révisé donne l'exemple suivant : une entité vend des appareils électroménagers avec une garantie d'un an. Au cours de l'année N, elle a vendu 20 000 appareils. D'après les statistiques de son service après-vente, 70% des appareils vendus n'ont aucune panne au bout d'un an, 30% ont une panne dans les 12 mois, et la mise en œuvre de la garantie a occasionné un coût d'intervention moyen de 750. La provision à comptabiliser à la clôture de l'exercice N = $(20\ 000 \times 70\% \times 0) + (20\ 000 \times 30\% \times 750) = 4.500.000$ F.

Cette méthode de la valeur attendue n'est en revanche pas valable dès lors que la provision à estimer ne se rapporte qu'à un seul événement. Exemple : une entité est confrontée à un seul litige dont la probabilité que l'issue soit favorable / défavorable est respectivement de 40%/60%. Dans ce dernier cas, c'est-à-dire que si l'issue est défavorable, la réparation de ce litige s'élèverait à 10.000.000 F. En l'occurrence, l'application de la méthode de la valeur attendue est inappropriée car la réparation du préjudice ne sera jamais de $(40\% \times 0) + (60\% \times 10.000.000) = 6.000.000$ F. Dans ce cas, une provision doit être constituée pour la valeur la plus probable, soit 10.000.000 F.

A2. Actualisation des provisions

Lorsque l'effet est significatif, le SYSCOHADA révisé précise que les provisions doivent être actualisées à un taux d'actualisation 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.

A3. Evénements futurs

Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision.

A4. 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 comme un actif distinct, et un produit, que s'il est certain que l'entité le recevra et que le montant a été confirmé par le tiers en question.

B) 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 pour régler l'obligation n'est plus probable, la provision devient sans objet et doit être reprise.

Lorsque les provisions sont actualisées, l'écoulement du temps, la désactualisation, doit être enregistrée en charge financière.

C) Exemples relatifs à la notion d'obligation à la clôture de l'exercice (Extraits du guide d'application du SYSCOHADA révisé)

Énoncé 1 : un magasin de détail a une politique de remboursement des achats pour les clients non satisfaits, même s'il n'existe aucune obligation légale de le faire. Sa politique de remboursement est généralement connue. La question est de savoir si le magasin a une obligation devant donner lieu à provision ?

Solution de l'énoncé 1 : le fait générateur de l'obligation est la vente de produits puisque le comportement du magasin a créé une attente légitime de la part des clients d'un remboursement des achats par l'entité en cas d'insatisfaction. Il y a bien une obligation implicite qui doit se traduire par une provision estimée par une proportion des marchandises retournées pour remboursement, sur la base de l'historique.

Enoncé 2 : en vertu d'une nouvelle législation, une entité doit installer dans ses usines des filtres à fumée à partir du 30 mars N. L'entité n'a pas encore installé ses filtres à fumée. Des pénalités et amendes sont prévues en cas de non-respect de la législation. La question est de savoir si l'entité a l'obligation de constituer une provision pour amendes et pénalités.

Solution de l'énoncé 2 : le fait générateur étant survenu (non-respect de la loi au 31 mars N), l'entité doit constituer une provision au titre des amendes et pénalités égale à la meilleure estimation du montant qu'elle aura à payer en fonction des détails de la loi et de la rigueur de son régime d'application.

3.7.5 Cas particuliers de provisions

A) Provisions pour restructuration

A1. Définition

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.

A2. Conditions de comptabilisation

Une provision ne peut être comptabilisée qu'à la condition qu'il existe un plan détaillé de la restructuration (activités, sites, personnel concerné, date de début de mise en œuvre, dépenses devant être engagées), et que la restructuration crée chez les personnes concernées une attente fondée, soit par un début effectif de mise en œuvre de la restructuration, soit sur une annonce publique claire avec suffisamment de détails sur les principales caractéristiques du plan. La mise en œuvre du plan doit également être programmée le plus rapidement possible, ainsi que son achèvement, afin :

- d'être une obligation implicite,
- et de rendre improbable toute modification importante du plan.

Dès que ces conditions sont remplies à la clôture de l'exercice, une provision doit être comptabilisée. En revanche, si la formalisation du plan intervient après la clôture de l'exercice, et même avant la date d'arrêt des comptes, il s'agit d'une éventualité à la date du bilan ou d'un événement survenu après la clôture.

A3. Montant de la provision

Le montant de la provision ne doit inclure que les coûts encourus et directement liés à la restructuration sans tenir compte des coûts de

reconversion et de délocalisation du personnel conservé ou des charges liées à la conduite future de l'activité.

A4. Cas pratique extrait du Guide d'application du SYSCOHADA révisé

Les dirigeants d'une entité ont préparé un plan de restructuration. Le conseil d'administration a approuvé le plan qui prévoit la fermeture d'une dizaine de succursales installées sur toute l'étendue du territoire.

Hypothèse 1 : la direction attend des informations pour finaliser la liste des succursales concernées sachant qu'elle a annoncé ses intentions publiquement aux représentants du personnel de l'entité. L'entité est-elle en droit de constituer une provision pour restructuration ?

Réponse : le plan de restructuration n'est pas suffisamment formalisé, la liste des succursales concernées n'étant pas encore arrêtée. Aucune provision ne peut à ce stade être constatée.

Hypothèse 2 : le plan de restructuration a été formalisé et détaillé. La direction a en outre manifesté ses intentions publiquement aux représentants du personnel et à l'inspection du travail. Le budget relatif à cette opération de restructuration se présente comme suit :

- coût de formation du personnel conservé : 35.000.000 F
- Coût des licenciements : 120.000.000 F
- Déménagement des matériels réutilisables : 1.000.000

L'entité est-elle dans l'obligation de constituer une provision pour restructuration ?

Réponse : oui, car le plan est formalisé et détaillé, le personnel concerné par la restructuration a été informé et les caractéristiques chiffrées du plan ont été dévoilées, ce qui crée chez les personnes concernées une attente fondée. Le montant de la provision ne devant inclure que les coûts de restructuration, le montant sera de 120.000.000 F.

A5. Cas pratique sur les coûts de fermeture d'un site minier

Enoncé : les droits d'exploitation d'une mine prennent fin dans les 12 mois qui viennent et aucun élément tangible ne laisse présager d'un renouvellement du droit d'exploitation du site. A cet effet :

- la direction a entièrement déprécié les actifs incorporels et corporels,
- la provision pour démantèlement a été actualisée et avoisine les coûts qui seront réellement engagés,

- les indemnités de départ à la retraite des actifs susceptibles de faire valoir leurs droits à la retraite sont entièrement provisionnés.

La direction se pose la question de savoir si les coûts de licenciement peuvent dès à présent être provisionnés.

Réponse : les coûts de licenciement du personnel encore actif l'exercice prochain ne peuvent être provisionnés tant que le plan de départ n'a été ni formalisé ni communiqué aux intéressés.

B) Provisions pour démantèlement

Comme nous l'avons vu lors de notre étude sur les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de sites (Section 3.5 ci-avant), à chaque clôture, la valeur de la provision pour faire face à l'obligation de démantèlement doit correspondre à la meilleure estimation du coût futur.

C) Provision pour engagements de retraite et obligations similaires

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 peuvent pas être fixés de manière précise.

Lorsque ces engagements ont été comptabilisés directement en contrepartie des capitaux propres au titre d'un changement de méthode comptable, cette diminution de l'actif net n'est pas déduite du résultat fiscal puisque ce type de provision n'est pas déductible fiscalement. En revanche, se pose la question de la reprise de ces provisions lorsqu'elles sont utilisées ou deviennent sans objet sachant qu'elles ont été constituées par prélèvement sur le report à nouveau. Le SYSCOHADA révisé apporte une réponse à cette question dans son Titre V Cadre conceptuel / Chapitre 3 Objectifs et principes de base des états financiers / Section 4 Principes comptables fondamentaux / Page 91 relative au traitement des changements de méthodes : « la reprise d'une provision constituée par prélèvement sur les capitaux propres est reprise par les capitaux propres ».

D) Provisions pour amendes, pénalités ou autres coûts liés au non-respect de la législation ou aux clauses d'un contrat

Le principe général de comptabilisation d'une provision s'applique pour comptabiliser les provisions au titre d'amendes, de pénalités ou autres coûts liés au non-respect de la législation (contrôle fiscal par exemple) ou aux clauses d'un contrat. Ainsi, une provision doit être comptabilisée si, et seulement si, les trois conditions suivantes 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 ou entraînera l'obligation de payer une amende ou des pénalités ;

- il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation : cela signifie que si un contrôle est en cours, ou 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 par exemple dans le cadre d'un contrôle fiscal) et/ou s'il est probable que des pénalités contractuelles seront réclamées eu égard, par exemple, aux sanctions déjà prononcées contre d'autres entités du même secteur d'activité ou non ayant commis la même infraction, la sortie de ressource 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.

Sur la base de cette approche, et dès lors qu'il y aurait infraction à la législation, les entités de l'Espace OHADA devraient, dans certains cas, avoir à constituer des provisions pour risques et charges en matière fiscale quand bien même aucun contrôle n'est en cours. Ce type de provisions serait bien entendu à réintégrer fiscalement.

A titre d'information sur ce sujet, nous résumons ci-dessous l'Interprétation IFRIC 23 intitulée « Comment comptabiliser et évaluer les risques fiscaux portant sur l'impôt sur le résultat » publiée le 7 juin 2017 :

- le risque de détection, c'est-à-dire le risque que l'administration fiscale détecte que l'entité n'a pas respecté la législation fiscale en vigueur doit être pris en compte à 100% pour la comptabilisation et l'évaluation du risque fiscal. Ainsi, l'entité doit présumer qu'elle va être contrôlée par l'administration fiscale et que celle-ci a toutes les informations pour identifier l'erreur ou la mauvaise application de la législation ;
 - le principe de comptabilisation repose sur la probabilité (au sens « plus probable qu'improbable ») de payer le passif ;
 - le principe d'évaluation de la provision repose sur l'estimation du montant que l'entité s'attend à payer ou à recouvrer auprès de l'administration fiscale si elle a eu à procéder à un paiement qu'elle conteste.

Deux méthodes d'évaluation peuvent être retenues :

- le montant le plus probable ou,

- la moyenne pondérée des différents scénarios possibles.

La norme IAS 12 « Impôt sur le résultat » a également donné lieu à diverses interprétations en matière d'évaluation du risque fiscal à provisionner. Deux exemples illustrent les deux approches proposées ci-dessus :

Exemple 1 : suite à une évaluation de ses positions fiscales, une entité a choisi de retenir le niveau le plus fin en matière d'appréciation de chaque risque pris individuellement. Elle arrive au constat suivant :

Montant potentiel à payer (1)	Probabilité individuelle (2)	Calcul de la moyenne pondérée des probabilités (1) x (2)
800	15 %	120
600	30 %	180
400	20 %	80
200	20 %	40
0	15 %	0
	100 %	420

Le montant le plus probable à payer est 600 (30 %).

La moyenne pondérée des différents scénarios possibles est de 420.

Au cas d'espèce, l'entité doit retenir la méthode permettant d'estimer le mieux possible le montant qu'elle s'attend à payer.

Exemple 2 : risque fiscal avec deux montants possibles. Une entité a retenu une déduction fiscale susceptible d'être remise en cause par l'administration fiscale. Elle estime à 40% la probabilité de devoir payer un redressement de 120 et à 60 % la probabilité de devoir payer un redressement de 80.

Le risque fiscal est évalué :

- montant le plus probable : 80
- moyenne pondérée des différents scénarios possibles : $(120 \times 40\%) + (80 \times 60\%) = 96$

Au cas d'espèce, l'entité doit retenir la méthode permettant d'estimer le mieux possible le montant qu'elle s'attend à payer.

E) Provisions pour litiges

Une provision pour litige doit être constituée à la clôture de l'exercice dès lors que les événements en cours rendent probables le versement d'indemnités et dommages-intérêts à un tiers plaignant (salarié par exemple licencié par l'entité sans motif sérieux).

Exemple extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé :

Enoncé : au cours de l'exercice N naît un litige entre l'entité et un client à cause d'une livraison défectueuse.

Une provision pour litiges de 10.000.000 F est constituée à la clôture de l'exercice N. Elle est considérée comme la couverture d'un risque d'exploitation.

A la fin de N + 1, le litige reste en suspens mais le risque est maintenant évalué à 15.000.000 F.

En mars N + 2, la procédure se termine par l'obligation à l'entité de verser une indemnité de 12.000.000 F au client et de payer des honoraires pour un montant de 2.000.000 F.

Il est demandé d'enregistrer les écritures comptables correspondant à cette situation.

Solution :

Les écritures suivantes sont comptabilisées :

Au 31/12/N : constitution d'une provision pour litiges

Compte 6911 Dotations aux provisions pour risques et charges

Débit : 10.000.000

Compte 191 Provisions pour litiges

Crédit : 10.000.000

Au 31/12/N + 1 : complément de provision pour litiges

Compte 6911 Dotation aux provisions pour risques et charges

Débit :
5.000.000

Compte 191 Provisions pour litiges

Crédit :
5.000.000

En N + 2, règlement du litige et paiement des honoraires d'avocat

Compte 6588 Autres charges
diverses

Débit :
12.000.000

Compte 521 Banques

Crédit :
14.000.000

Compte 6324 Honoraires

Débit : 2.000.000

Au 31/12/N+2, réintégration en produit de la provision devenue sans objet

Compte 191 Provisions pour
litiges

Débit :
15.000.000

Compte 7911 Reprises de
provisions pour risques et
charges

Crédit :
15.000.000

F) Provisions pour garanties données au client

Certaines garanties données au client ont pour objet de garantir le bon fonctionnement du produit vendu. Cette garantie peut être incluse dans le prix de vente du produit ou négociée séparément.

Lorsque le client a la possibilité d'acquiescer 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'acquiescer la garantie séparément, celle-ci est comptabilisée comme une provision.

Exemple extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé :

Enoncé : une entité importe et distribue dans l'espace OHADA des articles ménagers en provenance d'Asie. Ces appareils sont garantis un an, pièces et main-d'œuvre.

Au cours des douze premiers mois de diffusion d'un nouveau modèle (N-1), il a été relevé les éléments suivants :

- nombre d'appareils importés : 9 600
- nombre d'appareils vendus : 9 000
- nombre d'appareils sous garantie revenus en réparation en N - 1 : 180
- coût moyen d'une réparation (main-d'œuvre et transport) : 40.000 F
- coût des pièces remplacées sur l'année N - 1 : 4.500.000 F

Sur l'exercice N, l'entité a vendu 12 000 appareils et se demande quel est le montant de la provision à comptabiliser au 31 décembre N.

Solution : statistiquement, le nombre d'appareils retournés en N - 1, seule année de référence, s'élève à $180 / 9\ 000 = 2\ %$.

Sur les 12 000 appareils vendus en N, $12\ 000 \times 2\ % = 240$ reviendront en réparation au titre de la mise en jeu de la garantie.

Les coûts engendrés par ces retours attendus en N + 1 peuvent être estimés comme suit :

- Main d'œuvre et transport : $40.000\ \text{F} \times 240 = 9.600.000\ \text{F}$
- Coût des pièces : $(4.500.000 / 180) \times 240 = 6.000.000\ \text{F}$

La provision à constituer au 31/12/N s'élèvera à $9.600.000\ \text{F} + 6.000.000\ \text{F} = 15.600.000\ \text{F}$ et donnera lieu à l'écriture suivante :

Compte 6911 Dotations aux provisions pour risques et charges	Compte 192 Provisions pour garanties données aux clients
Débit : 15.600.000	Crédit : 15.600.000

- Sur N + 1, la mise en œuvre des garanties sur les retours sera enregistrée dans les comptes de charges par nature et la quote-part de la provision destinée à couvrir ces coûts sera reprise en produit.
- Au 31/12/N + 1, la provision figurant au passif fera l'objet d'une mise à jour en fonction de l'exploitation des historiques de retours et de coûts également mis à jour compte tenu de l'expérience accumulée en N.

G) Provisions pour garanties données aux tiers

Il est fréquent que les entreprises, notamment les sociétés mères, soient tenues de se porter caution ou garantes de leurs filiales, afin de permettre à ces dernières d'obtenir certains marchés ou de lever certains emprunts. La signature de l'acte de garantie crée, pour la société mère, un engagement qui

peut avoir une incidence future négative sur ses comptes et qu'il convient par conséquent de suivre jusqu'à sa mise en jeu ou à défaut jusqu'à son terme.

Exemple :

Enoncé : une société mère se porte garant du paiement de certains emprunts contractés par sa filiale dans le but de développer un nouveau produit. Le montant garanti est le capital restant dû et les intérêts courus et la durée de la garantie est de 5 ans, soit jusqu'au 31 décembre N+4 pour un emprunt contracté sur 15 ans.

L'échéancier sur les cinq premières années, période garantie par la société mère, se présente comme suit :

Clôture décembre	31	N	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4	N + 5
Echéances restant dûes (capital et intérêts)		800	750	700	650	600	550

G1. Aux clôtures des 31 décembre N et 31 décembre N + 1, la situation financière de la filiale est saine et les échéances de N et N+1 ont été honorées.

Tant que la mise en jeu de la garantie n'est pas probable, l'engagement donné reste pour la société mère un engagement hors bilan, ce qui est le cas aux deux clôtures N et N + 1.

Aucune provision ne doit être constituée à ces deux clôtures comptables par la société mère.

G2. La situation financière de la filiale a commencé à se détériorer tout au long de l'exercice N + 2, son principal client ne payant plus ses factures à échéance.

A la clôture de N + 2, la situation financière de la filiale risque d'entraîner sa défaillance et la mise en jeu de la garantie donnée par la société mère devient probable. En janvier N + 3, la société mère constate que la filiale n'a pas été en mesure d'honorer ses échéances d'emprunt de N + 2 et que la banque va probablement mettre en jeu la garantie.

Solution :

L'obligation existe et la sortie de ressources sans contrepartie pour la société mère est probable. Une provision doit être enregistrée dans les comptes au 31 décembre N + 2 de la société mère pour un montant de 700 qui est le montant garanti à cette date (capital et intérêts). En effet, dès lors que la garantie est mise en jeu dans les 5 ans, elle porte sur la totalité du capital dû et des intérêts courus jusqu'au terme de l'emprunt.

L'écriture à comptabiliser dans les comptes au 31 décembre N+2 de la société mère est la suivante :

Compte 6971 Dotations aux provisions pour risques et charges	Compte 1988 Autres Provisions pour risques et charges
Débit : 700	Crédit : 700

Une information devra être donnée dans les Notes annexes de l'exercice N + 2 :

- au titre des provisions en explicitant la nature de l'obligation provisionnée et de l'échéance attendue,
- au titre des engagements hors bilan explicitant le montant de l'engagement « résiduel », dans notre cas 700, en précisant que l'intégralité de l'engagement est provisionnée et en prévoyant un renvoi vers la partie des Notes annexes consacrée aux provisions.

G3. Lorsque la garantie est mise en jeu et que la société mère acquitte en N + 3 l'échéance et les intérêts dus fin N + 2 ($700 - 650 = 50$), la perte est constatée, une reprise de provision du même montant est effectuée. Une créance sur la filiale est comptabilisée, et celle-ci est immédiatement dépréciée par prudence.

Exercice N+3 : mise en jeu de la garantie et reprise partielle de la provision

Compte 678 Pertes et charges sur risques financiers

Débit : 50

Compte 4712 Créiteurs divers

Crédit : 50

Compte 1988 Autres provisions pour risques et charges

Débit : 50

Compte 7971 Reprises de provisions pour risques et charges

Crédit : 50

Exercice N+3 : enregistrement d'une créance sur la filiale et dépréciation immédiate de cette créance

Compte 4711 Débiteur filiale F

Débit : 50

Compte 778 Gains sur risques financiers

Crédit : 50

Compte 6594 Charges pour dépréciations sur créances

Débit : 50

Compte 497 Dépréciation des comptes de débiteurs divers

Crédit : 50

H) Provisions pour droits à réduction

H1. 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 prestations. Le droit à réduction peut être mobilisable immédiatement ou à terme, avec des conditions de délai ou de seuil.

Les avantages accordés, de nature différente selon la politique de vente, concernent notamment les réductions correspondant à des droits accumulés au titre des ventes passées et utilisables à l'occasion de ventes futures sous forme de chèques cadeaux, chèques réduction, cartes de fidélité, réductions diverses... Ces avantages peuvent également revêtir la forme de produits prélevés sur le stock de l'entité ou acquis auprès de prestataires externes.

En conséquence, sont exclus de ces dispositions, les bons de réduction non attachés à une vente initiale du type mailings, coupons insérés dans la presse etc...

H2. Comptabilisation

Le SYSCOHADA révisé préconise deux approches de comptabilisation, soit la comptabilisation d'une provision attachée à la vente initiale, soit la constatation d'un produit constaté d'avance (produit différé) dès la vente initiale.

1. Comptabilisation 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. L'entité doit, pour estimer le montant de cette provision, recourir à des données statistiques suffisamment fiables telles :

- le suivi du nombre et de la valeur des droits attribués sous forme de points,
- le pourcentage et la valeur des droits transformés en chèques réductions et chèques cadeaux ou autres avantages,
- le pourcentage et la valeur des chèques réduction et chèques cadeaux ou autres avantages effectivement présentés.

Ces dispositions nécessitent la mise en place d'un système d'information efficace au sein de l'entité. Si cette dernière considère qu'elle n'est pas en mesure d'estimer de façon suffisamment fiable le pourcentage de transformation des droits ou le pourcentage de présentation effective des droits transformés, l'entité ne peut s'abstenir de provisionner cette obligation, et la provision devra alors être calculée sur la totalité des droits accordés (exemple : totalité des chèques cadeaux émis).

Selon cette approche, le passif correspondant aux réductions monétaires à accorder ou aux avantages en nature, produits ou services à remettre doit 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.

2. La deuxième approche préconisée par le SYSCOHADA révisé, et conforme à IFRIC 13, consiste à constater un produit d'avance dès la vente initiale. En effet, dès la vente initiale, l'entité perçoit un montant global comprenant, d'une part, les prestations effectivement livrées ou rendues et, d'autre part, les réductions à accorder ou les fournitures et prestations à livrer lors d'une vente ultérieure (partie différée du revenu).

Exemple :

Enoncé : une entreprise de distribution propose à ses clients une carte de fidélité qui permet d'accumuler des points à chaque achat. Chaque millier de F dépensé dans l'entreprise donne droit à 1 point. Ces points peuvent être échangés contre des cadeaux dans les deux ans suivant leur date d'obtention. Le taux d'échange est de 2% ou 20 F par point (1 000 points donnent droit à un cadeau vendu habituellement 20 000 F).

Les ventes de l'année N, qui se sont élevées à 10 000 millions de F ont occasionné l'octroi de 6 millions de points. Toujours au titre de l'année N, 4 200 000 points ont été échangés et 800 000 points sont arrivés à expiration.

L'entreprise estime, sur la base de son expérience et de ses statistiques internes, que 10% des points distribués arrivent à expiration avant d'avoir été utilisés.

Calculs

Sur les 6 millions de points distribués au cours des ventes de l'année N, 90% ne seront pas périmés dans les deux ans et donneront droit à des cadeaux (taux d'échange de 2%). On arrive ainsi à des droits estimés à : $6\,000\,000 \text{ points} \times 90\% \times 20 = 108\,000\,000$

Au cours de l'année N, 4 200 000 points ont été échangés pour une valeur de $4\,200\,000 \times 20 = 84\,000\,000$.

Au cours de l'année N, 800 000 points sont arrivés à expiration alors qu'ils avaient été pris en compte antérieurement dans les produits constatés d'avance pour $800\,000 \times 20 = 16\,000\,000$.

Ecritures comptables associées

Au cours de l'année N : constatation des ventes

Compte 411 Clients	Compte 701 Ventes de marchandises
Débit : 10.000.000.000	Crédit : 10.000.000.000

En fin N : constatation d'un produit constaté d'avance

Compte 701 Ventes de marchandises	Compte 477 Produits constatés d'avance
Débit : 108.000.000	Crédit : 108.000.000

En fin N : enregistrement dans les ventes des cadeaux accordés au cours de l'année N (84.000.000) et du produit relatif aux points arrivés à expiration en fin d'année (16.000.000) et qui ne seront pas échangés.

Compte 477 Produits constatés d'avance	Compte 701 Ventes de marchandises
Débit : 100.000.000	Crédit : 84.000.000
	Compte 758 Autres produits divers
	Crédit : 16.000.000

I) 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 probables au profit du bailleur constituée :
 - du dédit et des loyers à verser pour les locaux inoccupés,
 - du coût 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 réutilisés n'étant pas engagés au profit du bailleur, ils ne peuvent donner lieu à provision. Ils ne seront comptabilisés en passif externe que lorsqu'ils seront engagés.

J) Provision pour contrat déficitaire

Si les coûts inévitables liés à l'accomplissement de l'obligation d'un contrat excèdent les avantages économiques attendus, l'obligation actuelle découlant 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 des amendes et pénalités découlant du défaut d'exécution ». En outre, le SYSCOHADA révisé précise qu'avant d'établir une provision pour contrat déficitaire, il est nécessaire de comptabiliser les pertes de valeur survenues sur les actifs dédiés à l'exécution de ce contrat.

K) Provision 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.

L) Provisions réglementées

Les provisions réglementées 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.

Ces provisions sont dites « réglementées » puisqu'elles sont constituées uniquement à des fins fiscales. On y trouve :

- les provisions pour amortissements dérogatoires,
- les provisions pour plus-values de cession à réinvestir,
- les provisions pour fonds réglementés,
- les provisions spéciales de réévaluation,
- les provisions réglementées relatives aux immobilisations,
- les provisions réglementées relatives aux stocks,
- les provisions pour investissement,
- les autres provisions et fonds réglementés.

Leur dotation est enregistrée au débit du compte 851 Dotations aux provisions réglementées par le crédit du compte 15 Provisions réglementées et fonds assimilés et leur reprise, par le crédit du compte 861 Reprises de provisions réglementées.

M) Provisions non admises

Les pertes opérationnelles futures et les provisions pour grosses réparations ne peuvent pas faire l'objet de provisions, les premières concernant des pertes futures et non une obligation actuelle résultant d'un événement passé, les deuxièmes, parce que leurs coûts sont des composants de l'immobilisation principale.

3.7.6 Traitement fiscal

Les provisions pour risques et charges (exclusion faite ici des provisions réglementées) ne sont déductibles fiscalement que l'année de l'engagement des dépenses couvertes.

Les dotations aux provisions pour ces risques et charges ne sont donc pas déductibles au moment de leur constitution ; les reprises sont en revanche déductibles.

Les retraitements fiscaux extra-comptables se présentent de la manière suivante, sous forme d'un extrait d'une déclaration fiscale de l'exercice N :

Réintégrations	
Dotations aux provisions de l'exercice au titre des risques et charges	
Déductions	
Reprises des provisions de l'exercice au titre des risques et charges	

3.7.7 Première application du SYSCOHADA révisé

Pour les provisions pour droits à déduction ou avantages en nature accordés à la clientèle, garanties accordées aux clients et aux tiers, provisions pour contrat déficitaire, et provisions pour infractions à la législation, nous sommes d'avis que chaque entité procède à une évaluation de ses obligations à l'ouverture de l'exercice 2018 et que l'incidence chiffrée nette d'impôt soit comptabilisée sous forme de provisions en contrepartie du compte de report à nouveau. Une deuxième évaluation de ces obligations devra être faite à la clôture de l'exercice 2018, et la variation du montant des engagements devra être enregistrée dans le compte de résultat de l'exercice 2018.

CHAPITRE QUATRIEME

COMPTE DE RESULTAT

Section 4.1 Reconnaissance des revenus dans les contrats pluri-exercices

Les dispositions retenues sur ce thème par le SYSCOHADA révisé s'inspirent des traitements préconisés par les normes IAS 11 publiée en décembre 1993 et IFRS 15 publiée en mai 2014.

4.1.1 Définition et champ d'application

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 terme de conception, de technologie, de fonction, d'utilité ou de finalité.

Compte tenu de la nature de l'activité de l'entité dans le cadre de ces types de contrats, la date de démarrage et la date d'achèvement se situent généralement sur des périodes comptables différentes.

Bien entendu, ce type de contrat concerne en particulier les secteurs d'activité dont le cycle de production est particulièrement long (bâtiment, travaux publics, équipements lourds, construction aéronautique et aérospatiale...) mais elle concerne aussi toute entité engagée dans un contrat, y compris de prestation de services, non terminé à la clôture de l'exercice.

La question qui se pose alors est la suivante : doit-on attendre la fin du contrat pour comptabiliser l'intégralité du résultat de l'opération ou répartir celui-ci sur la période de production en fonction de l'avancement des travaux ? C'est à cette question que les présentes dispositions s'efforcent de répondre.

Il existe deux types de contrats de construction :

- le contrat à forfait dans lequel l'entité 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'entité est remboursée des coûts autorisés plus un pourcentage de ces coûts, ou d'une rémunération fixe.

Certains contrats peuvent revêtir les caractéristiques des deux contrats, par exemple un contrat en régie avec un prix maximum.

N'entrent pas dans la catégorie des contrats pluri-exercices, les contrats pour lesquels les services rendus peuvent être facturés à l'arrêté des comptes, tels les contrats de prestations continues (loyers, intérêts), et les contrats de prestations discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices (maintenance, abonnement de services...).

En matière de regroupement ou de division de contrats, les règles sont les suivantes :

- lorsqu'un contrat porte sur plusieurs actifs, la construction de chaque actif doit être traitée séparément si :
 - des propositions ou des négociations séparées ont été faites pour chaque actif,
 - l'acceptation ou le rejet ont été possibles pour chaque actif,
 - les coûts et revenus de chaque actif sont identifiables,
- un ensemble de contrats même passés avec un même client doit être traité comme un contrat unique lorsque :
 - cet ensemble de contrats est négocié comme un marché global,
 - les contrats sont si étroitement liés qu'ils font partie d'un projet unique avec une marge globale,
 - les contrats sont exécutés simultanément ou à la suite l'un de l'autre sans interruption.

4.1.2 Règles de comptabilisation

Se référant à la fois à son article 49 dont l'application aux contrats pluri-exercices impose la constitution d'une provision pour toute perte probable, et à son article 59 rappelant le principe de l'indépendance des exercices, le SYSCOHADA révisé, abandonnant la méthode des bénéfices nets partiels, précise que 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. Les textes du nouveau référentiel poursuivent en précisant que « 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 contrat de manière fiable ».

A) Méthode à l'avancement

A1. Définition

Elle consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats et le résultat est déterminé en appliquant le pourcentage d'avancement au résultat à terminaison. Cette méthode est

considérée comme la principale méthode de comptabilisation des contrats pluri-exercices par le nouveau référentiel ; en d'autres termes, la méthode à l'avancement constitue désormais la méthode préférentielle.

A2. Critère d'estimation de la fiabilité du résultat à terminaison

L'entité ne pourra considérer qu'elle a la capacité d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison que si les trois conditions suivantes sont réunies :

- la possibilité d'identifier clairement le montant total des produits du contrat,
- la possibilité d'identifier clairement le montant 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, produits et résultats.

A3. Détermination du pourcentage d'avancement

Il convient de choisir la méthode qui permette de décrire le mieux le degré d'avancement de l'obligation de l'entité. Il en existe deux :

- les méthodes basées sur les éléments transférés se basent sur l'examen des prestations déjà accomplies, l'appréciation des réalisations, le franchissement d'étapes clés, le temps écoulé et les unités produites ou livrées ;
- les méthodes basées sur les moyens mis en œuvre qui évaluent l'avancement en faisant le rapport entre les moyens déjà mis en œuvre pour exécuter l'obligation et ceux restant à mettre en œuvre jusqu'à exécution complète de l'obligation.

<p>Le rapport qui est le plus souvent utilisé dans cette méthode est le rapport entre le Coût des travaux ou services exécutés à la clôture de l'exercice et acceptés par le client et le Coût de production total estimé des travaux ou des services</p>

Les coûts liés à des pertes non prévues sur les matières, les frais de personnel ou sur d'autres ressources utilisées pour exécuter les travaux sont exclus de la mesure de l'avancement s'ils n'ont pas été pris en considération pour déterminer les prix. Il en va de même pour toutes les inefficacités non reflétées dans les facturations.

A4. Inventaire des produits et charges relatifs aux contrats pluri-exercices

Le résultat à terminaison est déterminé en prenant en considération les produits et charges suivants :

Nature des éléments	Produits	Charges
Prix fixés contractuellement, y compris révisions de prix	X	
Produits issus des changements d'exécution des biens ou services dès lors que le client a accepté la modification ou qu'il l'acceptera ainsi que les produits supplémentaires	X	
Réclamations acceptées par le client dont le règlement est susceptible d'être accepté par le client et dont le montant peut être fixé de manière fiable	X	
Primes incitatives dès lors qu'il est certain qu'elles seront versées et que leur montant peut être estimé de manière fiable	X	
Produits financiers directs et indirects résultant des conditions financières contractuelles ainsi que les différences de change et des résultats d'opérations de couverture liés.	X	
Coûts directement imputables au contrat (main d'œuvre, amortissements, coûts d'approche, de repliement, de remise en état, locations, impôts et taxes, frais de conception, assistance technique, honoraires, garantie, frais de commercialisation...)		X
Coûts indirects rattachables aux contrats en général, pour la quote-part affectée à ce contrat (assurance, conception et		X

assistance technique générale, frais généraux d'exécution des contrats...)		
Provisions pour risques correspondant aux dépassements de charges prévisibles que l'expérience de l'entité sur ce type de contrats rend probables		X
Charges financières résultant de conditions financières contractuelles		X

Sont en revanche exclus des coûts ceux non directement attribuables aux contrats en général, à un contrat en particulier, par exemple les frais administratifs, les frais de commercialisation, les frais de recherche et de développement et de commercialisation non directement liés à un contrat donné.

Peuvent être incluses dans les coûts, les charges antérieures à la signature du contrat engagées en vue de son obtention, dès lors qu'elles sont identifiables, mesurables et qu'il est probable que le contrat sera conclu. Si elles ont été inscrites en charges dans un exercice antérieur clos, elles ne peuvent être imputées rétroactivement au contrat.

A5. Comptabilisation selon la méthode à l'avancement

- Au cours de l'exercice :
 - Les avances et acomptes versés par le client au cours de la période d'exécution du contrat sont enregistrés au crédit du compte 4191 Clients, avances et acomptes reçus par le débit d'un compte de trésorerie.
 - Les retenues de garanties prélevées par le client sont enregistrées au débit du compte 4117 Clients retenues de garantie.
 - Les charges concourant à l'exécution du contrat sont enregistrées dans les comptes de charges appropriés : achat de matériaux, frais de personnel, honoraires, assistance technique.....
 - Si des chiffres d'affaires contractuels ont été définis, ces chiffres d'affaires sont enregistrés au crédit du compte 70 Ventes par le débit des comptes de créances clients. Les acomptes versés par les clients 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 les achats livrés qui ne sont ni consommés ni mis en œuvre, facturations de sous-traitants qui correspondent à des travaux à réaliser...).
 - Régulariser le cas échéant les chiffres d'affaires contractuels à la hausse comme à la baisse de telle sorte qu'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 pris en compte dans le résultat de l'exercice.

Le chiffre d'affaires partiel comptabilisé à l'avancement est égal

Prix de vente prévu x pourcentage d'avancement

Lorsqu'aucun chiffre d'affaires contractuel n'a été comptabilisé au cours de l'exercice, c'est le chiffre d'affaires partiel total qui doit être comptabilisé.

Le chiffre d'affaires partiel est comptabilisé au crédit des comptes 70 Ventes et 4435 TVA sur factures à établir, par le débit du compte 4181 Clients, factures à établir. Cette écriture fait l'objet d'une contrepassation à l'ouverture de l'exercice suivant.

Comme indiqué ci-dessus, si des chiffres d'affaires contractuels ont été enregistrés en cours d'exercice, il y a lieu de régulariser ces chiffres d'affaires à la hausse comme à la baisse de telle sorte qu'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 pris en compte dans le résultat de l'exercice.

B) Comptabilisation selon la méthode à l'achèvement

B1. Définition

La méthode à l'achèvement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat à terminaison 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 en cours d'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 de la méthode à l'avancement que certains qualifient de « méthode à l'avancement avec profit nul » (zero-profit percentage of completion method) qui peut trouver sa

justification dans les tout premiers stades d'exécution d'un contrat lorsque la visibilité sur le résultat du contrat se révèle très faible ou qu'il est difficile d'en prévoir le résultat. Cette méthode s'impose donc dans un certain contexte mais 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.

B2. Comptabilisation de la méthode à l'achèvement

- Au cours de l'exercice :
 - Les avances et acomptes versés par le client au cours de la période d'exécution du contrat sont enregistrés au crédit du compte 4191 Clients, avances et acomptes reçus par le débit d'un compte de trésorerie.
 - Les retenues de garanties prélevées par le client sont enregistrées au débit du compte 4117 Clients retenues de garantie.
 - Les charges concourant à l'exécution du contrat sont enregistrées dans les comptes de charges appropriés : achat de matériaux, frais de personnel, honoraires, assistance technique...
 - Les chiffres d'affaires contractuels sont enregistrés au crédit du compte 70 Ventes par le débit des comptes de créances clients. Les acomptes versés par les clients 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, le résultat soit nul. En effet, dans cette méthode, le chiffre d'affaires partiel à comptabiliser doit correspondre au total des charges de l'exercice ayant concouru à l'exécution du contrat.

C) Changement de méthode comptable et changement d'estimation

- Changement de méthode comptable : au cours de la réalisation d'un contrat, 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 dans la situation inverse, à savoir d'avoir, puis ne plus avoir la capacité à

estimer le résultat à terminaison. Dans ces deux cas, elle adapte la méthode de constatation du contrat à la nouvelle situation et comptabilise l'effet cumulé, 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 de méthode.

- 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.

D) 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.

Les modalités de comptabilisation de cette perte globale varient en fonction de la méthode retenue.

D1. Dans le cadre de la méthode à l'avancement, la perte réalisée en raison des travaux et services déjà effectués et acceptés est prise en compte lors de la constatation du chiffre d'affaires partiel relatif à ces travaux et services. Ce chiffre d'affaires est déterminé de telle sorte que le résultat comptabilisé soit égal à la perte à terminaison multipliée par le pourcentage d'avancement. Le complément de perte, qui correspond aux travaux non encore réalisés, et obtenu par 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-il débité par le crédit du compte 193 Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur, pour le complément de perte.

D2. Dans le cadre de la méthode à l'achèvement, la perte totale prévisionnelle doit être provisionnée indépendamment du degré d'avancement des travaux. Ainsi la perte prévisionnelle totale doit-elle être en permanence provisionnée jusqu'à la fin des travaux et la reconnaissance de la perte comptable définitive. Cette perte probable est constatée au cours des travaux comme suit :

- 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 Provisions pour risques sur opérations d'exploitation égale à la perte totale multipliée par le pourcentage d'avancement ;

- une provision pour perte à terminaison 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, pour le complément entre la perte provisionnelle totale et la provision pour risques à court terme.

D3. 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.

En revanche, 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.

4.1.3 Exemples d'application extraits du guide d'application du SYSCOHADA révisé

A) Exemple d'un contrat bénéficiaire

Enoncé : une entité s'est engagée par contrat à construire un ouvrage sur une période de 22 mois. Les informations concernant la réalisation de cet ouvrage sont les suivantes :

- Coût total de production estimé par les services techniques : 750.000.000 F
- Coût total de production engagé à la clôture de l'exercice N : 450.000.000 F
- Prix de vente prévu : 925.000.000 F

Le 30 octobre N+1, l'ouvrage est terminé et facturé au client au prix convenu, les services techniques ayant bien estimé le coût de production. Le taux de TVA s'élève à 18%.

Hypothèse 1 : l'entité est en mesure d'estimer le résultat à terminaison de façon fiable.

Hypothèse 2 : l'entité n'est pas en mesure d'estimer le résultat à terminaison de façon fiable.

Solution Hypothèse 1 : lorsque l'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison avec suffisamment de fiabilité, elle doit retenir la méthode de

reconnaissance de son chiffre d'affaires à l'avancement. Le résultat à terminaison est de $925.000.000 \text{ F} - 750.000.000 \text{ F} = 175.000.000 \text{ F}$.

Le pourcentage d'avancement de l'ouvrage à la clôture de l'exercice N est de $450.000.000 \text{ F} / 750.000.000 \text{ F} = 60\%$.

Le résultat à terminaison à affecter à l'exercice N est de $175.000.000 \text{ F} \times 60\% = 105.000.000 \text{ F}$.

Le chiffre d'affaires qui sera reconnu dans les comptes de l'exercice N sera donc de $450.000.000 \text{ F} + 105.000.000 \text{ F} = 555.000.000 \text{ F}$.

Ce chiffre d'affaires partiel peut aussi être déterminé comme suit : $925.000.000 \text{ F} \times 60\% = 555.000.000 \text{ F}$.

Dans la mesure où aucune facturation intermédiaire n'a été faite au titre de chiffres d'affaires contractuels, un produit à recevoir de $555.000.000 \text{ F}$ hors taxes sera reconnu dans les comptes au 31 décembre N.

Ecritures comptables associées à l'hypothèse 1 :

Au 31/12/N

Compte 4181 Clients, factures à établir

Débit : 654.900.000

Compte 7051 Travaux facturés

Crédit : 555.000.000

Compte 4435 Etat, TVA
sur factures à établir

Crédit : 99.900.000

Au 1^{er} janvier N + 1, cette écriture est extournée

Compte 7051 Travaux facturés

Débit : 555.000.000

Compte 4181 Clients, factures à
établir

Crédit : 654.900.000

Compte 4435 Etat, TVA sur factures à
établir

Débit : 99.900.000

Le 30 octobre N + 1, la facture est établie et le chiffre d'affaires est reconnu en comptabilité

Compte 4111 Clients	Compte 7051 Travaux facturés
Débit : 1.091.500.000	Crédit : 925.000.000
	Compte 4433 Etat, TVA facturée sur travaux
	Crédit : 166.500.000

Solution hypothèse 2 : dans cette hypothèse, l'entité n'est pas en mesure de déterminer avec une fiabilité suffisante le résultat à terminaison. Le chiffre d'affaires qui sera reconnu dans les comptes en fin N sera égal au montant des charges ayant concouru à l'exécution du contrat en cours d'exercice, soit 450.000.000 F.

Ecritures comptables associées à l'hypothèse 2 :

Au 31/12/N

Compte 4181 Clients, factures à établir	Compte 7051 Travaux facturés
Débit : 531.000.000	Crédit : 450.000.000
	Compte 4435 Etat, TVA sur factures à établir
	Crédit : 81.000.000

Le 1^{er} janvier N + 1, cette écriture est extournée

Compte 7051 Travaux
facturés

Compte 4181 Clients,
factures à établir

Débit :
450.000.000

Crédit :
531.000.000

Compte 4435 Etat, TVA sur factures à établir

Débit : 81.000.000

Le 30 octobre N+1, la facture est établie et le chiffre d'affaires est reconnu en comptabilité

Compte 4111 Clients

Compte 7051 Travaux facturés

Débit : 1.091.500.000

Crédit : 925.000.000

Compte 4433 Etat, TVA
facturée sur travaux

Crédit : 166.500.000

B) Exemple d'un contrat déficitaire

Enoncé : une entité est spécialisée dans la construction immobilière et les travaux publics. Les données relatives à un contrat en cours au 31 décembre N sont les suivantes :

Caractéristiques du contrat	Montant
Prix de vente prévisionnel	120.000.000
Coût prévisionnel estimé au démarrage	125.000.000
Coût cumulé des travaux engagés au 31 décembre N-1	60.000.000
Coût cumulé des travaux au 31 décembre N	125.000.000

Le résultat du contrat, qui est une perte, s'élève à $120.000.000 \text{ F} - 125.000.000 \text{ F} = 5.000.000 \text{ F}$.

Le pourcentage d'avancement calculé au 31 décembre N – 1 = $60.000.000 \text{ F} / 125.000.000 \text{ F} = 48 \%$.

Solution :

La perte à constater au 31 décembre N – 1 = $5.000.000 \text{ F} \times 48\% = 2.400.000 \text{ F}$.

Elle peut être déterminée aussi par la différence entre les charges de N – 1 et le chiffre d'affaires partiel compte tenu du pourcentage d'avancement, soit $120.000.000 \times 48\%$.

$(\text{Charges N – 1}) - (48\% \times 120.000.000 \text{ F}) = 60.000.000 \text{ F} - 57.600.000 \text{ F} = 2.400.000 \text{ F}$.

La perte non réalisée au 31 décembre N – 1 qui devra faire l'objet d'une provision est égale à $5.000.000 \text{ F} - 2.400.000 \text{ F} = 2.600.000 \text{ F}$.

Ecritures comptables associées à ce cas :

Au 31/12/N – 1, il y a lieu de constater le chiffre d'affaires partiel et la provision complémentaire pour perte à terminaison

Compte 4181 Clients, factures à établir	Compte 7051 Travaux facturés
Débit : 67.968.000	Crédit : 57.600.000
	Compte 4435 Etat, TVA sur factures à établir
	Crédit : 10.368.000
Compte 6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges	Compte 193 Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur
Débit : 2.600.000	Crédit : 2.600.000

Au 1^{er} janvier N, extourne de l'écriture de facture à établir

Compte 7051 Travaux facturés

Compte 4181 Clients, factures à établir

Débit : 57.600.000

Crédit : 67.968.000

Compte 4435 Etat, TVA sur factures à établir

Débit : 10.368.000

Le 20 décembre N, livraison et facturation des travaux

Compte 4111 Clients

Compte 7051 Travaux facturés

Débit :
141.600.000

Crédit : 120.000.000

Compte 4433 Etat, TVA facturée sur travaux

Crédit : 21.600.000

Le 31 décembre N, reprise de la provision pour pertes devenue sans objet

Compte 193 Provisions pour pertes sur marchés

Compte 7911 Reprises sur provisions pour risques et charges

Débit : 2.600.000

Crédit : 2.600.000

4.1.4 Traitement fiscal

Les administrations fiscales des pays de l'Espace OHADA ont pour la plupart pris position pour la méthode à l'avancement, sous réserve que le degré d'avancement des travaux puisse être déterminé avec suffisamment de précision et démontré en cas de contrôle.

4.1.5 Première application du SYSCOHADA révisé

Le Chapitre 41 du SYSCOHADA révisé expose les dispositions relatives à la première application du SYSCOHADA révisé aux entités qui utilisaient la méthode des bénéfices nets partiels, abandonnée par le nouveau référentiel, ou la méthode à l'achèvement avec la constatation d'un stock en cours (ne répondant pas aux nouvelles règles de comptabilisation).

Pour ces entités, les comptes 475 Créances sur travaux en cours non facturables et 34/35 Produits en cours / Services en cours, inscrits dans leur bilan d'ouverture doivent être soldés et donc crédités par le débit du 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 au débit du compte 651 Pertes sur créances clients et autres débiteurs.

Une imputation globale au débit du compte de charge constituerait, à notre avis, la méthode préférentielle.

Il est nécessaire que ces entités adaptent la méthode de constatation du résultat de leurs contrats en question à la nouvelle situation et comptabilisent l'effet cumulé de manière rétrospective sur le report à nouveau d'ouverture, sur la base du pourcentage d'avancement et du résultat à terminaison estimés à l'ouverture de l'exercice du changement de méthode.

Section 4.2 Reconnaissance des revenus dans les ventes composites

La section 2. du Chapitre 5 du SYSCOHADA révisé consacrée aux règles d'évaluation et de comptabilisation des éléments des états financiers indique qu'en matière de ventes « composites », c'est l'indépendance des différentes opérations composant le contrat qui guidera la solution à adopter et, qu'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 le contrat comme une opération globale à traiter de manière unique.

Nous allons illustrer ces dispositions par deux exemples.

4.2.1 Exemple de deux obligations distinctes

Enoncé : un détaillant de matériel informatique vend à un client un ordinateur et un service de maintenance valable deux ans pour un montant global de 9.000.000 F. Le détaillant a déterminé qu'il s'agit de deux obligations de prestations distinctes car il vend fréquemment l'ordinateur à 7.000.000 F et le service de maintenance à 3.000.000 F.

Analyse de la situation conformément à la norme IFRS 15 : IFRS 15.B.29 précise que si ce service de maintenance est une option séparée que le client peut choisir d'acheter ou non, ce service de maintenance doit être considéré

comme une obligation de performance séparée. IFRS 15.B.29 précise en outre que même si le service de maintenance n'est pas optionnel mais procure au client « un service additionnel » par rapport à l'assurance que le produit fonctionnera comme prévu, ce service complémentaire constitue une obligation de performance séparée.

Allocation du prix de vente du contrat à chaque obligation de performance : deux étapes sont nécessaires :

- Déterminer les prix de vente spécifiques de chaque obligation de performance (IFRS 15.74 s) : dans notre exemple, l'ordinateur est vendu séparément à 7.000.000 F et le service de maintenance est facturé seul à 3.000.000 F.
- Allouer le prix de vente du contrat aux différentes obligations de performance du contrat au prorata des prix de vente spécifiques de chaque obligation de performance (IFRS 15.76 s) : dans notre cas, la répartition se fera de la manière suivante :
 - Ordinateur : $(9.000.000) \times [7.000.000 / 7.000.000 + 3.000.000] = 6.300.000$ F
 - Service de maintenance : $(9.000.000) \times [3.000.000 / 7.000.000 + 3.000.000] = 2.700.000$ F.

Ce contrat comporte une remise inhérente de 1.000.000 F qui ne concerne pas une obligation de prestation précise et qui est donc affectée à toutes les obligations de prestation en proportion du prix de vente de chacune.

Ecriture comptable constatant la vente du matériel et la souscription pour deux ans du service de maintenance

<p>Compte 4111 Clients</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Débit : 9.000.000</p>	<p>Compte 701 Ventes de matériel informatique</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Crédit : 6.300.000</p>
	<p>Compte 706 Services vendus</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Crédit : 2.700.000</p>

Enregistrement d'un produit comptabilisé d'avance relatif au service de maintenance de N+1

<p>Compte 706 Services vendus</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Débit : 1.350.000</p>	<p>Compte 477 Produits constatés d'avance</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Crédit : 1.350.000</p>
---	--

4.2.2 Exemple d'une obligation globale

En reprenant l'exemple ci-dessus, si le détaillant n'effectue pas de service de maintenance autre qu'attaché à un matériel qu'il vend, IFRS 15 considère que si le service de maintenance procure au client à la fois l'assurance que le bien n'est pas défectueux et un service additionnel et que l'entité ne peut distinguer les deux natures de prestations, elle doit alors les comptabiliser comme une seule et même obligation de performance (IFRS 15.B32). En conséquence, le contrat doit être considéré comme un contrat global à enregistrer à son coût global.

En revanche, conformément à IAS 37, les coûts estimés de maintenance doivent être constatés en provisions dans la mesure où la totalité du service de maintenance vendu pour deux ans figurera en produit.

Enregistrement de la vente globale

Compte 4111 Clients	Compte 7011 Ventes de matériel informatique et services accessoires
Débit : 9.000.000	Crédit : 9.000.000

Constitution d'une provision relative aux coûts de maintenance sur deux ans estimés à 300.000 F

Compte 6911 Dotations aux provisions pour risques et charges	Compte 192 Provisions pour garanties accordées aux clients
Débit : 300.000	Crédit : 300.000

CHAPITRE CINQUIEME

ETABLISSEMENT DE SITUATIONS COMPTABLES INTERMEDIAIRES

Les dispositions de la présente étude s'inspirent de la norme comptable internationale IAS 34 « Information financière intermédiaire » et de ses amendements, publiée en 1998.

Section 5.1 Champ d'application

Les entités publient des comptes intermédiaires soit parce qu'un texte législatif ou réglementaire les y contraint, soit volontairement.

Dans l'Espace OHADA, l'article 849 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE impose aux sociétés dont les titres sont inscrits à la Bourse des valeurs d'un ou de plusieurs Etats-parties, la publication, dans un journal habilité à recevoir les annonces légales de ces Etats-parties, dans les quatre (4) mois qui suivent la fin du premier semestre, d'un tableau d'activités et de résultat ainsi que d'un rapport d'activité semestriel accompagné d'une attestation du commissaire aux comptes sur la sincérité des informations données.

Ce tableau d'activités et de résultat est censé être préparé sur la base d'une situation comptable intermédiaire établie à la date du 30 juin.

Les entités de l'Espace OHADA peuvent également dans d'autres circonstances avoir à établir des situations comptables intermédiaires à l'occasion de situations ou d'événements particuliers.

Les présentes dispositions fixent un certain nombre de règles comptables applicables lorsque des comptes intermédiaires doivent être établis.

Section 5.2 Contenu des comptes intermédiaires

5.2.1 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, sous réserve de dispositions contraires comme c'est le cas dans l'Espace OHADA où seul un tableau d'activités et de résultat est exigé accompagné d'un rapport d'activité semestriel.

Si des comptes intermédiaires complets doivent être publiés, les entités doivent donc établir un bilan, un compte de résultat, un tableau des flux de trésorerie et des Notes annexes.

Ces comptes peuvent être résumés et les Notes annexes ne peuvent comporter qu'une sélection de notes parmi lesquelles une déclaration de conformité aux méthodes comptables utilisées pour l'établissement des états financiers annuels, les aménagements retenus pour l'établissement des comptes intermédiaires, la nature et le montant des éléments exceptionnels affectant les comptes, les émissions, rachats ou remboursements de titres d'emprunts ou de capitaux propres, les événements significatifs postérieurs à la fin de la période intermédiaire non pris en compte dans ces derniers, l'incidence des changements ayant affecté le périmètre des activités de l'entité, les opérations de restructurations et croissance externe, les changements ayant affecté les engagements, une indication du caractère cyclique ou saisonnier de l'activité

5.2.2 Respect du principe de comparabilité

Pour assurer la comparabilité, les états comparatifs se doivent de comporter les clôtures ci-après :

Etats	30/06/N	31/12/N - 1	30/06/N - 1
Bilan	X	X	
Compte de résultat	X	X	X
Tableau de variation des capitaux propres	X	X	
Tableau des flux de trésorerie	X	X	

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.

5.2.3 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.

Section 5.3 Règles d'évaluation

5.3.1 Règle générale

Méthodes comptables : une entité doit appliquer, sous réserve d'aménagements, les mêmes méthodes comptables que celles utilisées dans ses comptes du dernier exercice. Ainsi :

- 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 pas cependant 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 aussi l'être sur une base cumulée, depuis le début de l'exercice, jusqu'à la fin de l'exercice.

Ainsi, 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.

Exemple : au 1^{er} semestre N, une entité a engagé 50.000.000 F de frais de développement. Au 30 juin N, ces frais ne satisfont pas aux conditions d'activation posées par le SYSCOHADA révisé mais l'entreprise s'attend à ce que ces conditions soient remplies avant la fin de l'exercice N.

D'après les dispositions du SYSCOHADA révisé, elle doit néanmoins comptabiliser ces dépenses en charges du 1^{er} semestre N. Si par la suite les conditions d'activation du projet sont effectivement remplies, ces dépenses pourront être activées.

Amortissements et dépréciations : en ce qui concerne les dotations aux amortissements et aux dépréciations, celles-ci sont calculées sur la base des seuls actifs possédés au cours de la période intermédiaire concernée.

Exemple : une entité acquiert une immobilisation de 20.000.000 F le 15 juillet N. Dans les comptes intermédiaires au 30 juin N, aucun amortissement ne peut être constaté sur cette immobilisation.

Les remises, rabais, ristournes à accorder ou à recevoir : ils sont pris en compte sur la base d'un taux annuel rapporté sur le 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 bien établie. Si ces taux de remises ou ristournes sont progressifs en fonction du volume d'affaires, il est à notre avis plus prudent de retenir le taux applicable au volume d'affaires réalisé durant la période intermédiaire. Quant aux remises discrétionnaires, elles ne seront pas, par prudence, prises en compte.

Pertes et profits de change : à la fin de la période intermédiaire, les pertes et profits de change sont pris en compte suivant les mêmes principes qu'en fin d'exercice sur la base du taux de change de fin de période intermédiaire.

Les bonus de fin d'année, la participation ou l'intéressement versés aux salariés : ils sont répartis sur l'exercice, s'il est probable de les verser.

Les congés payés : ils doivent être provisionnés pour les droits acquis à la date d'établissement de la situation comptable intermédiaire.

Les charges discrétionnaires : même si elles sont prévues et si elles se répètent d'une année sur l'autre, elles ne doivent généralement être prises en compte qu'au moment où elles sont payées (cotisations à des œuvres de bienfaisance par exemple). Si aucun décaissement n'est intervenu à la date d'établissement des comptes intermédiaires, ces charges ne pourront pas être provisionnées dans la situation comptable intermédiaire.

Le taux d'impôt : il 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 intermédiaire le taux effectif moyen estimé pour l'exercice comprenant les modifications des taux d'impôts déjà votés à la fin de l'exercice précédent et devant prendre effet après la date de fin d'exercice. Les modifications des taux d'impôts votés après la fin de la période intermédiaire et affectant de manière rétroactive la totalité de l'exercice font l'objet d'une information en annexe, au titre des événements post-clôture.

Exemple de calcul d'un taux effectif d'imposition : le résultat avant impôt du 1^{er} semestre N d'une entité établissant une situation comptable intermédiaire s'élève à 30.000 F. Selon les règles fiscales en vigueur, l'impôt annuel se calcule ainsi :

- Partie du résultat inférieure ou égale à 50.000 F : 20 %
- Partie du résultat supérieure à 50.000 F : 30 %

Le résultat annuel avant impôt de l'exercice N est estimé à 150.000 F. L'impôt annuel de fin d'exercice devrait donc être de : (50.000 F x 20 %) +

$(100.000 \text{ F} \times 30 \%) = 40.000 \text{ F}$, soit un taux moyen d'imposition de $40.000 \text{ F} / 150.000 \text{ F} = 26,70 \%$.

Bien que le résultat avant impôt du 1^{er} semestre soit inférieur à 50.000 F, la charge d'impôt ne sera pas de $30.000 \text{ F} \times 20 \% = 6.000 \text{ F}$ mais de $30.000 \text{ F} \times 26,70 \% = 8.010 \text{ F}$.

Pour les produits perçus de façon cyclique, saisonnière ou occasionnelle : ces derniers sont comptabilisés comme à la fin 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 des ventes saisonnières dans le cadre des ventes de détail (magasins de jouets...). 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.

5.3.2 Utilisation d'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 :

- Pour les 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 faite à partir des marges brutes ou des inventaires permanents.
- Provisions : la détermination du montant de certaines provisions peut être complexe et nécessiter en fin d'exercice l'intervention d'experts (provisions pour garanties, démantèlement et remise en état de sites etc.). Pour les clôtures intermédiaires, une simple mise à jour des calculs effectués lors de la dernière clôture sera suffisante.
- Retraites et autres obligations similaires : 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 les clôtures intermédiaires, ces engagements pourront être évalués par extrapolation de l'évaluation actuarielle la plus récente.

CHAPITRE SIXIEME

AUTRES THEMES TRAITES DANS LE SYSCOHADA REVISE

Section 6.1 Opérations en devises et contrats de couverture sur marchés financiers

6.1.1 Biens dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères

A) Immobilisations incorporelles et corporelles

L'article 51 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable précise 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 leur acquisition (date d'entrée dans l'actif).

Les amortissements et dépréciations sont calculés sur cette valeur.

L'écart entre le prix payé et le coût d'entrée tel que défini ci-dessus constitue une charge financière ou un produit financier.

Dans tous les cas, c'est au moment où ces immobilisations sortent de l'actif que le gain ou la perte résultant des fluctuations des monnaies étrangères est dégagé définitivement.

Ces dispositions sont valables tant pour les actifs situés dans le pays dans lequel a cours la devise que dans l'Espace OHADA.

B) Avances et acomptes libellés en devises et versés sur commandes d'immobilisations

Ces avances et acomptes sont convertis au cours du jour de leur versement. En cas de non-livraison avant la clôture, l'acompte n'est pas converti au cours de clôture et par conséquent aucun écart de conversion n'est constaté sur ces derniers. En revanche, dans le cas où l'avance ou l'acompte risque d'être remboursé par le fournisseur, par exemple parce qu'il ne peut remplir son obligation, et que le cours de clôture est inférieur au cours du jour du versement, il y a lieu de comptabiliser une provision pour risques et charges.

Le traitement des avances et acomptes versés ou reçus sur des commandes par la suite honorées figure au 6.1.2 paragraphe B4 ci-après.

C) Titres

Ils sont enregistrés pour leur 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 au passif suit le même traitement que les dettes libellées en monnaies étrangères.

La différence entre le prix payé et le coût d'entrée initial des titres constitue une charge ou un produit financier.

D) Stocks

Les stocks sont valorisés en fonction de leur détention à l'étranger (Espace hors OHADA) ou de leur acquisition à l'étranger avec détention dans l'Espace OHADA.

D1. Détention des stocks à l'étranger (Exemple : stocks détenus au Ghana ou aux Etats-Unis)

La valeur en devises étrangères des stocks détenus à l'étranger est convertie, en fin d'exercice, en unités monétaires légales du pays, à un cours égal, pour chaque nature de marchandises, d'approvisionnements ou de produits en stocks, à la moyenne pondérée des cours pratiqués à la date d'achat ou d'entrée en magasin des éléments considérés.

Des dépréciations sont constatées si la valeur au jour de l'inventaire, compte tenu du cours de change, est inférieure à la valeur d'entrée de ces stocks.

Exemple : une entité détient un stock de 300 tracteurs aux Etats Unis acquis à 10.000 dollars US chacun. L'application de la méthode de la moyenne pondérée des cours lors de leur acquisition fait ressortir un cours de 1 dollar US = 570 F. A la clôture de l'exercice, le cours est de 1 dollar US = 564 F. La dépréciation à constater serait de $[300 \times 10.000 \$] \times (570 - 564) = 18.000.000 \text{ F}$.

D2. Acquisition à l'étranger et détention dans l'Espace OHADA

Il existe plusieurs possibilités de valorisation :

- Valorisation des achats et des stocks au 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 :
 - o au cours de clôture pour la totalité du stock,

- au cours du jour de clôture pour la partie des stocks non encore payée et au cours d'achat pour la partie payée ou, pour cette partie du stock payée, au cours de paiement.
- Valorisation du stock à un cours interne de période fixé par l'entité

Dans tous les cas, l'entité doit expliciter ses choix dans ses Notes annexes et respecter le principe de la permanence des méthodes.

6.1.2 Dettes et créances libellées en devises

A) 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 commerciales.

Dans le cas d'une opération 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 la partie liée à la transaction elle-même (achat, vente) de la partie liée à la politique financière (recours ou non à une couverture de change).

Cette distinction est fonction des facteurs suivants :

- une décision d'acheter ou de vendre à un certain prix libellé 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 et la date de règlement. Si ce délai est court, un cours au comptant serait approprié. Sinon, il peut être choisi un cours à terme ou un cours économique interne que l'entité devra justifier ;
- la date de formalisation de la commande. Si le délai est court entre la date de commande et la date de facturation, le cours à la date de facturation peut être retenu.

B) Ajustement des dettes et des créances à l'inventaire

B1. Principe général

1. Traitement avec incidence sur le résultat

Lorsqu'elles subsistent à l'inventaire, les créances et dettes libellées en devises sont converties sur la base du dernier cours de change à la date de

clôture des comptes. En contrepartie sont créés deux comptes d'écarts de conversion :

- un compte de conversion - actif (compte 478) qui enregistre les pertes probables (augmentations de dettes et les diminutions de créances),
- un compte de conversion – passif (compte 479) qui enregistre les gains probables (augmentations de créances et les diminutions de dettes).

Ces écritures sont contrepassées à l'ouverture de l'exercice suivant pour ramener les créances et dettes à leur valeur d'origine.

Exemple extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé

Enoncé : une entité exporte le 10/12/N à un client situé au Brésil des marchandises d'une valeur de 250.000 Réal Brésilien. La facture est réglée par le client brésilien le 15 février N + 1. Les cours du Réal se présentent de la manière suivante :

- Le 10/12/N : 1 Réal brésilien = 190 F
- Le 31/12/N :
 - Hypothèse 1 : 1 Réal brésilien = 180 F
 - Hypothèse 2 : 1 Réal brésilien = 210
- Le 15/02/N + 1, au moment de l'encaissement de la créance :
 - Hypothèse 1 : 1 Réal brésilien = 175
 - Hypothèse 2 : 1 Réal brésilien = 215

Solutions :

Le 10/12/N : comptabilisation de la facture de vente

Compte 411 Clients	Compte 701 Ventes de marchandises
Débit : 47.500.000 (1)	Crédit : 47.500.000

(1) Montant de la facture : $250.000 \times 190 = 47.500.000$ F

Le 31/12/N

Hypothèse 1 : perte latente de $(190 - 180) \times 250.000 = 2.500.000$ F qui doit faire l'objet d'une provision pour perte de change conformément au principe de prudence

Régularisation de fin d'exercice du compte client

Compte 478 Ecart de conversion - Actif	Compte 411 Clients
Débit : 2.500.000	Crédit : 2.500.000

Constitution d'une provision pour perte de change

Compte 6591 Charges pour provisions sur risques à court terme	Compte 4911 Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation
Débit : 2.500.000	Crédit : 2.500.000

Le 31/12/N

Hypothèse 2 : gain latent de $(210 - 190) \times 250.000 = 5.000.000$ F qui n'entre pas dans la formation du résultat

Régularisation de fin d'exercice du compte client

Compte 411 Clients	Compte 479 Ecart de conversion - Passif
Débit : 5.000.000	Crédit : 5.000.000

Le 01/01/N + 1 Hypothèse 1

Contrepassation de l'écriture d'écart de conversion - Actif

Compte 411 Clients	Compte 478 Ecart de conversion - Actif
Débit : 2.500.000	Crédit : 2.500.000

Le 01/01/N + 1 Hypothèse 2

Contrepassation de l'écriture d'écart de conversion - Passif

Compte 479 Ecart de
conversion - Passif

Compte 411 Clients

Débit :
5.000.000

Crédit :
5.000.000

Le 15/02/N + 1, règlement de la facture par le client brésilien

Hypothèse 1 : cours à 175 F → perte de change définitive de 250.000 F
 $F \times (190 - 175) = 3.750.000 F$

Compte 521 Banques

Compte 411 Clients

Débit :
43.750.000

Crédit :
47.500.000

Compte 656 Pertes de change sur
créances et dettes commerciales

Débit : 3.750.000

Hypothèse 1 (suite et fin) : reprise de la provision pour perte de change

Compte 4911 Provisions pour
risques à court terme sur
opérations d'exploitation

Compte 7591 Reprises de
charges de provisions sur risques
à court terme

Débit :
2.500.000

Crédit :
2.500.000

Hypothèse 2 : cours à 215 F → gain de change définitif de 250.000 F x (215 – 190) = 6.250.000 F

Compte 521 Banques	Compte 411 Clients
Débit : 53.750.000	Crédit : 47.500.000
	Compte 756 Gains de change sur créances et dettes commerciales
	Crédit : 6.250.000

Au plan fiscal (selon la législation fiscale de l'Etat-partie) :

Si les pertes et gains potentiels sont taxables :

- les écarts de conversion – passif sont imposables au titre de l'exercice de leur constitution, tandis que les écarts de conversion – Actif sont déductibles ;
- les provisions pour pertes de change ne sont pas déductibles sur l'exercice de leur constitution et les reprises de provisions ne sont pas taxables,
- les gains de change, lorsqu'ils sont réalisés, sont imposables, et les pertes de change, déductibles.

Les retraitements fiscaux extra-comptables se présenteraient, dans cet environnement fiscal, de la manière suivante, sous forme d'un extrait d'une déclaration fiscale de l'exercice N :

Réintégrations	
4791 Ecart de conversion – Passif - Exercice N	
6591 Charges pour provisions risques court terme (perte de change latente – Exercice N)	
4781 Ecart de conversion – Actif – Exercice N - 1	
Déductions	
4781 Ecart de conversion – Actif – Exercice N	
4791 Ecart de conversion – Passif - Exercice N - 1	
7591 Reprises de charges de provisions Exercices N – 1 et antérieurs si dénouement en N	

Si les pertes et gains potentiels ne sont pas taxables :

- les écarts de conversion – passif ne sont pas imposables et les écarts de conversion – Actif ne sont pas déductibles au titre de l'exercice de leur constitution ;
- les provisions pour pertes de change ne sont pas déductibles sur l'exercice de leur constitution et les reprises de provisions ne sont pas taxables,
- les gains de change, lorsqu'ils sont réalisés, sont imposables, et les pertes de change, déductibles.

Les retraitements fiscaux extra-comptables se présenteraient, dans cet environnement fiscal, de la manière suivante, sous forme d'un extrait d'une déclaration fiscale de l'exercice N :

Réintégrations	
6591 Charges pour provisions risques court terme (perte de change latente – Exercice N)	
Déductions	
7591 Reprises de charges de provisions Exercices N – 1 et antérieurs si dénouement en N	

2. Les exceptions pour les opérations assorties d'une couverture

2A. Conformément à l'article 58-3 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable, lorsque des couvertures fixent définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance (par exemple les achats ou les ventes à terme de devises), l'incertitude disparaît totalement. La valeur des créances ou des dettes en monnaies étrangères à l'échéance est connue car la couverture transforme les créances et dettes en monnaies étrangères, en créances et dettes en monnaie nationale.

La date de la 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, et le résultat financier n'est pas affecté.

Exemple : une entité a acquis le 05/12/N des marchandises d'une valeur de 250.000 \$ au moment où le cours était de 1\$ = 620 F. Le règlement est prévu

pour le 05/02/N + 1. Craignant une hausse du cours du dollar, l'entité a négocié et obtenu à la date du 01/12/N une garantie auprès de la centrale de trésorerie du groupe. Le cours de change garanti à terme, c'est-à-dire le 05/02/N + 1, est de 1\$ = 650 F.

La transaction sera donc enregistrée dès le 05/12/N au cours de 1\$ = 650 F, soit :

Compte 601 Achats de marchandises	Compte 401 Fournisseurs
Débit : 162.500.000	Crédit : 162.500.000

Et le règlement sera effectué le 05/02/N+1 également à ce cours, soit :

Compte 401 Fournisseurs	Compte 521 Banques
Débit : 162.500.000	Crédit : 162.500.000

- 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 sur les pertes de change latentes 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.
- 2B. Conformément à l'article 58-4 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable, lorsque des couvertures ne fixent pas définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance, le taux de conversion des créances et des 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. En conséquence, les écarts de conversion relatifs aux créances et dettes en monnaie étrangères sont entièrement constatés. En cas de perte de change latente, la provision pour perte de change n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert.

B2. Créances douteuses en devises

En cas de créance libellée en devises douteuse ou litigieuse en tout ou partie :

- la dépréciation de la créance porte sur le montant initialement comptabilisé (avant revalorisation au cours de clôture) ou couvert ;
- l'écart de conversion est limité à la partie jugée recouvrable de la créance.

Exemple : supposons une créance de 100 \$ constatée courant N lorsque le cours était de 1\$ = 600 F. Cette créance est jugée partiellement douteuse à 70% à la clôture de l'exercice N alors que le cours est de 1\$ = 625 F

Enregistrement de la créance courant N au cours de 1\$ = 600 F

Compte 411 Clients	Compte 701 Ventes de marchandises
Débit : 60.000	Crédit : 60.000

A la fin de l'exercice N, constitution de la provision sur 70% de la créance avant revalorisation

Compte 416 Créances douteuses ou litigieuses	Compte 411 Clients
Débit : 60.000	Crédit : 60.000

Compte 659 Charges pour dépréciation et provisions pour risques à court terme d'exploitation	Compte 491 Dépréciation des comptes clients
Débit : 42.000	Crédit : 42.000

Revalorisation de la seule partie recouvrable au cours de clôture de
 $1\$ = 625 F : [100 \$ \times 30\%] \times (625 - 600) = 750 F$

Compte 416 Créances litigieuses ou douteuses	Compte 479 Ecart de conversion - Passif
Débit : 750	Crédit : 750

B3. Dérogations au principe général

Comme illustré ci-avant, l'article 54 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière précise que les gains de change latents inscrits dans le compte 479 n'interviennent pas dans la formation du résultat et que 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 relatif au droit comptable et à l'information financière prévoit cependant deux exceptions à ce principe général. Ces exceptions sont exposées ci-après :

1. Etalement des pertes latentes et des gains latents

Selon l'article 56 dudit Acte uniforme relatif au droit comptable, 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 (emprunts) ou encaissements (prêts) 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 chaque fin d'exercice et mentionné dans les Notes annexes.

Exemple extrait du Guide d'application du SYSCOHADA révisé :

Enoncé : une entité a contracté un emprunt auprès d'une banque d'un montant de 300.000 \$ le 01/08/N. Cet emprunt est remboursable par amortissements constants sur 2 ans au taux d'intérêt annuel de 8%.

L'évolution du cours du dollar se présente comme suit :

- 1^{er} août N : 1\$ = 620 F
- 31 décembre N : 1\$ = 625 F
- 1^{er} août N + 1 : 1\$ = 635 F
- 31 décembre N + 1 : 1 \$ = 622 F

Solutions :

Au 1^{er} Août N : souscription de l'emprunt : 300.000 \$ x 620 F = 186.000.000 F

Compte 512 Banques	Compte 162 Emprunts auprès des établissements de crédit
Débit : 186.000.000	Crédit : 186.000.000

Au 31/12/N : la revalorisation au taux de clôture du dollar aboutit à un montant de l'emprunt de 187.500.000 F, d'où la nécessité de reconnaître un écart de conversion – actif de $187.500.000 \text{ F} - 186.000.000 \text{ F} = 1.500.000 \text{ F}$.

Compte 478 Ecart de conversion - Actif	Compte 162 Emprunts auprès des établissements de crédit
Débit : 1.500.000	Crédit : 1.500.000

En application de l'article 56 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière, la perte latente attachée à un emprunt affectant plusieurs exercices doit être étalée sur la durée restant à courir jusqu'au terme des remboursements le 01/08/N+2, soit dans 1 an et 7 mois (19 mois).

Montant de la perte différée : $1.500.000 \times 19 \text{ mois} (24 \text{ mois} - 5 \text{ mois}) / 24 \text{ mois} = 1.187.500 \text{ F}$

Montant de la perte latente à provisionner : $1.500.000 \text{ F} - 1.187.500 \text{ F} = 312.500 \text{ F}$

Le montant de la provision peut également être obtenu directement par le calcul suivant : $1.500.000 \times 5/24 = 312.500 \text{ F}$.

Comptabilisation de la provision :

Compte 6971 Dotations aux provisions pour risques et charges	Compte 194 Provisions pour pertes de change
Débit : 312.500	Crédit : 312.500

Calcul des intérêts courus au 31 décembre N : $[300.000 \$ \times 625] \times 8\% \times 5/12 = 6.250.000 \text{ F}$

Provisionnement des intérêts courus sur l'emprunt :

Compte 6712 Intérêts des
emprunts auprès des
établissements financiers

Débit : 6.250.000

Compte 1662 Intérêts courus sur
emprunts auprès des
établissements de crédit

Crédit : 6.250.000

Au 1^{er} janvier N + 1, extourne du compte d'Ecart de conversion – Actif et des intérêts courus.

Compte 162 Emprunts auprès des
établissements de crédit

Débit : 1.500.000

Compte 478 Ecart de conversion –
Actif

Crédit : 1.500.000

Compte 1662 Intérêts courus sur
emprunts auprès des
établissements de crédit

Débit : 6.250.000

Compte 6712 Intérêts des emprunts
auprès des établissements de crédit

Crédit : 6.250.000

A l'échéance du 01/08/N + 1

- Amortissement pour moitié de l'emprunt : $300.000 / 2 = 150.000$ \$ au cours de 1\$ = 635 F, soit 150.000 \$ x 635 F = 95.250.000 F contre une valeur en compte de 150.000 \$ x 620 F = 93.000.000 F, soit une perte de change de 2.250.000 F à inscrire en compte de résultat.
- Intérêt sur 12 mois : $(300.000$ \$ x 635 F) x 8% = 15.240.000 F à inscrire en compte de résultat.
- Montant versé à l'établissement de crédit le 1^{er} août N + 1 : $95.250.000$ F + 15.240.000 F = 110.490.000 F.

Les écritures associées se présentent de la manière suivante :

<p>Compte 162 Emprunts auprès des établissements de crédit</p> <hr/> <p>Débit : 93.000.000</p>	<p>Compte 521 Banques</p> <hr/> <p>Crédit : 110.490.000</p>
<p>Compte 6712 Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit</p> <hr/> <p>Débit : 15.240.000</p>	
<p>Compte 676 Pertes de change financières</p> <hr/> <p>Débit : 2.250.000</p>	

A la clôture de l'exercice N + 1

- La dette d'emprunt est inscrite à sa valeur d'entrée : $150.000 \$ \times 620 F = 93.000.000 F$. La revalorisation au cours de fin N + 1, soit $1 \$ = 622 F$, entraîne sa revalorisation à $150.000 \$ \times 622 F = 93.300.000 F$. Il apparaît une perte latente de 300.000 F qui devrait être provisionnée.
- Calcul des intérêts courus au 31/12/N + 1 : $[150.000 \$ \times 622 F] \times 8\% \times (5/12) = 3.110.000 F$
- Montant de la perte différée : $300.000 F \times 7 \text{ mois} (24 \text{ mois} - 17 \text{ mois}) / 24 \text{ mois} = 87.500 F$
- Montant de la perte à provisionner en fin d'exercice N : $300.000 - 87.500 = 212.500 F$. Or, il existe une provision de 312.500 F constituée dans le compte 194 Provisions pour pertes de change. Cette provision doit donc être reprise en résultat pour $312.500 F - 212.500 F = 100.000 F$.

Ecriture comptable de revalorisation de la dette d'emprunt au 31/12/N+1 :

<p>Compte 478 Ecart de conversion - Actif</p> <hr/> <p>Débit : 300.000</p>	<p>Compte 162 Emprunts auprès des établissements de crédit</p> <hr/> <p>Crédit : 300.000</p>
--	--

Provisionnement des intérêts courus sur l'emprunt au 31/12/N+1 :

Compte 6712 Intérêts des emprunts auprès des établissements financiers	Compte 1662 Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit
Débit : 3.110.000	Crédit : 3.110.000

Reprise partielle de la provision pour pertes de change :

Compte 194 Provisions pour pertes de change	Compte 7971 Reprises de provisions pour risques et charges
Débit : 100.000	Crédit : 100.000

2. Position globale de change

Selon l'article 57 – 4 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable, 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 en cas d'auto-couverture, c'est-à-dire lorsque la position globale de change d'une devise est obtenue par la couverture d'une dette par une créance pour un montant équivalent.

Le calcul de la provision pour risque de change consécutive à un recours à une position globale de change implique la prise en compte des considérations suivantes :

- 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) ne doivent pas être intégrés dans la position globalement de change ;
- l'échéance des éléments inclus dans la position doit être comprise dans le même exercice comptable ;
- ne doivent être inclus dans la position globale de change que les éléments réalisables (créances, dettes, instruments dérivés en position ouverte isolée). En sont donc exclus les disponibilités car les écarts de

- change les concernant sont comptabilisés immédiatement en résultat, les éléments budgétaires et 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 réalisés.

Exemple 1 extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé (position globale) : une entité prête à sa filiale un montant de 100.000 \$ le 01/09/ N remboursable le 31/03/N + 2, et elle emprunte auprès d'une banque 80.000 \$ remboursable également le 31/03/ N + 2.

L'évolution du cours du dollar se présente comme suit :

- 01/09/N : 1\$ = 620 F
- 31/12/N : 1\$ = 550 F

- Analyse de l'opération de prêt :

A la date d'octroi du prêt à sa filiale, le prêt est inscrit en comptabilité pour $100.000 \$ \times 620 F = 62.000.000 F$.

Au 31 décembre N, l'application du cours à la clôture de l'exercice N ramène le montant du prêt à $100.000 \$ \times 550 F = 55.000.000 F$. Il y a lieu de constater un écart de conversion actif de $62.000.000 F - 55.000.000 F = 7.000.000 F$ et, en principe, une provision pour perte de change de 7.000.000 F.

Compte 478 Ecart de conversion - Actif	Compte 277 Créances rattachées à des participations
Débit : 7.000.000	Crédit : 7.000.000

- Analyse de l'opération d'emprunt :

A la date de souscription de l'emprunt, ce dernier est inscrit en comptabilité pour $80.000 \$ \times 620 F = 49.600.000 F$.

Au 31 décembre N, l'application du cours à la clôture de l'exercice N ramène le montant de l'emprunt à $80.000 \$ \times 550 F = 44.000.000 F$. Il y a lieu de constater un écart de conversion – passif de $49.600.000 F - 44.000.000 F = 5.600.000 F$ correspondant à un gain latent.

L'écriture correspondante se présente comme suit :

Compte 162 Emprunts auprès
des établissements de crédit

Compte 479 Ecart de conversion
- Passif

Débit : 5.600.000

Crédit : 5.600.000

- Détermination du montant de la provision pour perte de change :
 $7.000.000 \text{ F} - 5.600.000 \text{ F} = 1.400.000 \text{ F}$ en appliquant le principe de la position globale de change.

Compte 6971 Dotations aux
provisions pour risques et charges

Compte 194 Provisions pour
pertes de change

Débit : 1.400.000

Crédit : 1.400.000

Exemple 2 extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé (cas d'une couverture de change – opération symétrique) : une entité a procédé à un achat de marchandises aux Etats Unis le 01/12/N d'un montant de 100.000 \$, payable en dollars le 10/02/N + 1. En couverture de change, l'entité consent, le 10/12/N, un prêt en devises de 75.000 \$, de même terme que le paiement de l'achat.

Les cours du dollar ont évolué comme suit :

- 01/12/N : 1\$ = 600 F
- 10/12/N : 1\$ = 610
- 31/12/N : 1 \$ = 625

Enregistrement de l'achat le 01/12/N :

Compte 601 Achat de
marchandises

Compte 401 Fournisseurs

Débit : 60.000.000

Crédit : 60.000.000

Enregistrement du prêt en devises le 10/12/N

Compte 271 Prêts

Compte 521 Banques

Débit : 45.750.000

Crédit : 45.750.000

Le 31/12/N : le cours du dollar étant à 1\$ = 625 F, les comptes fournisseurs et prêts doivent être ajustés à ce cours. Le compte fournisseurs sera augmenté de $100.000 \$ \times (625 - 600) = 2.500.000 F$ et le compte de prêt sera augmenté de $75.000 \$ \times (625 - 610) = 1.125.000 F$.

<p style="text-align: center;">Compte 478 Ecart de conversion – Actif</p> <hr/> <p>Débit : 2.500.000</p>	<p style="text-align: center;">Compte 401 Fournisseurs</p> <hr/> <p style="text-align: right;">Crédit : 2.500.000</p>
<p style="text-align: center;">Compte 271 Prêts</p> <hr/> <p>Débit : 1.125.000</p>	<p style="text-align: center;">Compte 479 Ecart de conversion - Passif</p> <hr/> <p style="text-align: right;">Crédit : 1.125.000</p>

S'agissant d'une opération de couverture, la compensation entre les deux écarts est possible réduisant ainsi la provision pour perte de change à un montant de $2.500.000 F - 1.125.000 = 1.375.000 F$

<p style="text-align: center;">Compte 479 Ecart de conversion - Passif</p> <hr/> <p>Débit : 1.125.000</p>	<p style="text-align: center;">Compte 478 Ecart de conversion – Actif -</p> <hr/> <p style="text-align: right;">Crédit : 1.125.000</p>
<p style="text-align: center;">Compte 6971 Dotations aux provisions pour risques et charges</p> <hr/> <p>Débit : 1.375.000</p>	<p style="text-align: center;">Compte 194 Provisions pour pertes de change</p> <hr/> <p style="text-align: right;">Crédit : 1.375.000</p>

B4. Traitement des avances et acomptes libellés en devises sur des commandes honorées

Les créances et dettes ayant fait l'objet d'avances et acomptes libellés en devises doivent être enregistrées comme suit :

- pour la partie correspondant aux acomptes reçus ou versés, au cours du jour de leur paiement,
- pour la partie non encore payée, au cours habituellement retenu pour l'enregistrement des factures.

Exemple :

- Acompte reçu d'un client pour 30.000 \$ en mai N (le cours est de 1 \$ = 600 F)
- Facturation de la vente pour 100.000 \$ en octobre N (le cours est de 1 \$ = 550 F)
- Enregistrement de la créance et de la vente en octobre N :
 - o Montant de l'acompte reçu en mai N : 30.000 \$ x 600 F = 18.000.000 F
 - o Solde de la facture en octobre N : 70.000 \$ x 550 F = 38.500.000 F

Montant inscrit dans le compte Ventes =
56.500.000 F

Seule la créance de 38.500.000 F correspondant à 70.000 \$ est susceptible d'être réestimée à la clôture de l'exercice N si elle n'est pas encore payée.

6.1.3 Traitement des disponibilités en devises

Selon l'article 58 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière, 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 de l'exercice clos.

6.1.4 Opérations à terme fermes ou conditionnelles sur les marchés financiers

A) Principes généraux

A1. Caractéristiques d'une opération de couverture

Selon l'article 57 – 2 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière, 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 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.

A2. Comptabilisation des contrats qualifiés de couverture

Selon l'article 58 – 2 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière, les contrats qualifiés de couverture sont identifiés comptablement en tant que tels dès leur origine et conservent cette qualification jusqu'à leur échéance ou dénouement.

Les variations de ces contrats ou options, constatés sur les marchés organisés, sont enregistrées dans un compte d'attente 54 Instruments de trésorerie, puis rapportées au compte de résultat sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert, en charges ou produits financiers, ou de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.

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 et pertes sur instruments de couverture en attente d'imputation en résultat de manière symétrique avec l'élément couvert.

A3. Comptabilisation des frais de couverture

- 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 instruments 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.
- Report / déport des dérivés à terme

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, stocks, acquisition d'immobilisations...), le report / déport est :

- soit étalé dans le compte de résultat sur la période de couverture, dans un compte 6784 Pertes sur instruments 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 instruments de trésorerie.

- Autres frais de couverture

Les autres frais de couverture tels que les frais de dossiers et commissions peuvent au choix de l'entité :

- soit constatés en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert,
- soit étalés dans le compte de résultat sur la période de couverture, dans un compte 6784 Pertes sur instruments de trésorerie.

- Dépôt de garantie (déposit)

Les dépôts de garantie sont enregistrés au débit du compte 2758 Autres dépôts et cautionnements par le crédit du compte de trésorerie.

A4. Cas particulier 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.

Le report / déport des dérivés sur matières premières est constaté en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert.

A5. Autres opérations de couverture

Selon l'article 58 – 2 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, 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 en produits financiers.

Toutefois, le SYSCOHADA révisé admet également une comptabilisation du résultat de la couverture de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges liés à l'élément couvert.

Les variations de valeur des options constatées lors des 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.

A6. Position ouverte isolée

- Définition : les positions ouvertes isolées sont toutes les opérations non qualifiées de couverture comme par exemple les instruments financiers souscrits dans un but purement spéculatifs.
- Comptabilisation :
 - Pour les gains et pertes réalisés : ils sont comptabilisés au crédit du compte 776 Gains de change financiers (en cas de gain) et au débit du compte 676 Pertes de change financières (en cas de perte).
 - Pour les gains et pertes latents :
 - Une perte latente est inscrite au débit du compte 4786 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – Actif par le crédit du compte 54 Instruments de trésorerie. Par application de la convention de prudence, une provision doit être constatée en résultat financier.
 - Un gain latent est inscrit au crédit du compte 4797 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie - Passif par le débit du compte 54 Instruments de trésorerie. Par application de la convention de prudence, les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat.

B) Exemple extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé sur une couverture de change sur transactions futures

Enoncé : une entité prévoit une vente à l'export de 400.000 \$ pour le premier semestre de l'année N + 1. Le 01/05/N, elle décide de se couvrir par une vente à terme de 400.000 \$ à échéance du 30 avril N + 1. La vente est

réalisée le 31/07/N + 1 et la créance est réglée le 10/02/N + 2. L'entité a opté pour l'étalement du report / déport.

Les cours s'établissent comme suit :

1er mai N : 1\$ = 600 F (cours au comptant) et 590 (cours à terme)

31/12/N : 1 \$ = 590 F

30 avril N + 1 : 1 \$ = 575 F

31 juillet N + 1 : 1 \$ = 550 F

31 décembre N + 1 : 1\$ = 530 F

10 février N + 2 au moment du règlement de la facture par le client : 1\$ = 515

Solution : les créances clients liées aux ventes à l'export sont éligibles en tant qu'éléments couverts. La vente à terme de devises est quant à elle éligible en tant qu'instrument de couverture.

- A la souscription du contrat de vente des devises, le montant nominal du contrat n'est pas comptabilisé.
- A la clôture de l'exercice N :
 - Le montant de report / déport s'élève à $400.000 \times (600 - 590) = 4.000.000$ F
 - Etalement du report / déport : $4.000.000 \text{ F} \times 8/12 = 2.666.667$ F pour l'exercice

Compte 6784 Pertes et charges sur instruments de trésorerie

Compte 54 Instruments de trésorerie

Débit : 2.666.667

Crédit : 2.666.667

- Au dénouement de la vente à terme
 - Le résultat de la couverture s'élève à $400.000 \$ \times (600 - 575) = 10.000.000$ F (positif car l'entité a vendu à terme à 1 \$ = 600 F le 01/05/N, des devises qui ne valent plus que 1\$ = 575 F au 30 avril N+1).

Compte 521 Banques

Compte 4797 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie

Débit : 10.000.000

Crédit : 10.000.000

- Le report / déport s'élève à : $4.000.000 \times (4/12) = 1.333.333$ F pour l'exercice N + 1. Le résultat latent de couverture sur les achats des devises en vue de leur vente le 30 avril N + 1 s'établit comme suit :

Compte 6784 Pertes et charges
sur instruments de trésorerie

Débit :	
1.333.333	

Compte 521 Banques

	Crédit : 4.000.000
--	--------------------

Compte 54 Instruments de trésorerie

Débit : 2.666.667	
-------------------	--

- A la vente des marchandises à l'export le 31 juillet au cours de $1\$ = 550$ F :
 - le compte de ventes et le compte clients sont respectivement crédité et débité de $400.000 \$ \times 550$ F = 220.000.000 F

Compte 411 Clients

Débit : 220.000.000	
---------------------	--

Compte 70 Ventes de marchandises

	Crédit : 220.000.000
--	----------------------

- le résultat de la couverture est définitivement enregistré dans les gains.

Compte 4797 Différences
d'évaluation sur instruments
de trésorerie

Débit :	
10.000.000	

Compte 756 Gains de
change sur créances et dettes
commerciales

	Crédit :
	10.000.000

- A la clôture de l'exercice N + 1, le cours est à 530 F, soit une perte latente de $400.000 \$ \times (550 - 530) = 8.000.000 F$ devant donner lieu à provision.

Compte 478 Ecart de conversion
- Actif

Débit : 8.000.000	
-------------------	--

Compte 411 Clients

	Crédit : 8.000.000
--	--------------------

Compte 6591 Charges pour
provisions sur risques à court
terme

Débit : 8.000.000	
-------------------	--

Compte 4991 Provisions
pour risques à court terme
sur opérations d'exploitation

	Crédit : 8.000.000
--	--------------------

- A l'ouverture de l'exercice N + 2, le compte d'écart de conversion – Actif est contrepassé.

Compte 411 Clients

Débit : 8.000.000	
-------------------	--

Compte 478 Ecart de conversion
- Actif

	Crédit : 8.000.000
--	--------------------

- Au moment du règlement de la facture par le client, le cours est de 1 \$ = 515 F, d'où une perte de change définitive de : $400.000 \$ \times (550 - 515) = 14.000.000 F$. La perte est enregistrée et la provision pour risques et charges à court terme constituée à la clôture de l'exercice N + 1 est reprise en profit.

Enregistrement du règlement du client et constatation de la perte de change définitive :

Compte 521 Banques

Débit : 206.000.000	
---------------------	--

Compte 411 Clients

	Crédit : 220.000.000
--	----------------------

Compte 656 Pertes de change sur
créances et dettes commerciales

Débit : 14.000.000	
--------------------	--

Reprise de la provision pour risques à court terme :

Compte 4991 Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation	Compte 7591 Reprises de charges pour provisions sur risques à court terme
Débit : 8.000.000	Crédit : 8.000.000

La question qui se pose est de savoir à quoi aura servi la couverture qui a consisté en une vente à terme de devises d'un montant équivalent à la vente de marchandises à l'export.

Elle aura permis en fait de réduire l'incidence sur les résultats de la perte de change définitive de 14.000.000 F, les autres éléments sur l'instrument de couverture faisant ressortir un gain net de 10.000.000 F (gain sur instruments de trésorerie) – 4.000.000 f (résultat sur report / déport) = 6.000.000 F venant atténuer la perte de change définitive de 14.000.000 F.

L'incidence nette sur le compte de résultat est une perte de 14.000.000 – 6.000.000 = 8.000.000 F contre une perte de 14.000.000 F s'il n'y avait pas eu de couverture.

Section 6.2 Opérations faites pour le compte de tiers

Les dispositions de la présente étude s'inspirent de la norme comptable internationale IFRS 15 publiée en mai 2014. Elles prescrivent le traitement comptable des contrats qui nécessitent l'intervention de deux ou plusieurs parties, non liées, pour fournir un bien ou un service à un client.

6.2.1 Principes généraux

Les opérations faites par des intermédiaires sont classées en deux grandes catégories suivant que l'intermédiaire agit en qualité de mandataire ou en son nom seul.

A) Critères de distinction entre principal et agent

Une entité doit déterminer dans ses relations avec les tiers 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),
- c'est un tiers qui est en charge de la fourniture des biens et services (elle agit alors en qualité d'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.

Cette distinction entre principal et agent a une incidence directe sur le montant comptabilisé en chiffre d'affaires. En effet :

- si l'entité agit en tant que principal dans sa relation avec son client, elle constate un chiffre d'affaires pour le montant total du prix attendu, en échange des biens et 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 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 du tiers.

B) Indicateurs de qualification

Les indicateurs selon lesquels l'entité agit en tant qu'agent, c'est-à-dire qu'elle n'a pas le contrôle du bien, 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 la latitude de fixer les prix de vente des biens ou des services.
- L'entité reçoit une rémunération sous forme d'une commission (montant fixe par transaction ou en pourcentage prédéfini du prix de vente final).
- L'entité ne supporte pas le risque de crédit client.

C) Cas pratiques

Exemple 1 : une entité a recours à un sous-traitant pour fournir un équipement à un de ses clients. La question est de savoir si l'entité agit en tant que principal ou en tant qu'intermédiaire.

Si l'élément sous-traité est hautement spécialisé et si l'entité est impliquée dans sa conception, est responsable de s'assurer que le sous-traitant a produit l'équipement conformément aux spécifications définies par l'entité, ou si l'entité assume une responsabilité d'intégrateur (en rendant un service significatif d'intégration de cet élément sous-traité avec d'autres biens ou services fournis au client), il sera conclu que l'élément sous-traité reste sous le contrôle de l'entité et que cette dernière agit bien en tant que principal. Cette

conclusion resterait valable même si le contrat prévoyait une livraison directe du bien par le sous-traitant au client.

Exemple 2 : une entité commercialise ses produits par l'intermédiaire d'un revendeur.

L'entité devra déterminer si le revendeur agit en tant qu'agent ou principal.

- Si l'entité n'a pas une connaissance précise des prix appliqués par le revendeur au client final, cela constitue un indicateur que le revendeur a une latitude dans la fixation des prix, ce qui est un indicateur de principal. Le client de l'entité est alors le revendeur. L'entité enregistre le revenu sur la base du prix net facturé au revendeur au moment où le contrôle du produit est transféré au revendeur.
- Si le revendeur est un agent, l'entité a pour client l'acheteur final et doit reconnaître le revenu sur la base du prix facturé au client final (et non au revendeur), au moment où le contrôle du bien est transféré au client final.

6.2.2 L'entité agit en tant que mandataire

A) Définition 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 le mandant 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 dans le contrat et qui est due dès que l'exécution de la mission du mandataire est établie.

Le mandataire a droit au remboursement intégral de ses débours ainsi que de ses avances et frais.

B) Comptabilisation du contrat de mandat

1. 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, dit compte financier du Mandant.

Les opérations d'achats pour le compte du Mandant sont débitées dans le compte 473 Mandant – Opérations faites pour le compte de tiers par le crédit du compte 4719 Autres créditeurs divers, et les opérations de ventes, débitées

au compte 4718 Autres débiteurs divers par le crédit du compte 473 Mandant – Opérations faites pour le compte de tiers.

Lorsque l'activité de mandataire constitue son activité principale, la rémunération du mandataire est enregistrée au crédit du compte 706 Services vendus. En revanche, s'il s'agit d'une activité accessoire, la rémunération du mandataire sera enregistrée au crédit du compte 7072 Commissions et courtages.

2. Chez le mandant

Les achats et les ventes sont enregistrés en charges et en produits. Les achats d'immobilisations et de stocks sont enregistrés dans les comptes d'actifs concernés.

La rémunération du mandataire est enregistrée dans le compte 632 Rémunérations d'intermédiaires et conseils.

C) Exemple extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé

Enoncé : une entité X mandate une autre entité, l'entité Y, d'acheter pour son compte sur un marché local 200 tonnes de coton de qualité supérieure, étant entendu que Y agit en tant que mandataire et sera rémunéré par une commission de 5%.

Le 15 juin, Y achète à un producteur de coton 200 tonnes au prix de 40.000 F la tonne.

Le 22 juin, l'entité Y paie le transporteur Z pour effectuer la livraison dans les entrepôts de X. Montant : 180.000 F.

Les 200 tonnes de coton sont livrées à l'entité X qui se charge de payer le producteur de coton.

1^{ère} Hypothèse : le transport est inclus dans le montant de la commission perçue par Y.

2^{ème} hypothèse : X doit rembourser Y franc pour franc au titre des frais de transport.

- Achat de coton par Y pour le compte de X : le compte 473 Mandant – Opérations faites pour le compte de tiers sera débité en contrepartie du compte de tiers 4719 Autres créditeurs divers. Montant : $40.000 \text{ F} \times 200 \text{ tonnes} = 8.000.000 \text{ F}$.
- Rémunération de Y : $8.000.000 \text{ F} \times 5\% = 400.000 \text{ F}$
-

Solutions :

Ecritures comptables chez Y

Le 15 juin : achat des 200 tonnes de coton

Compte 4713 Mandant X –
Opérations faites pour le
compte de tiers

Compte 4719 Autres
crédeurs divers

Débit :
8.000.000

Crédit :
8.000.000

Le 25 juin : remise des 200 tonnes de coton à X par le transporteur

Compte 4719 Autres crédeurs
divers

Compte 4713 Mandant X –
Opérations pour le compte de tiers

Débit : 8.000.000

Crédit : 8.000.000

Le 25 juin : enregistrement de la commission

Compte 411 Clients

Compte 706 Services
vendus

Débit :
400.000

Crédit :
400.000

- Pour les frais de transport, s'ils sont compris dans la rémunération de l'entité Y, celle-ci les enregistrera dans ses charges (1^{ère} hypothèse).

Compte 6015 Frais sur
achats

Compte 521 Banques

Débit :
180.000

Crédit :
180.000

- Pour les frais de transport, s'ils sont remboursés au franc le franc par le Mandant X (2^{ème} hypothèse), ceux-ci figureront dans le compte 4731 Mandant – Opérations avec les tiers.

Compte 4731 Mandant X –
Opérations avec les tiers

Compte 521 Banques

Débit : 180.000

Crédit : 180.000

6.2.3 L'entité agit en tant que commissionnaire

A) Caractéristiques générales

Le commissionnaire agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant.

Il est personnellement tenu à l'égard des acheteurs ou des vendeurs des obligations résultant des contrats d'achats et de ventes qu'il conclut, même si le nom du commettant apparaît.

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 de la vente ou de l'achat suivant le cas.

D'une manière générale, l'intermédiaire prélève sa commission sur les sommes qu'il doit restituer au commettant (entremise à la vente) ou facture sa commission au commettant, en même temps que le bien ou service acquis pour son compte (entremise à l'achat).

B) Comptabilisation des opérations dans le cadre d'un contrat de commission

1. Comptabilisation chez l'intermédiaire

Les opérations traitées pour le compte de tiers, au nom de l'intermédiaire, sont comptabilisées selon leur nature dans les charges et produits de l'entité.

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 ses comptes d'achats et de ventes.

La comptabilisation des achats et des ventes est simultanée montrant bien que l'intermédiaire n'est pas propriétaire des marchandises (pas de stocks).

Sa commission n'apparaît pas directement. Elle est en réalité constituée par la marge qu'il réalise sur les transactions dans lesquelles il s'entremet (achats – ventes).

2. Comptabilisation chez le commettant

Le commettant doit enregistrer dans son compte de résultat les opérations réalisées en son nom, c'est-à-dire en charges, pour les achats effectués avec l'intermédiaire, et en produits, pour les ventes effectuées auprès des tiers.

Les enregistrements doivent être effectués dès que le commettant est informé, c'est-à-dire, en pratique, dès la réédition des comptes de l'intermédiaire.

Les écritures à passer chez le commettant sont les suivantes :

- A la vente, le commettant enregistre dans ses comptes de ventes le montant de la vente nette de commission à verser à l'intermédiaire. Ce montant doit correspondre au montant des achats chez l'intermédiaire. La commission est enregistrée au compte 6322 Commissions et courtages sur ventes.
- A l'achat, le commettant enregistre le montant de l'achat, y compris le montant de la commission qu'il est réputé verser à l'intermédiaire.

C) Exemple extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé

Énoncé : une entité X demande à une entité, l'entité Y, d'acheter pour son compte sur un marché local 200 tonnes de coton de qualité supérieure, étant entendu que Y agit en tant qu'intermédiaire et sera rémunéré par une commission de 5%.

Le 15/06, Y achète 200 tonnes de coton à un producteur de coton au prix de 40.000 F la tonne. Elles sont livrées le 25/06 à X.

Solution :

Écritures chez le commissionnaire

Le 15/06 : achat de coton et vente à X

Compte 601 Achats de marchandises	Compte 401 Fournisseurs
Débit : 8.000.000	Crédit : 8.000.000
Compte 411 Client X	Compte 701 Ventes de marchandises
Débit : 8.400.000	Crédit : 8.400.000

Écriture chez le commettant

Compte 601 Achats de marchandises	Compte 401 Fournisseur Y
Débit : 8.400.000	Crédit : 8.400.000

Section 6.3 Evénements postérieurs à la clôture

Les dispositions de la présente étude s'inspirent de la norme comptable internationale IAS 10 publiée le 18 décembre 2003, et de ses amendements successifs.

L'objectif de ces dispositions est de prescrire :

- quand une entité doit ajuster ses états financiers en fonction d'événements postérieurs à la clôture,
- les informations qu'une entité doit fournir concernant les événements postérieurs à la clôture.

6.3.1 Définitions

A) Evénements postérieurs à la clôture

Les événements postérieurs à la clôture sont les événements favorables et défavorables qui se produisent entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des états financiers.

B) Date de clôture de l'exercice

Elle est fixée au 31 décembre par l'article 7 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière.

C) Date d'arrêté des états financiers

La date d'arrêté des états financiers par les organes dirigeants ne peut être que postérieure de plusieurs semaines voire plusieurs mois à la date de clôture de l'exercice. La limite fixée par l'Acte uniforme est de quatre (4) mois à compter de la date de clôture de l'exercice, soit le 30 avril au plus tard.

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.

D) Date d'approbation

La date d'approbation des états financiers est la date de tenue de l'assemblée générale chargée de les approuver. Elle doit intervenir dans les six (6) mois de la clôture de l'exercice, sauf report dûment autorisé par le Président de la juridiction compétente.

E) Date de publication des états financiers

Elle est postérieure à la date d'approbation et recouvre la mise à disposition publique des états financiers de l'entité (actionnaires, bourses des valeurs, administrations, banquiers, centrale des bilans...).

6.3.2 Typologie des événements postérieurs à la clôture

On distingue deux types d'événements :

- ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la clôture de l'exercice et qui doivent donner lieu à des ajustements,
- ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la fin de la clôture et qui ne donnent pas lieu à des ajustements.

A) Distinction entre événement postérieur à la clôture et information connue après la clôture

Les informations existant à la clôture, mais connues uniquement après la clôture, sont prises en compte pour déterminer par exemple le montant d'un produit dans la mesure où celui-ci est certain dans son principe à la clôture de l'exercice.

Exemple : Signature au cours de l'exercice N d'un contrat prévoyant le paiement de redevances de marque assises sur le chiffre d'affaires, mais connaissance qu'en N + 1, avant l'arrêté des comptes, du chiffre d'affaires de l'année N permettant de calculer les redevances de l'année N.

A la clôture de l'exercice N, le produit est certain du fait de la signature du contrat. Le produit doit être comptabilisé en N au titre de l'exercice N en tenant compte des informations connues en N+1.

B) Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice et antérieurs à la date d'arrêté des comptes avec ajustements

Une entité doit ajuster les montants comptabilisés pour refléter les événements postérieurs à la clôture de l'exercice donnant lieu à des ajustements. A titre d'exemples sans que cette liste ne soit exhaustive, les analyses devant avoir lieu au cas par cas :

- Le règlement, après la clôture de l'exercice, d'une action en justice qui confirme qu'une entité avait une obligation à la clôture de l'exercice. L'entité doit ajuster toute provision constituée antérieurement.
- La réception, après la clôture, 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 (faillite d'un client déjà douteux, la vente de stocks après la clôture peut donner des informations sur la valeur de réalisation nette de ces derniers à la clôture de l'exercice).
- La détermination, après la clôture, du coût d'actifs achetés avant la clôture de l'exercice ou des produits des actifs vendus avant 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 des primes si, à la fin de l'exercice, l'entité a une obligation actuelle juridique ou légale d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date.
- La découverte de fraude ou d'erreurs montrant que les états financiers sont incorrects.

En plus de l'ajustement des états financiers, les événements postérieurs significatifs ayant donné lieu à un ajustement des états financiers doivent être décrits dans les Notes annexes et dans le Rapport de gestion.

C) Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice et antérieurs à la date d'arrêté des comptes sans ajustements

Si des événements font apparaître des situations nouvelles postérieures à la date de clôture de l'exercice, aucun ajustement ne doit être constaté dans les états financiers mais une mention dans les Notes annexes doit être fournie s'ils sont significatifs. Un événement postérieur sera significatif si son absence des Notes est susceptible d'influencer les décisions prises par les utilisateurs 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 ou mesure d'expropriation d'un site de production majeur intervenue après la clôture de l'exercice. Dans ces deux cas, il sera toutefois nécessaire de voir si l'événement ne serait pas de nature à porter gravement atteinte à la continuité d'exploitation. Si c'était le cas, les principes comptables généralement admis dans un contexte de continuité d'exploitation ne seraient plus valables et les comptes devraient être ajustés et présentés en valeurs liquidatives.
- Litige né d'une production défectueuse réalisée après la clôture.
- Litige ou procès dont la cause est postérieure à l'exercice.
- Fluctuation des cours et de conjoncture sur les marchés de l'entité.
- Fluctuation de change (sauf si la tendance baissière avait débuté au cours de l'exercice).
- Fusion, scission, apport partiel d'actif.
- Ouverture ou fermeture de branches d'activité sauf si la décision a été annoncée avant la date de clôture.
- Regroupement d'entités.

- Cession de filiale.
- Annonce ou la mise en œuvre d'un plan de restructuration.
- Modification du taux d'impôt qui n'aurait pas été adoptée ou quasi-adoptée à la clôture.

D) Particularités liées à l'application du concept d'événements postérieurs à la clôture

Deux cas particuliers doivent être envisagés.

- Attribution de dividendes

Tout événement postérieur à la clôture relatif aux dividendes à verser ou à recevoir au titre de l'exercice clos ne peut donner lieu à un ajustement des comptes de l'exercice N car aucune obligation n'existe à la clôture de l'exercice, dans le cas des dividendes à verser, et le produit n'est pas certain à la clôture de l'exercice, dans le cas de dividendes à recevoir. Ces dividendes seront mentionnés dans les Notes annexes.

- Remise en cause de l'hypothèse de continuité d'exploitation

Une dégradation du résultat opérationnel et de la situation financière après la clôture ou la survenance de tout événement susceptible d'affecter de manière plus que significative les activités de la société (perte d'un client majeur, incendie d'une grande partie des installations...) peut indiquer la nécessité d'examiner si l'hypothèse de continuité d'exploitation est toujours appropriée. Si ce n'est plus le cas, le Système comptable de l'OHADA impose l'établissement des comptes en valeurs liquidatives.

E) Divergences entre comptabilité et fiscalité

L'application des dispositions prescrites dans la présente étude nécessitera des retraitements dans un but fiscal car en fiscalité, les provisions et autres évaluations d'actifs résultant de la prise en compte d'un événement postérieur ne sont pas déductibles.

F) Cas pratiques extraits du guide d'application du SYSCOHADA révisé
Opération 1 :

Énoncé : une entité évalue au 31 décembre N ses stocks de marchandises en utilisation la méthode FIFO, celle-ci aboutissant à une valorisation du stock à 200.000.000 F alors que la société se trouve dans un marché en récession et dans un contexte où coexistent plusieurs tendances négatives. L'entité vend ses stocks à 140.000.000 F le 5 février N + 1. La date d'arrêté des comptes est prévue pour le 15 mars N + 1. Que doit faire l'entité face à cet événement postérieur ?

Solution : l'entité doit corriger son stock et constituer une dépréciation de $200.000.000 \text{ F} - 140.000.000 \text{ F} = 60.000.000 \text{ F}$

Opération 2 :

Enoncé : une entité clôture son exercice le 31 décembre N. Un incendie survient fin janvier N + 1 et détruit un atelier représentant 20% de la capacité de production. Les dommages sont estimés à 150.000.000 F mais ne remettent pas en question la continuité d'exploitation. Que doit faire l'entité face à un tel événement post-clôture ?

Solution : il s'agit d'un événement postérieur n'ayant aucun lien avec une situation existant à la clôture de l'exercice N. La continuité d'exploitation de l'entité n'est pas remise en cause. S'agissant toutefois d'une information significative, celle-ci devra être décrite dans les Notes annexes et dans le Rapport de gestion.

Opération 3 :

Enoncé : une entité clôture son exercice le 31/12/N. En février N + 1 débute un litige peu important résultant d'événements survenus après la clôture de l'exercice. La date d'arrêté des comptes est le 20 avril N + 1. Que doit faire l'entité face à ces litiges qui surviennent avant la date d'arrêté des comptes ?

Solution : il s'agit d'un événement postérieur n'ayant aucun lien avec une situation existant à la clôture de l'exercice N et, par ailleurs, ce litige est peu important. L'information dans les Notes annexes n'est pas nécessaire.

Opération 4 :

Enoncé : un litige au tribunal du travail est provisionné au passif du bilan au 31/12/N pour un montant de 50.000.000 F. Le conseil d'administration a arrêté les comptes de l'entité le 15 avril N + 1. Une décision du tribunal intervient le 30/05/ N + 1 condamnant l'entité à verser 75.000.000 F.

Solution : il s'agit d'un événement postérieur à la date d'arrêté des comptes. Ceux-ci ne doivent pas être modifiés. En revanche, cette condamnation, et son incidence, doivent être indiquées dans le Rapport de gestion qui doit être présenté à la prochaine assemblée générale ordinaire annuelle d'approbation des états financiers.

Opération 5 :

Enoncé : une entité détenant un portefeuille de titres à la clôture de l'exercice constate une chute des cours début N + 1.

Solutions : il existe deux manières d'analyser cette situation :

- s'il s'agit d'une chute faisant suite à une tendance baissière déjà observée au cours de l'exercice N, la valeur du portefeuille doit être révisée et les comptes ajustés ;
- en revanche, s'il s'agit d'une chute brutale ayant pris naissance que début N + 1, il s'agit d'un événement n'ayant aucun lien avec une situation existant à la clôture de l'exercice. Les comptes n'ont pas à être ajustés mais une information appropriée sur les circonstances de la chute des cours et sur la valorisation du portefeuille suite à cette chute devra être donnée si ces incidences sont jugées significatives.

Section 6.4 Dispositions transitoires : première application du SYSCOHADA révisé et présentation de comptes pro-forma

6.4.1 Objectifs et principes généraux

Selon les dispositions du cadre conceptuel, l'adoption d'une nouvelle 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 appropriée dans les Notes annexes,
- et l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective comme si elle 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, à titre dérogatoire, pour éviter que des sociétés ne se retrouvent en situation de perte de plus de la moitié de leur capital social, le SYSCOHADA révisé a ouvert des comptes transitoires, actif et passif, destinés à enregistrer les corrections liés au passage au SYSCOHADA révisé, ces comptes devant être rapportés au compte de résultat, soit globalement, soit de manière étalée sur leur durée résiduelle, pour les Charges immobilisées, sur une durée ne devant pas dépasser cinq (5) ans pour les autres rubriques retraitées.

Tout au long de notre étude, nous avons rappelé, pour chaque thème, les dispositions transitoires prévues par le nouveau référentiel, accompagnées des schémas comptables adéquats. Nous renvoyons le lecteur au guide d'application du SYSCOHADA révisé qui, par des exemples, illustrent ces dispositions transitoires.

6.4.2 Comptes pro-forma

Le passage au SYSCOHADA révisé constituant un changement de méthode comptable, les états financiers de l'exercice 2017 doivent être retraités pour assurer une certaine comparabilité avec les états financiers de l'exercice 2018.

Pour le Tableau des Flux de trésorerie (TFT) de l'exercice 2018, celui-ci serait construit à partir de la situation de la trésorerie existant au 31 décembre 2017, celle-ci ne devant pas être impactée lors de l'établissement des comptes pro-forma de 2017. En revanche, nous sommes d'avis, compte tenu des difficultés que cela poserait, qu'il n'y aurait pas lieu d'établir un tableau des flux de trésorerie retraité de l'exercice 2017, le bilan et le compte de résultat retraités pro-forma donnant une information comparative suffisante aux utilisateurs des comptes.

Pour le bilan et le compte de résultat de l'exercice 2017, le SYSCOHADA révisé ne prévoyant pas de méthode particulière au moment où nous éditons cet ouvrage, nous recommandons le présent tableau de passage, sachant que ces comptes comparatifs doivent être présentés dans les Notes annexes avec toutes les explications nécessaires, sous forme de renvoi à des notes.

Modèle de tableau de passage (en KF)

31/12/2017 Publié	Retraitements		Effet d'impôt		Incidence nette	Renvoi Notes	31/12/ 2017 Retraité	31/12 / 2018
	+	-	+	-				
Bilan Actif	+	-	+	-				
Charges immobilisées						(1)		
Immobilisations incorporelles						(2)		
Immobilisations corporelles						(3)		
Autres immobilisations						(4)		
Stocks						(5)		

Les sociétés dont les titres de capital sont inscrits à une Bourse de Valeurs de l'Espace OHADA doivent établir et publier dans les quatre (4) mois de la fin du premier semestre un tableau d'activité et de résultats et un rapport semestriel d'activité (Article 849 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE). Pour ces dernières, l'information comparative au titre de leur rapport d'activités et de résultat au 30 juin 2018 pourrait se présenter comme suit :

Tableaux d'activité et de résultats comparés en KF

	31/12/ 2017 Publié	<i>31/12 /2017 Retraité</i>	30/06/ 2017 Publié	<i>30/06/ 2017 Retraité</i>	30/06/ 2018 (SYSCO- HADA révisé)
<i>Volume de ventes (en tonnes)</i>					
Chiffre d'affaires					
Résultat d'exploitation					
Résultat financier					
Résultat des activités ordinaires					
Résultat HAO					
Impôt sur le résultat					
Résultat net					

Le rapport d'activité semestriel joint au tableau d'activité et de résultats au 30 juin 2018 doit décrire :

- les différentes règles et les aménagements retenus pour présenter les résultats et l'activité du premier semestre 2018 établis dans la nouvelle version du SYSCOHADA,

- les différents retraitements opérés pour présenter les résultats et l'activité retraitée du premier semestre 2017.

Section 6.5 Fusions et opérations assimilées

Les dispositions de la présente étude se basent sur les prescriptions prévues en matière de fusions et opérations assimilées par l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE (en abrégé dans la suite de l'étude : AUDSCGIE).

Elles comblent en particulier un vide qui prévalait jusqu'à présent en matière de valorisation des apports et qui laissait toute liberté aux parties prenantes de retenir soit les valeurs comptables, soit les valeurs réelles, et ce, en fonction des intérêts des parties prenantes

6.5.1 Définition et principes généraux

- Une fusion est une opération par laquelle deux (2) ou plusieurs sociétés se réunissent pour n'en former qu'une, soit par la création d'une société nouvelle, soit par absorption par l'une d'entre-elles.

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'AUDSCGIE).

- L'apport partiel d'actif est une 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 et continue ses activités. L'apport partiel d'actif est soumis au régime des scissions (Article 195 de l'AUDSCGIE).
- La scission est une 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 plusieurs sociétés existantes ou nouvelles.

La scission entraîne transmission à titre universel du patrimoine de la société qui disparaît, au profit des sociétés existantes ou nouvelles (Article 190 de l'AUDSCGIE).

- L'entité absorbante ou entité bénéficiaire des apports (dans le cas d'un apport partiel d'actif) est celle qui reçoit les apports en vertu du traité d'apport et remet ses titres en rémunération des apports reçus.

- L'entité absorbée ou entité apporteuse (dans le cas d'un apport partiel d'actif) est celle qui transfère à la société absorbante ou bénéficiaire des apports (dans le cas d'un apport partiel d'actif) les actifs et passifs mentionnés dans le traité d'apport.

6.5.2 Formalités de la fusion et calendrier indicatif

Toute société anonyme participant à une opération de fusion ou de scission doit mettre à la disposition de ses actionnaires, quinze (15) jours au moins avant la date de l'assemblée générale extraordinaire chargée de se prononcer sur le projet, les documents suivants :

- les projets 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 suivant les mêmes méthodes et suivant la même présentation que le dernier bilan annuel, si celui-ci est antérieur de plus de six (6) mois à la date du projet envisagé. Cet état comptable doit également être arrêté à une date antérieure de moins de trois (3) mois à la date de ce projet.

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 (Article 675 de l'AUDSCGIE).

Le calendrier de déroulement d'une opération de fusion se présente de manière résumée de la manière suivante :

Calendrier de fusion

• Une opération de fusion se décline en 4 principales phases présentées ci-après :



Calendrier de fusion

1	N°	Formalités	Absorbante	Absorbée	Délais	Référence A.U.D.S./AGE	
	Phase préparatoire	1	Etude des conditions financières, juridiques, fiscales, sociales de l'opération	☑	☑	AGE - X j Date indéterminée	Article 193
		2	Rédaction du projet de fusion devant contenir un certain nombre d'indications obligatoires	☑	☑	Entre AGE - 80 j. et AGE - 50 j. Délai conseillé	Article 193
2	N°	Formalités	Absorbante	Absorbée	Délais	Référence A.U.D.S./AGE	
	Approbation projet de fusion et communication	3	Convocation du Conseil d'Administration (CA)	☑	☑	Statutaires	
		4	Réunion du CA pour : - Approbation projet de fusion - Convocation de l'AGE - Préparation rapport du CA à l'AGE - Résolutions à proposer à l'AGE	☑	☑	AGE - 45 j. Délai conseillé	Article 671

Calendrier de fusion

2	Approbation projet de fusion et communication	N°	Formalités	Absorbante	Absorbée	Délais	Référence A.U.D.S.OE
		5	Requête et désignation par la juridiction compétente d'un ou de plusieurs commissaire(s) à la fusion	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	AGE - 45 j. Délai corollé	Article 672
		6	Communication officielle au commissaire à la fusion (ou au commissaire aux apports), du projet de fusion.	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Entre AGE - 45 j. et 30 j. Délai corollé	Article 672
		7	Dépôt du projet de fusion au greffe du tribunal de commerce du lieu du siège social de chacune des sociétés	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	AGE - 30 j.	Article 194
		8	Publicité du projet de fusion pour insertion dans un journal habilité	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	AGE - 30 j.	Article 194
		9	Opposition des créanciers au projet de fusion	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Entre AGE - 30 j. et AGE	Article 682
		10	Convocation des AGE d'actionnaires et mise à disposition: <ul style="list-style-type: none"> - Projet de fusion - Rapport CAA sur le rapport d'échange et les méthodes d'évaluation utilisées - Rapport commissaire à la fusion - États financiers 	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	AGE - 15 j.	Article 674

2	Approbation projet de fusion et communication	N°	Formalités	Absorbante	Absorbée	Délais	Référence A.U.D.S.OE
		11	Convocation des commissaires à l'AGE	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	AGE - 15 j.	

3	Approbation et réalisation de l'opération	N°	Formalités	Absorbante	Absorbée	Délais	Référence A.U.D.S.OE
			Tenu des AGE	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		Articles 551 et 671
			- Examen des rapports	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		
			- Approbation de la fusion	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		
			- Augmentation de capital	<input checked="" type="checkbox"/>			
			- Modification des statuts	<input checked="" type="checkbox"/>			
	- Dissolution de la société		<input checked="" type="checkbox"/>				

Calendrier de fusion

4	N°	Formalités	Absorbante	Absorbée	Délais	Référence A.U.D.S.O.E
	13	Déclaration de conformité au greffe du déroulement de l'opération	☑	☑		Article 198
	14	Enregistrement et publicité des décisions de l'AGE	☑	☑		Article 672
		Autres formalités relatives :				
	15	- À l'augmentation de capital, notamment déclaration modificative au RCM	☑			
	- À la dissolution sans liquidation		☑		Articles 263 et 264	

6.5.3 Règles d'évaluation des apports

A) 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.

B) Détermination de la valeur des apports

Le SYSCOHADA révisé fixe comme principe que 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 leur valeur comptable.

En revanche, lorsque l'opération de fusion a pour conséquence une prise de contrôle, il convient de traiter cette opération comme une acquisition à valeur réelle.

Le nouveau référentiel n'a pas traité d'un cas de fusion assez fréquent dans l'Espace OHADA entre deux sociétés A et B sans lien capitalistique entre elles mais détenues toutes deux à 100%, soit par une même personne physique, soit par une même entité mère. Répondant à la logique d'une restructuration interne, les apports seraient, à notre avis, également à valoriser à la valeur comptable.

Une autre question n'a pas été abordée par le nouveau référentiel, à savoir la possibilité pour une société d'absorber une autre société dont l'actif net serait négatif. A notre avis, cette opération deviendrait possible pour les raisons suivantes :

- Si l'absorbée est détenue de manière permanente à 100% par l'absorbante, l'opération, réalisée à la valeur comptable serait possible dans la mesure où elle ne donnerait pas lieu à une augmentation de capital, la filiale étant le prolongement de la société mère, l'absorbante.
- Dans tous les autres cas d'absence de détention à 100% de l'absorbée, l'opération étant réalisée à la valeur réelle, permettrait de restaurer les capitaux propres de l'absorbée avant la fusion.

C) Date d'effet de la fusion

La fusion ou la scission prend effet selon l'article 192 de l'AUDSCGIE :

- en cas de création d'une société nouvelle : à la date d'immatriculation au Registre du Commerce et du Crédit Mobilier de la nouvelle société et, en cas de création de plusieurs sociétés, à la date d'immatriculation de la dernière d'entre elles ;
- en cas de fusion entre sociétés existantes, soit :
 - à la date de la dernière assemblée générale ayant approuvé l'opération,
 - ou à la date prévue dans le contrat (on parle alors de date d'effet de la fusion) qui ne peut être ni postérieure à la date de clôture de l'exercice en cours de la société bénéficiaire ni antérieure à la date de clôture du dernier exercice clos de la ou des sociétés qui transmettent leur patrimoine.

D'une manière générale, lorsque les parties décident que la date d'effet retenue ne sera pas la date de l'assemblée générale ayant approuvé la fusion, cette date d'effet est généralement antérieure à la date de l'assemblée générale. Exemple : une assemblée générale d'approbation de la fusion se tient le 30 avril N, qui est la date juridique de l'opération, mais les parties peuvent décider dans le traité de fusion que la date d'effet sera le 1^{er} janvier N. La période qui s'écoule entre la date d'effet et la date juridique de la fusion est appelée « période de rétroactivité ».

La question qui se pose est alors de savoir à laquelle des deux dates les apports doivent être valorisés ? En droit français, les apports doivent être évalués à la date d'effet rétroactif de la fusion (PCG article 744-1 modifié). En conséquence, le traité de fusion devra tenir compte des éventuelles variations des valeurs attribuées aux apports entre la date d'effet rétroactif et la date de tenue de l'assemblée générale.

D) 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 (en cas d'apport partiel d'actif), à la date d'effet de l'opération, sans modification. Il y aura lieu de reprendre dans le bilan de l'entité absorbante ou de l'entité bénéficiaire des apports, les valeurs actives brutes ainsi que les amortissements et dépréciations constatés.

E) Apports évalués à la valeur réelle

Lorsque les apports sont évalués à la valeur réelle, les valeurs individuelles des actifs et des 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 à l'actif, par exemple les impôts différés passif au passif) dans les comptes de l'entité absorbée ou de l'entité apporteuse, à la date de l'opération.

Ces valeurs s'apprécient en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entité.

F) Fixation de la parité d'échange

La parité est égale au rapport des valeurs d'échange des titres.

Parité d'échange = Rapport entre :

Valeur de l'entité absorbée / Nombre de titres de l'entité absorbée

et

Valeur de l'entité absorbante / Nombre de titres de l'entité absorbante

Ce rapport indique le nombre d'actions de l'entité absorbante qui seront remises aux actionnaires de l'entité absorbée, pour chaque action de celle-ci détenue.

La valeur d'échange est déterminée le plus souvent à partir de plusieurs critères d'évaluation combinés (financiers, économiques, conjoncturels), et il est recommandé d'utiliser les mêmes méthodes d'évaluation des entités participant à l'opération.

Lorsque le calcul d'un rapport d'échange n'aboutit pas à un nombre entier, une bonne approche consiste par approches successives à aboutir à un nombre entier, une autre approche consistant à rechercher le plus grand commun diviseur.

Le mode de valorisation des apports est indépendant de la détermination du rapport d'échange. Néanmoins, si les apports sont valorisés à la valeur réelle, la somme des apports doit alors correspondre à la valeur globale de la société retenue pour le calcul du rapport d'échange.

Lorsque le rapport d'échange ne permet pas d'attribuer un nombre entier de titres de l'entité absorbante à chaque actionnaire de l'entité absorbée, on parle de « rompus ». Pour résoudre ce problème, les solutions sont les suivantes :

- les rompus ne font l'objet d'aucun traitement et sont perdus,
- les rompus sont compensés par le versement d'une soulte en espèces dont le montant ne peut dépasser 10% de la valeur nominale des actions attribuées (Article 191 de l'AUDSCGIE),
- la renonciation par un actionnaire de l'entité absorbée à exercer son droit sur quelques titres,
- préalablement à l'opération, achat par l'entité absorbante ou absorbée, de ses propres actions, suivi d'une réduction de capital, pour annuler les actions ainsi acquises.

Exemple de détermination d'une parité d'échange

La valeur d'une entité A, absorbante, est de 90.000.000 F pour 10.000 actions, soit une valeur de l'action de 9.000 F.

La valeur de l'entité B, l'absorbée, s'élève à 90.000.000 F pour 6.000 actions, soit une valeur de l'action de 15.000 F.

Le plus grand commun diviseur est 3. On aura donc une parité de 3 actions B = 5 actions A.

A augmentera son capital de $(6.000 / 3) \times 5 = 10.000$ actions à remettre aux actionnaires de l'entité absorbée, B.

6.5.4 Comptabilisation des opérations de fusion

A) Principes généraux

Pour la valorisation des apports, les entités n'ont pas le choix entre la valeur comptable et la valeur réelle, 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 :

- Evaluer les apports à partir des méthodes d'évaluation (méthodes patrimoniales, méthodes basées sur les flux, approches des multiples comparables, approches mixtes..).
- Déterminer la valeur des titres des entités participant à l'opération.
- Calculer la parité d'échange des titres.

- Déterminer le nombre de titres de l'absorbante à émettre pour rémunérer les apports.
- Procéder au partage.

Lorsque les apports sont réalisés à la valeur réelle, les actifs immatériels (droit au bail, procédés, marques etc..) apportés selon le traité de fusion et qui ne figurent pas dans le bilan de l'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.

B) Différentes formes de fusion

Il existe deux grandes formes de fusion.

- 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.
- La fusion réunion est une opération au terme de laquelle les entités concernées disparaissent au profit d'une nouvelle entité créée à cet effet.

C) Relations financières entre entités avant la fusion

C1. Comptabilisation des fusions entre entités indépendantes

Les deux entités n'ont aucun lien entre elles avant l'opération de fusion. Les apports seront évalués à la valeur réelle.

C1.1 Comptabilisation chez l'absorbante

L'entité absorbante doit procéder à une augmentation de capital et enregistrer éventuellement une prime de fusion.

$\text{Apports nets} = \text{Augmentation de capital} + \text{Prime de fusion}$

- Le montant de l'augmentation de capital est égale au nombre de titres de l'entité absorbante à émettre multiplié par la valeur nominale de l'action.
- La prime de fusion est égale à la différence entre la valeur des apports et le montant de l'augmentation de capital. Elle se justifie lorsque la valeur réelle de l'action de l'entité absorbante est supérieure à sa valeur nominale. Elle représente en quelque sorte les droits d'entrée des nouveaux actionnaires dans l'entité absorbante.

- Les frais relatifs à la fusion sont constitués des frais internes (frais de voyages, déplacements, frais administratifs, temps passé par le personnel de l'entité au montage de l'opération, frais annexes..) obligatoirement enregistrés en charges, et des coûts externes directement liés à l'opération de fusion (honoraires des conseils, commissions bancaires, frais relatifs aux formalités légales, frais de communication et de publicité..) qui constituent des frais d'émission de titres.

Selon le SYSCOHADA révisé, ces coûts externes peuvent être soit comptabilisés en charges de l'exercice, soit directement imputés pour le montant net d'impôt sur la prime de fusion.

Exemple : les coûts externes liés à une opération de fusion se présentent comme suit :

- Honoraires des conseils : 15.000.000 F

- Commissions bancaires : 1.000.000 F

L'entité a le choix entre enregistrer ces coûts dans les charges de l'exercice sachant qu'ils sont déductibles de la base imposable, soit les imputer directement sur la prime de fusion pour le montant net d'impôt et les déduire de manière extra-comptable sur la déclaration fiscale.

1^{ère} méthode : enregistrement des coûts externes dans les charges de l'exercice

Compte 6324 Honoraires des
professions réglementées

Débit :	
15.000.000	

Compte 521 Banques

Crédit :	
16.000.000	

Compte 6318 Autres frais bancaires

Débit : 1.000.000	
-------------------	--

2ème méthode : imputation des coûts externes sur la prime de fusion sachant que le taux d'impôt sur le résultat est de 25 %

Compte 1053 Prime de fusion		Compte 521 Banques	
Débit :			Crédit :
12.000.000			16.000.000

Compte 89 Impôt sur le résultat	
Débit :	
4.000.000	

Pour la comptabilisation proprement dite des opérations de fusion chez l'absorbante, il sera procédé de la manière suivante :

- Pour la promesse d'apports : le compte 4614 « Apporteurs, Entité absorbée, compte d'apport » sera débité (valeur réelle de l'apport) en contrepartie des comptes 101 « Capital social » (valeur de l'augmentation de capital) et 1053 « Prime de fusion » (différence entre valeur réelle de l'apport et l'augmentation de capital).
- Lors de la réalisation des apports : les comptes d'actifs seront débités en valeur réelle par le crédit, et pour solde du compte 4614 « Apporteurs, entité absorbée, compte d'apport », des comptes de dettes, et du compte de trésorerie en cas de soulte versée sur des rompus.

Si un écart subsiste lors d'apports évalués à la valeur réelle, cet écart représentatif d'apports non comptabilisés à l'actif du bilan de l'entité absorbée doit être inscrit au débit du compte 215 Fonds commercial.

C1.2 Comptabilisation chez l'absorbée

Pour le transfert du patrimoine de l'absorbée vers l'absorbante, seront débités :

- le compte 4718 « Apport, compte de fusion, Entité absorbante » (valeur réelle de l'actif net apporté),
- les comptes de dettes (à leur valeur comptable),

- les comptes d'amortissements et de dépréciations (à leur valeur comptable),
- et le compte de trésorerie (pour une éventuelle soulte reçue sur les rompus),

par le crédit des comptes d'actif en valeur brute.

Les apports étant valorisés à la valeur réelle, 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 « Apport, compte de fusion, Entité absorbante » pour le montant de la valeur réelle de l'actif net apporté.

Pour la constatation des droits des apporteurs sur l'actif net transféré, seront débités les comptes de capitaux propres (capital social, réserves, report à nouveau) par le crédit du compte 4618 « Apporteurs, titres à échanger ». Le compte 1381 Résultat de fusion est soldé par la même occasion.

Pour le désintéressement des apporteurs, le compte 4618 « Apporteurs, titres à échanger » sera débité par le crédit du compte 502 « Actions » pour solde de ces deux comptes.

C2. Comptabilisation des fusions où l'entité absorbante détient une participation dans l'entité absorbée

C2.1 Comptabilisation chez l'entité absorbante

L'une des conséquences d'une telle opération de fusion, pour l'entité absorbante, serait la détention de ses propres titres interdite par l'article 639 de l'AUDSCGIE.

Deux méthodes peuvent être envisagées : la fusion –renonciation, la plus courante, ou la fusion – allotissement.

- La fusion –renonciation consiste pour l'entité absorbante à renoncer à émettre les titres qui devaient lui revenir. L'augmentation de capital ne rémunère donc que les actionnaires extérieurs. L'entité absorbante doit constater une augmentation de capital qui ne rémunère que les autres apporteurs de l'entité absorbée et une annulation des titres de l'absorbée qu'elle détient. En résumé :

$\text{Apports nets} = \text{Augmentation de capital} + \text{Annulation des titres} + \text{Prime de fusion}$
--

En outre, les titres détenus par l'absorbante 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 représenté par les titres annulés et leur valeur nette comptable. Cet écart est considéré comme une prime de fusion à enregistrer dans le compte 1053 Prime de fusion.

Exemple repris du guide d'application du SYSCOHADA révisé

Enoncé : Une entité A détient 40% du capital d'une entité B et elle envisage d'absorber B.

Le capital de A est composé de 10.000 titres d'une valeur nominale de 10.000 F, celui de B, de 5.000 titres également d'une valeur nominale de 10.000 F.

Les titres de B sont inscrits chez A pour une valeur nette comptable de 10.000.000 F.

L'actif net apporté par B s'élève à 100.000.000 F

La valeur du titre de A est de 30.000 F, celle du titre B, de 20.000 F et la parité d'échange est de 2 actions A pour 3 actions de B.

Solution : la part de l'apport à rémunérer par échange de titres s'élève à $100.000.000 \times 60\% = 60.000.000$ F.

Le nombre de titres à échanger, compte tenu de la participation de A dans B = $5.000 \times 60\% = 3.000$ titres.

Le nombre de titres à créer chez A lors de l'augmentation de capital pour rémunérer les autres apporteurs est égal à $3.000 \times 2/3 = 2.000$ titres de A.

L'augmentation de capital de A sera donc de 2.000 titres \times 10.000 F = $20.000.000$ F

Le boni de fusion, égal à l'écart entre la quote-part des titres détenus par A dans B et leur coût d'acquisition, est égal à : $(100.000.000 \text{ F} \times 40\%) - 10.000.000 \text{ F} = 30.000.000 \text{ F}$.

La prime de fusion est égale à la différence entre la valeur des apports des autres apporteurs ($60.000.000$ F) et l'augmentation de capital ($20.000.000$ F) = $40.000.000$ F.

Globalement, le compte 1053 Prime de fusion s'élèvera à $40.000.000$ F + $30.000.000$ F = $70.000.000$ F.

On retrouve l'égalité ci-avant : $100.000.000 = 20.000.000 \text{ F} + 10.000.000 \text{ F} + 70.000.000 \text{ F}$

- La fusion –allotissement, qui consiste en un 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 dans l'entité absorbée ne fait pas l'objet d'échange de titres. La plus-value réalisée par l'entité absorbante (différence entre la valeur réelle des titres et leur valeur comptable) est une plus-value de liquidation que le SYSCOHADA préconise d'enregistrer quand même dans le compte 1053 Prime de fusion.

C2.2 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.

C3. Comptabilisation des fusions où l'entité absorbée détient une participation dans l'entité absorbante

C3.1 Comptabilisation chez l'entité absorbante

A l'issue de la fusion, l'entité absorbante se verrait détenir ses propres actions, ce qui est interdit par l'article 639 de l'AUDSCGIE.

Dans un premier temps, l'entité absorbante doit procéder à une augmentation de capital selon les règles habituelles et constater la prime de fusion comme si l'entité absorbée ne détenait aucun titre de l'entité absorbante.

Dans un deuxième temps, l'entité absorbante doit procéder à une réduction de capital, pour le montant de la valeur nominale de ses propres titres apportés par l'entité absorbée et figurant provisoirement à l'actif de son bilan, et à une réduction de la prime de fusion attachée à ces titres, pour la différence de la quote-part représentée par ces titres dans l'apport net et leur valeur nominale.

C3.2 Comptabilisation chez l'entité absorbée

L'entité absorbée passe les écritures de transfert de patrimoine et de dissolution selon les règles habituelles.

C4. Comptabilisation des fusions avec participations réciproques

La participation réciproque est réglementée par les dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE. En effet, une société anonyme ou une SARL ne peut posséder d'actions ou de parts sociales d'une autre société si celle-ci détient une part de son capital supérieure à 10%. A défaut d'accord entre les sociétés intéressées pour régulariser la situation,

celle qui détient la part la plus faible du capital de l'autre doit céder entièrement ses actions ou parts sociales de l'autre. 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 (Article 177 de l'AUDSCGIE).

Les difficultés relatives à une fusion avec participations réciproques sont liées au calcul des valeurs d'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.

Une fois les valeurs des actions ou parts sociales déterminées, le schéma d'une telle opération résulte de la combinaison des différents schémas précédemment développés (participation de l'absorbante dans l'absorbée et participation de l'absorbée dans l'absorbante).

Exemple extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé :

Une entité A dont le capital est composé de 10.000 titres de 10.000 F chacun absorbe une entité B dont le capital est composé de 5.000 titres de 10.000 F, à l'occasion d'une fusion-renonciation.

L'entité A, l'absorbante, détient 10% du capital de l'entité B, soit 500 B.

L'entité B, l'absorbée, détient 5% du capital de l'entité A, soit 500 A.

Les bilans schématiques se présentent de la manière suivante :

ENTITE A	
Matériels	105.000.000
Titres détenus dans B	500 B
Créances clients	140.000.000
Total de l'actif	500 B + 245.000.000
Dettes à long, moyen et court terme	(60.000.000)
Actif net	500 B + 185.000.000
Nombre de titres de A	10.000

ENTITE B	
Matériels	130.000.000
Titres détenus dans A	500 A
Créances clients	70.000.000
Total de l'actif	500 A + 200.000.000
Dettes à long, moyen et court terme	(60.000.000)
Actif net	500 A + 140.000.000
Nombre de titres de B	5.000

On a :

$$10.000 A = 500 B + 185.000.000$$

$$5.000 B = 500 A + 140.000.000$$

$$10.000 A - 500 B = 185.000.000$$

$$- 500 A + 5.000 B = 140.000.000$$

Si on multiplie la première ligne par 10 de telle sorte que l'on arrive à – 5000 B, la première ligne devient : $100.000 A - 5.000 B = 1.850.000.000$. En additionnant les deux lignes, on arrive à $99.500 A = 1.850.000.000 + 140.000.000 = 1.990.000.000$. $A = 1.990.000.000 / 99.500 = 20.000 F$.

Valeur de l'action de l'entité A = 20.000 F

Pour trouver la valeur de l'action de B, on remplace A par sa valeur.

$$500 B = 10.000 A - 185.000.000$$

$$500 B = (20.000 \times 10.000) - 185.000.000$$

Valeur de l'action de l'entité B = 30.000 F

A absorbant B, émettra 3 actions pour 2 actions de B.

$$\text{L'apport réalisé par B} = 500 A + 140.000.000 = (500 \times 20.000) + 140.000.000 = 150.000.000 F$$

Comme indiqué ci-avant, la suite de la procédure résulte de la combinaison des différents schémas précédemment développés (participation de l'absorbante dans l'absorbée et participation de l'absorbée dans l'absorbante).

6.5.5 Comptabilisation d'un apport partiel d'actif

A) Comptabilisation chez la société apporteuse

Lorsque l'opération est réalisée à la valeur réelle, les titres reçus en contrepartie sont comptabilisés 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 de l'apport.

Les titres reçus en contrepartie de l'apport sont comptabilisés au débit du compte 26 Titres de participation, pour le montant de l'apport, selon la nature de l'apport :

- Immobilisations : au crédit du compte 82 Produits de cession d'immobilisations. L'immobilisation est ensuite sortie en valeur comptable nette par le débit du compte 81 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations.
- Stocks : au crédit du compte 843 Produits liés aux opérations de restructuration. Le SYSCOHADA révisé préconise, pour ne pas fausser le résultat d'exploitation (la sortie de stock étant automatiquement constatée par le débit du compte 603 Variation de stocks), de débiter le compte 833 Charges liées aux opérations de restructuration par le crédit du compte 781 Transferts de charges d'exploitation.
- Autres éléments : au crédit du compte concerné, et en cas de plus ou moins-value, au crédit du compte 843 Produits liés aux opérations de restructuration (cas d'une plus-value) ou au débit du compte 833 Charges liées aux opérations de restructuration (cas d'une moins-value).

B) Comptabilisation chez la société bénéficiaire de l'apport partiel d'actif

Pour l'entité bénéficiaire de l'apport, l'opération s'analyse comme une augmentation de capital (ou si la bénéficiaire a été créée à cet effet, comme une constitution de société). Les éléments apportés sont repris pour leur valeur figurant dans l'acte d'apport, la différence entre l'apport net et le montant de l'augmentation de capital étant inscrite au compte 1052 Prime d'apport.

Remarque : les apports d'actifs isolés sont exclus du champ d'application des présentes dispositions ne répondant 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.

6.5.6 Comptabilisation des opérations de scission

A) Dans la 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 aux actionnaires de la société scindée,
- 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 dans les comptes de la société absorbée lors d'une opération de fusion.

B) Dans les sociétés bénéficiaires des apports

La comptabilisation de l'apport reçu ou des apports reçus pour les sociétés bénéficiaires préexistantes 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 dépréciations doivent apparaître distinctement tels qu'ils figuraient dans les comptes de la société apporteuse.

Lorsque les sociétés bénéficiaires sont nouvelles, les écritures comptables sont identiques à celles enregistrées lors de la constitution d'une société.

Dans le cas où l'enregistrement est fait à la valeur comptable, les amortissements et les dépréciations doivent également apparaître distinctement tels qu'ils figuraient dans les comptes de la société apporteuse.

Section 6.6 Liquidation de l'entité

Lors de notre étude consacrée aux événements postérieurs à la clôture, il avait été envisagé des événements pouvant remettre en cause la continuité d'exploitation de l'entité, voire la compromettre de manière irrémédiable.

Nous analyserons dans un premier temps les traitements comptables qui pourraient s'avérer nécessaires avant la décision officielle des organes de gouvernance de prononcer la mise en liquidation de l'entité puis, dans un deuxième temps, les opérations de liquidation proprement dites.

6.6.1 Conséquences d'événements majeurs compromettant la continuité d'exploitation

En présence d'événements majeurs risquant d'affecter de manière significative la possibilité pour l'entité de poursuivre ses activités, Commissaires aux comptes et dirigeants, plutôt que de s'opposer comme c'est assez souvent en pratique, doivent se concerter pour analyser la situation de la société eu égard à des événements graves en cours, et décider si la convention de continuité d'exploitation doit être ou non abandonnée.

A) Cet abandon de la convention de continuité d'exploitation entraîne-t-il celui des autres conventions comptables ?

La Note d'Information technique n° 8 de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) française précise dans son paragraphe 1.43A : « La convention de continuité d'exploitation étant une condition nécessaire et préalable à la mise en œuvre des autres conventions comptables de base, son abandon entraîne celui de ces autres conventions ou une application partielle de celles-ci :

- la permanence des méthodes n'est plus applicable en raison du choix des valeurs liquidatives le plus souvent différentes des coûts historiques et de la prise en compte d'actifs et de passifs latents ou nés directement de la cessation d'activité ;
- il en est de même de l'indépendance des exercices car il convient de mettre immédiatement en évidence l'ensemble des événements futurs considérés inéluctables : licenciements, impôts nés de la liquidation, ruptures de contrats...
- la règle de prudence doit continuer à être respectée pour l'appréciation des dettes et des charges et pour la détermination des plus-values éventuelles, mais son application est atténuée par la prise en compte de ces plus-values ».

B) Quelles sont les principales conséquences de l'établissement des comptes en valeurs liquidatives ?

Toujours selon la note d'information technique précitée :

- « les éléments d'actifs doivent être constatés à leur valeur de réalisation,
- les passifs étant pris pour leur valeur actuelle compte tenu des dates d'exigibilité souvent modifiées ».

La pratique montre de très grandes difficultés d'évaluation. Le tableau récapitulatif ci-après extrait d'une ancienne note d'information technique de la CNCC fournit des méthodes applicables.

Les Notes annexes doivent quant à elles préciser :

- les raisons pour lesquelles certains principes comptables généraux ont été abandonnés,
- les incidences de cet abandon sur la présentation et l'évaluation des états financiers annuels.

Eléments d'une évaluation en valeurs liquidatives

Postes du bilan	Valeurs liquidatives
Coûts de développement	Constat immédiat en charge (ou valeur de réalisation s'il existe un acquéreur)
Autres immobilisations incorporelles	Valeur vénale qui correspond à la valeur de reprise éventuelle. Une extrême prudence est nécessaire lorsqu'il n'existe pas de promesse de vente car la valeur de ces actifs dépend souvent de la capacité de l'entité à se développer et à réaliser des profits, ce qui ne correspond guère à la situation.
Immobilisations corporelles	Valeur vénale déterminée par référence : <ul style="list-style-type: none"> - à une valeur de marché ou d'expertise (1) - ou valeur résultant d'une promesse de vente
Titres de participation	Valeur de réalisation qui peut être inférieure à la valeur d'utilité
Stocks et en cours	Valeur de réalisation souvent inférieure à la valeur nette comptable. Une attention particulière doit être portée aux en-cours dont la valeur peut être nulle s'il n'existe pas de possibilité de les vendre en l'état. Des provisions complémentaires sur les contrats de longue durée peuvent être nécessaires.
Autres valeurs réalisables	Des dépréciations complémentaires peuvent être nécessaires. Les comptes de régularisation sont à prendre immédiatement en charges de l'exercice.
Valeurs mobilières de placement	Cours de bourse ou valeur probable de négociation pour les titres non cotés.

Dettes	<p>Le passif devra tenir compte de tous les coûts d'exploitation jusqu'à la cessation d'activité et de toutes les dettes causées par la cessation d'activité (2).</p> <p>Une attention particulière devra être portée aux points suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - rupture des contrats en cours entraînant des pénalités (contrats de bail, crédit-bail, contrats de représentation, d'exclusivité, de travail), - passif fiscal : impôts directs et indirects résultant de la liquidation, prise en charge du passif différé (notamment sur les provisions réglementées), - subventions d'équipement à rapporter au résultat - indemnités de licenciement (3), <p>Envisager le remboursement des sommes attribuées si les clauses liées à l'octroi des subventions n'ont pas été respectées.</p>
--------	--

- (1) En pratique, les plus-values latentes éventuelles (en l'absence de promesse de vente) ne sont toutefois pas enregistrées, une plus-value n'étant enregistrée que lorsqu'elle est certaine.
- (2) Il s'agit par exemple des honoraires d'avocats, de conseil, et autres professions engagés au titre de la liquidation.
- (3) En cas de licenciement des salariés, une provision pour licenciement est à comptabiliser même si les conditions de constitution d'une telle provision ne sont pas remplies (par exemple, licenciements non encore annoncés au personnel).

C) Quelles sont les principales conséquences en cas de non-établissement des comptes en valeurs liquidatives ?

Lorsque des incertitudes graves et multiples pèsent sur la continuité d'exploitation, ou lorsque la continuité d'exploitation est définitivement compromise, le commissaire aux comptes de l'entité examine si la traduction comptable de ces situations est conforme aux principes comptables ; il apprécie, selon le cas, les conséquences à tirer dans son rapport sur les états financiers annuels.

Ainsi, lorsque les états financiers sont établis dans une perspective de continuité d'exploitation, mais que le commissaire aux comptes estime que

l'application du principe de continuité d'exploitation est inappropriée à la situation de l'entité et que les comptes auraient dû être établis en valeurs liquidatives, il refuse de certifier les comptes.

Conformément à l'article 111 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière, « encourent une sanction pénale, les dirigeants d'entités au sens de l'article 2 qui.....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 ».

6.6.2 Continuité d'exploitation compromise : décision des associés de mettre fin à l'activité de la société

A) Définition et cadre juridique

La liquidation est l'ensemble des opérations qui, après dissolution d'une société, a 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 liquidation sont les suivantes : arrivée au terme, réalisation ou extinction de l'objet, annulation du contrat de société, dissolution anticipée décidée par les associés (pertes trop importantes) ou le tribunal (mésentente entre les associés par exemple malgré la conciliation du Président du tribunal), jugement ordonnant la liquidation judiciaire ou la cession totale des actifs ou toute autre cause prévue par les statuts.

Dans le cadre de la liquidation amiable, ce sont les associés ou actionnaires qui nomment le liquidateur.

Dans le cadre de la liquidation légale, la décision de justice qui ordonne la liquidation de la société désigne un ou plusieurs liquidateurs (Article 226 de l'AUDSCGIE).

En cas de liquidation amiable, la durée du mandat du liquidateur est de trois (3) ans en ce sens que la clôture de la liquidation doit intervenir dans le délai de trois (3) ans.

La durée du mandat ne peut excéder trois (3) ans renouvelables par décision de justice à la requête du liquidateur, dans le cadre de la liquidation légale.

L'article 225 de l'AUDSCGIE indique que la liquidation ne met pas fin aux fonctions du commissaire aux comptes. Dans un même temps, l'article 7 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière indique dans son quatrième alinéa « qu'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 ». A la lecture de ces deux articles, nous comprenons que durant la période de liquidation, le liquidateur doit établir des situations comptables annuelles provisoires et que le commissaire aux comptes doit exprimer une opinion sur chacune de ses situations comptables, la mise en liquidation ne mettant pas fin à ses interventions annuelles.

Les dispositions de l'AUDSCGIE sont en revanche muettes en ce qui concerne les pouvoirs du conseil d'administration ou de l'administrateur général dans le cas d'une liquidation amiable. Il appartient donc à l'assemblée qui désigne le liquidateur de limiter les pouvoirs, de maintenir ou de dissoudre le conseil d'administration (Article 223 de l'AUDSCGIE).

En revanche, dans le cas d'une liquidation légale, les pouvoirs du ou des gérants, du conseil d'administration ou de l'administrateur général, selon le cas, prennent fin à la date de la décision de justice qui ordonne la liquidation (Article 224 de l'AUDSCGIE).

B) Comptabilisation de la liquidation

B1. Les quatre phases de la liquidation

Première étape : inventaire du patrimoine, solde des amortissements, des provisions et des dépréciations existants, et établissement du bilan avant liquidation.

Deuxième étape : opérations de liquidation proprement dites par la cession des actifs, le recouvrement des créances, le paiement des dettes, et le règlement des frais.

Troisième étape : établissement du compte définitif de liquidation qui se présente sous la forme d'un bilan et permet de déterminer soit un boni soit un mali de liquidation, soit une insuffisance d'actif pour désintéresser les créanciers.

Quatrième étape : clôture de liquidation (constatation des droits des associés, partage du boni ou mali de liquidation, règlement des associés).

B2. Principes de comptabilisation

1. En cours de liquidation

Le Plan comptable de l'OHADA prévoit une nomenclature spécifique pour l'enregistrement des opérations de liquidation.

Compte 837 « Charges liées aux opérations de liquidation » : ce compte enregistre les pertes constatées sur la réalisation de l'actif, le paiement des passifs, et il enregistre également la valeur comptable nettes des actifs incorporels et corporels cédés, 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, sur le paiement des passifs, et il enregistre également les reprises de dépréciations.

Compte 1384 « Résultat de liquidation » : il enregistre le résultat des 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).

Il est toutefois admis, par souci de simplification, d'utiliser directement le compte 1384 « Résultat de liquidation » sans transiter par les comptes de charges et de produits HAO.

2. Clôture de liquidation

Les différentes étapes se présentent comme suit :

- Restitution du capital aux associés

Les comptes de capitaux propres sont débités pour solde par le crédit des comptes 4619 « Associés, capital à rembourser » pour leurs mises respectives.

Exemple : suite aux opérations de liquidation, le bilan de clôture se présente comme suit :

ACTIF	MONTANT	PASSIF	MONTANT
Banques	41.100.000	Capital	20.000.000
		Réserves	14.000.000
		Résultat de liquidation	7.100.000
TOTAL	41.100.000	TOTAL	41.100.000

Les écritures pour solde des capitaux propres se présentent comme suit :

Compte 101 Capital social		Compte 4619 Apporteurs, capital à rembourser	
Débit :		Crédit :	
20.000.000		41.100.000	

Compte 11 Réserves	
Débit :	
14.000.000	

Compte 1384 Résultat de liquidation	
Débit : 7.100.000	

- Paiement du capital aux associés

Le compte 4619 « Associés, capital à rembourser » est débité par le crédit du compte de trésorerie de telle sorte qu'après cette écriture, tous les comptes sont soldés.

En reprenant l'exemple ci-avant :

Compte 4619 Apporteurs, capital à rembourser		Compte 521 Banques	
Débit :		Crédit :	
41.100.000		41.100.000	

CHAPITRE SEPTIEME

PRESENTATION DES NOTES ANNEXES

Section 7.1 Justification des Notes annexes

L'ancien référentiel SYSCOHADA en vigueur de 2001 à 2017 comportait un état annexé, et déjà ses textes précisait que cet état annexé faisait partie intégrante des états financiers annuels au même titre que le bilan, le compte de résultat, et le tableau financier des ressources et des emplois (TAFIRE).

L'expérience montre malheureusement que cet état était souvent négligé, ou bien rempli de façon mécanique et trop générale, et que des états financiers annuels étaient même déposés et approuvés avec des états annexés portant pour seule indication que la mention « Néant ». Force est de constater que les objectifs poursuivis à l'époque par les autorités comptables d'enrichir l'information financière n'ont pas été atteints.

L'entrée en vigueur d'un nouvel Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière permettra, espérons-le, de densifier l'information financière en allant au-delà des seuls chiffres du bilan, du compte de résultat, et du tableau des flux de trésorerie.

Pour cela, l'article 29 dudit Acte stipule que les Notes annexes complètent et précisent l'information donnée par les autres états financiers.

Les Notes annexes constituent un état financier qui a la même valeur que les trois autres états financiers du SYSCOHADA révisé, et il revient aux commissaires aux comptes de l'Espace OHADA d'en vérifier l'existence, et le caractère exhaustif et sincère des informations qui y figurent avant d'exprimer leur opinion sur les états financiers annuels personnels et consolidés, pris dans leur ensemble, des entités dont ils ont la charge de certifier les comptes.

Section 7.2 Contenu des Notes annexes

Selon l'article 33 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable, 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 présentés dans les autres états financiers, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation des autres états financiers.

Les Notes doivent tenir compte de toutes les informations utiles à la prise de décision.

Des informations déjà portées au bilan, au compte de résultat et au tableau des flux de trésorerie n'ont pas à être reprises dans les 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. Ce maillage entre les états financiers et les Notes, s'il est fait correctement, devrait permettre d'améliorer de manière significative la qualité de l'information financière produite par les entités de l'Espace OHADA.

Les Notes annexes doivent également comporter de manière obligatoire une déclaration explicite de conformité au Plan Comptable OHADA. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes au SYSCOHADA que s'ils sont conformes à toutes les dispositions relatives au Système comptable OHADA et à l'Acte uniforme.

Section 7.3 Tracé des Notes annexes

Le SYSCOHADA propose trente-six (36) modèles de notes présentés dans le Plan comptable général, et précise que leur contenu peut être adapté et amélioré par chaque entité. Les travaux des professionnels de Côte d'Ivoire sur le modèle de la liasse formant les états financiers et la déclaration fiscale des résultats a permis d'identifier 3 modèles de notes annexes supplémentaires. Ces notes annexes sont complétées des documents qui seraient requis par l'Administration fiscale.

Le SYSCOHADA indique également que les modèles non documentés (non applicables) par l'entité ne doivent pas être joints aux états financiers. Leur contenu peut être amélioré par les entités. Par ailleurs, dans une note, les lignes non chiffrées doivent être supprimées. Par exemple, dans la note 24 Services Extérieurs, lorsque la ligne sous-traitance générale n'est pas chiffrée, elle ne doit pas figurer dans les notes.

PRESENTATION DES NOTES

NOTES	INTITULES
Note 1	Dettes garanties par des sûretés réelles
Note 2	Informations obligatoires (1)
Note 3A	Immobilisations brutes
Note 3B	Biens pris en location acquisition
Note 3C	Immobilisations : amortissements
Note 3D	Immobilisations : Plus-values et Moins-values de cessions
Note 3E	Informations sur les réévaluations effectuées par l'entité
Note 3F	Tableau d'étalement des charges immobilisées
Note 4	Immobilisations financières
Note 5	Actif circulant HAO
Note 6	Stocks et en cours
Note 7	Clients, produits à recevoir
Note 8	Autres créances
Note 9	Titres de placement
Note 10	Valeurs à encaisser
Note 11	Disponibilités
Note 12	Ecart de conversion
Note 13	Capital : valeur nominale des actions ou parts
Note 13	Primes et réserves
Note 15A	Subventions et provisions réglementées
Note 15B	Autres fonds propres
Note 16A	Dettes financières et ressources assimilées

NOTES	INTITULES
Note 16B	Engagements de retraite et avantages assimilés (Méthode actuarielle)
Note 16C	Engagements de retraite et avantages assimilés (Méthode actuarielle)
Note 17	Fournisseurs d'exploitation
Note 18	Dettes fiscales et sociales
Note 19	Autres dettes et provisions pour risques à court terme
Note 20	Banques, crédits d'escompte et de trésorerie
Note 21	Chiffre d'affaires et autres produits
Note 22	Achats
Note 23	Transports
Note 24	Services extérieurs
Note 25	Impôts et taxes
Note 26	Autres charges
Note 27A	Charges de personnel
Note 27B	Effectifs, masse salariale, personnel extérieur
Note 28	Provisions et dépréciations inscrites au bilan
Note 29	Charges et revenus financiers
Note 30	Autres charges et produits HAO
Note 31	Répartition du résultat et autres caractéristiques des cinq derniers exercices
Note 32	Production de l'exercice
Note 33	Achats destinés à la production
Note 34	Fiche de synthèse des principaux indicateurs financiers

NOTES	INTITULES
Note 35	Liste des informations sociales, environnementales et sociétales à fournir
Note 36	Table des codes
Note 37	Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice
Note 38	Changements de méthodes comptables, d'estimations et de corrections d'erreurs
Note 39	Notes supplémentaires (2)

(1) Cette rubrique comprend :

- La déclaration de conformité au SYSCOHADA (A).
- Les règles et méthodes comptables (B).
- Les dérogations aux postulats et conventions comptables (C).
- Les informations complémentaires relatives au bilan, au compte de résultat et au tableau des flux de trésorerie (D).

(2) le contribuable doit insérer autant de notes supplémentaires (NOTE 39) afin de respecter toutes les dispositions normatives (par exemple, information à fournir sur les coûts d'emprunts) et d'éclairer la compréhension des autres états financiers. Lorsqu'il existe plusieurs informations complémentaires à fournir dans la note 39, celle-ci sera subdivisée en 39 A, 39 B, 39 C, etc.

Section 7.4 Remarques

Cette nomenclature de notes appelle de notre part les observations suivantes :

- Aucune note n'est prévue pour les engagements de retraite évalués selon une méthode autre que la méthode actuarielle. Les entités qui ont recours à d'autres méthodes devront prévoir d'y insérer une note spécifique sur les variations et les explications des variations intervenues depuis l'exercice précédent, les méthodes d'évaluation choisies devant être explicitées dans la Note 2 Informations obligatoires – Cadre B : Règles et méthodes comptables.
- Aucune note n'a été prévue pour les informations pro forma relatives à la première application du SYSCOHADA révisé, à savoir les comptes pro-forma retraités de l'exercice 2017 et les explications qui doivent les accompagner.

TROISIEME PARTIE

PANORAMA DES NOUVEAUTES AU NIVEAU DES ETATS FINANCIERS ANNUELS CONSOLIDES

CHAPITRE PREMIER

NOUVEAUTES

Le Guide d'application fournissant des exemples très détaillés d'opérations de consolidations, nous nous attacherons dans notre étude :

- A faire une synthèse des principaux changements intervenus sur les comptes consolidés, et des points qui ne changent pas.
- A fournir des compléments d'informations sur l'exemption de consolidation concernant les petits groupes.
- A traiter l'élargissement de l'identification des sources d'impositions différées à l'approche bilantielle, et à analyser l'incidence de cette approche sur les deux thèmes de la location-acquisition (crédit-bail) et des coûts de démantèlement.
- A reprendre certains exemples du Guide d'application sur la détermination de l'écart d'acquisition.

Section 1.1 Synthèse des changements

- Une entité qui n'exerce qu'une influence notable sur d'autres entités n'a pas d'obligation de consolider (Article 74 alinéa 2). En revanche, si elle détient un contrôle conjoint et/ou un contrôle exclusif sur une ou plusieurs autres entités, elle a l'obligation de présenter des comptes consolidés intégrant celles sur lesquelles elle n'exerce qu'une influence notable (Article 74 alinéa 3).
- Les états financiers consolidés des entités dont les titres sont cotés et de celles qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne doivent établir des états financiers consolidés en IFRS (Article 75 alinéa 2).
- Lorsqu'une entité est dispensée d'établir des états financiers consolidés, ceux-ci peuvent être exigés par un ensemble d'associés représentant au minimum 10% du capital de l'entité dominante (Article 77 alinéa 2).
- La détermination des impositions différées est complétée par l'approche bilantielle (Article 92).
- Remplacement du TAFIRE consolidé par le tableau des flux de trésorerie consolidés (Article 93).
- Suppression du seuil d'exemption d'établissement d'états financiers consolidés basé sur le nombre cumulé de travailleurs (100) : (Article

95). Désormais, le seul seuil à prendre en considération est le chiffre d'affaires cumulé (FCFA 500 millions ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat-partie).

- L'écart d'acquisition qui, antérieurement devait obligatoirement être amorti sur une durée variant entre 2 ans et 5 ans pouvant aller jusqu'à 20 ans maximum, peut ne plus être amorti dès lors qu'il a une durée d'utilité non limitée. En revanche, qu'il soit amortissable du fait d'une durée d'utilité limitée ou non amortissable parce que sa durée d'utilité est considérée non limitée, l'écart d'acquisition doit obligatoirement faire l'objet d'un test de dépréciation qu'il existe ou non un indice de perte de valeur (Titre XII / Chapitre 6 / Section 5 du Système comptable de l'OHADA).

Section 1.2 Résumé des points qui demeurent

- La notion de contrôle (Article 78)
- Les méthodes de consolidation (Article 80)
- Le traitement de l'écart de première consolidation en écarts d'évaluation puis en écart résiduel dit d'acquisition (Article 82).
- Maintien de la notion de Goodwill partiel (Article 82).
- Les conditions d'exemption de consolidation des petits groupes restent inchangées à l'exception du seuil d'effectif qui disparaît (Article 95).
- Les conditions d'exclusion de consolidation restent inchangées (Article 96).

CHAPITRE DEUXIEME

EXEMPTION DE CONSOLIDATION POUR LES PETITS GROUPES

L'article 95 du SYSCOHADA révisé exempt de consolidation les petits groupes et donne le seuil de FCFA 500 millions hors taxes (ou l'équivalent en monnaie ayant cours légal dans l'Etat-Partie) pour définir les petits groupes.

Ce seuil de chiffre d'affaires ne doit pas être dépassé pour chaque exercice, pendant deux exercices successifs.

Les questions que l'on pourrait se poser sont les suivantes :

- Quelles sont les bases de détermination de ce montant total hors taxes de chiffre d'affaires ?
- Sur la base de quel périmètre de consolidation la comparaison avec les deux derniers exercices doit-elle être faite ?

Section 2.1 Détermination du montant hors taxes de chiffre d'affaires

La législation française en matière de comptes consolidés (Mémento Comptes consolidés - Editions Francis Lefebvre) apporte la réponse suivante en matière de détermination des seuils :

- Les seules entités dans lesquelles l'entité dominante détient un contrôle exclusif ou conjoint.
- Le chiffre d'affaires cumulé de ces entités et de l'entité dominante avant tout retraitement et élimination.

Section 2.2 Périmètre de consolidation à prendre en considération

La comparaison des chiffres d'affaires sur les exercices N - 2 / N - 1 pour déterminer si l'entité doit établir des comptes consolidés en N nécessite des bases qui soient comparables. Pour cela, l'ouvrage précité précise que le périmètre à retenir est celui du groupe en N, peu importe que des comptes consolidés aient été ou non établis en N - 1 et en N - 2. Ainsi :

- dès lors qu'une entreprise est contrôlée en N, elle fait partie de l'ensemble à prendre en considération pour apprécier le non-

- dépassement du seuil d'exemption en N - 1 et N - 2, même si elle n'était pas contrôlée lors de ces exercices ;
- dès lors qu'une filiale est cédée en N, elle ne fait plus partie de l'ensemble à prendre en considération pour apprécier le non-dépassement du seuil d'exemption en N - 1 et N - 2 ;
 - les groupes créés en N sont exemptés d'établir des comptes consolidés en N dès lors que l'addition des chiffres d'affaires en N - 1 et N - 2 des sociétés qui composent le groupe en N, et qui existaient en N - 1 et N - 2, ne conduit pas à dépasser le seuil.

Le tableau suivant résume cette condition :

Seuil de chiffre d'affaires dépassé		Obligation en N (que le seuil soit dépassé ou non en N)
N-2	N-1	
Oui	Oui	Consolidation
Oui	Non	Consolidation
Non	Oui	Consolidation
Non	Non	Exemption de consolidation

Exemple :

Enoncé : une entité A exerce un contrôle sur trois (3) entités B, C et D. Les caractéristiques de ce contrôle et les chiffres d'affaires sont les suivants :

Entités	Type de contrôle	Entrée dans le groupe	Chiffre d'affaires en Millions de FCFA		
			N - 2	N - 1	N
A			250	300	350
B	Exclusif	N - 4	75	90	105
C	Conjoint	N	90	95	125
D	Influence notable	N - 2	105	122	200

Question : l'entité A a-t-elle l'obligation d'établir des comptes consolidés en N ?

Analyse :

L'entité D étant sous influence notable n'est pas prise en considération dans le périmètre pour vérifier le dépassement ou non du seuil.

L'entité C est entrée dans le groupe en N. Ses chiffres d'affaires de N – 1 et N – 2 seront pris en considération pour apprécier si le groupe contrôlé par A doit consolider ou non sur l'exercice N.

En N – 1, les chiffres d'affaires cumulés de A, B et C s'élèvent à FCFA 485 millions.

En N – 2, les chiffres d'affaires cumulés de A, B, et C s'élèvent à FCFA 415 millions.

Réponse : le seuil de chiffre d'affaires cumulé de FCFA 500 millions n'étant dépassé ni en N – 1 ni en N – 2, l'entité A n'a pas l'obligation d'établir des comptes consolidés au titre de l'exercice N, même si le chiffre d'affaires cumulé des trois entités fin N excède FCFA 500 millions.

CHAPITRE TROISIEME

APPROCHE BILANTIELLE DES SOURCES D'IMPOSITION DIFFEREES

Section 3.1 Principe

Si le SYSCOHADA révisé a maintenu le principe de calcul des impôts différés sur les différences temporaires entre résultat comptable et résultat fiscal (approche résultat), il y a rajouté l'approche dite « bilan » complétant ainsi toutes les sources possibles d'impositions différées.

L'approche consiste à comparer la valeur comptable d'un actif ou d'un passif avec sa valeur fiscale. Pour faire simple :

- La valeur comptable d'un actif ou d'un passif s'entend de la valeur pour laquelle cet actif ou ce passif figure dans le bilan consolidé, c'est-à-dire après prise en compte de tous les retraitements et éliminations propres au processus de consolidation.
- La valeur fiscale d'un actif correspond au montant qui sera admis en déduction du résultat fiscal au moment du recouvrement de cet actif par l'entité détentrice, soit par sa cession, soit par le biais de son utilisation. Tel est le cas notamment pour les immobilisations et les stocks.

Exemple : soit une machine dont le coût est de 100 et les amortissements cumulés de 30 en fin N. Sa valeur fiscale est de 70 car si la machine venait à être cédée, sa valeur comptable de 70 serait déduite du résultat fiscal. En revanche, si la machine continue à être utilisée, les amortissements qui seront comptabilisés par la suite, soit 70, seront déduits du résultat fiscal.

- La valeur fiscale d'un passif correspond à sa valeur comptable déduction faite des sommes qui seront déductibles du résultat fiscal des périodes ultérieures au titre de ce passif.

Exemple 1 : soit des charges à payer de 100 réintégréées fiscalement et qui ne sont déductibles qu'au moment de leur paiement.

Valeur comptable :	100
Sommes déductibles au titre des résultats futurs :	<u>(100)</u>
Valeur fiscale :	0

Exemple 2 : soit des charges à payer déjà déduites sur le plan fiscal. Leur valeur fiscale est de 100 correspondant à :

Valeur comptable :	100
Sommes déductibles au titre des résultats futurs :	<u>0</u>
Valeur fiscale :	100

Exemple 3 : soit une provision pour amendes et pénalités de 100. Les amendes et pénalités n'étant pas déductibles du résultat fiscal, leur valeur fiscale est de 100 correspondant à :

Valeur comptable :	100
Sommes déductibles au titre des résultats futurs :	<u>0</u>
Valeur fiscale :	100

- Dès lors que la valeur comptable d'un actif ou d'un passif est du même montant que sa valeur fiscale, il n'y a pas d'imposition différée.

Le tableau de synthèse repris dans le nouveau Plan comptable de l'OHADA se présente comme suit :

	Postes du bilan	
	Actif	Passif
Valeur comptable > Valeur fiscale	Impôt différé – Passif	Impôt différé - Actif
Valeur comptable < Valeur fiscale	Impôts différé – Actif	Impôt différé - Passif

Section 3.2 Exceptions à la reconnaissance d'impôts différés

3.2.1 Impôts différés passifs

Si l'on se réfère aux exceptions de comptabilisation d'un impôt différé passif prescrites par la norme IAS 12 dans son paragraphe 15b, lesdites exceptions se présentent comme suit :

« Un passif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporaires imposables ou déductibles, sauf si l'actif ou le passif d'impôt différé est généré par :

- (a) la comptabilisation initiale du goodwill ;
- (b) la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui :
 - (i) n'est pas un regroupement d'entreprises ; et
 - (ii) au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale) ».

IAS 12 dans son paragraphe 39 précise toutefois, pour les différences temporaires imposables liées à des participations dans des filiales et entreprises associées, à des investissements dans des succursales et à des intérêts dans des partenariats, un passif d'impôt différé doit être comptabilisé, sauf dans la mesure où les deux conditions suivantes sont satisfaites :

- (a) la société mère, l'investisseur, le coentrepreneur, ou le coparticipant est capable de contrôler la date à laquelle la différence temporaire se résorbera (distribution de dividendes, cession de la participation) ; et
- (b) il est probable que la différence temporaire ne se résorbera pas dans un avenir proche ».

3.2.2 Impôts différés actifs

IAS 12 dans son paragraphe 24b énonce également des exceptions à la reconnaissance d'impôts différés actifs :

« Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporaires déductibles dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable, auquel ces différences temporaires déductibles pourront être imputées, sera disponible, à moins que l'actif d'impôt différé ne soit généré par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui :

- (a) n'est pas un regroupement d'entreprises ; et
- (b) au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale).

IAS 12 dans son paragraphe 44 précise qu'un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporaires déductibles générées par des participations dans des filiales et entreprises associées, par des investissements dans des succursales, et dans des intérêts dans des partenariats seulement dans la mesure où il est probable :

- (a) que la différence temporaire se résorbera dans un avenir prévisible ; et
- (b) il existera un bénéfice imposable auquel pourra être imputée la différence temporaire.

Exemple de calcul et d'écriture d'un impôt différé actif : cas d'une annulation en consolidation d'une réévaluation libre de matériels réalisée dans une entité intégrée globalement

- Valeur réévaluée dans les comptes personnels de l'entité : 1.000
- Valeur de l'écart de réévaluation soumis à l'impôt sur le résultat au taux de 25% : 300

En consolidation, l'écart de réévaluation est annulé par l'écriture suivante :

Compte 106 Ecart de réévaluation	Compte 24 Matériels
Débit : 300	Crédit : 300

En consolidation, la valeur des matériels est de $1.000 - 300 = 700$: c'est la valeur comptable.

La valeur fiscale correspond aux amortissements qui seront déductibles dans le futur. Les matériels ayant une valeur réévaluée de 1.000, le cumul des amortissements à venir déductibles du résultat fiscal s'élève à 1.000.

S'agissant d'un poste d'actif, les matériels, la valeur comptable inférieure à la valeur fiscale génère un impôt différé actif de $1.000 - 700 = 300$.

L'impôt différé actif s'élève à $300 \times 25\% = 75$

Il sera comptabilisé comme suit en consolidation :

Impôt différé – Actif – (Bilan)	Impôt sur le résultat (Compte de résultat)
Débit : 75	Crédit : 75

En supposant que le matériel soit amortissable sur 5 ans à compter de la date de sa réévaluation, au fur et à mesure que la dotation aux amortissements déductible sera enregistrée dans les comptes personnels de l'entité consolidée, il sera enregistré en consolidation l'écriture suivante ($75/5 = 15$) :

Impôt sur le résultat (Compte de résultat)	Impôt différé – Actif – (Bilan)
Débit : 15	Crédit : 15

Section 3.3 Impôts différés et locations acquisitions (crédit-bail)

La question se pose de savoir si le retraitement du crédit-bail analysé dans la deuxième partie du présent ouvrage, au Chapitre 2, et à la section 2.10 génère ou non des impôts différés.

Si l'on s'en réfère aux exceptions dont il est question à la section 3.2 ci-avant, le retraitement ne constituant pas un regroupement d'entreprises et n'affectant, lors de la comptabilisation initiale, ni le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable, il n'y a pas lieu de reconnaître des impôts différés actif et passif, même lorsque l'actif et le passif, par la suite, diminuent du fait de l'amortissement du bien et de la réduction de la dette (exception énoncée par IAS 12.22c).

Section 3.4 Impôts différés et coûts de démantèlement

La question se pose de savoir si les coûts de démantèlement constitués d'un actif de démantèlement amortissable et d'une provision pour démantèlement et restauration de sites périodiquement réactualisée (voir analyse dans la deuxième partie du présent ouvrage, au Chapitre 3, et à la section 3.5) génèrent ou non des impôts différés.

Dans le Feuillet Rapide Comptable d'avril 2018 de Francis Lefèbvre, le volet traitant des IFRS est intitulé : « Doit-on comptabiliser un impôt différé au titre des coûts de démantèlement ? ».

Les auteurs de cet article indiquent que « la réponse dépend des dispositions fiscales en vigueur dans chaque juridiction. Ainsi, dans certains cas, comme en France, les coûts de démantèlement sont déductibles au rythme de l'amortissement de l'actif, et la constitution de la provision au passif ne transitant pas par le compte de résultat, n'est pas déductible. Aucun effet d'impôt différé n'est à constater dans ces cas ».

Les auteurs analysent, dans un deuxième temps, la position d'autres juridictions que la France dans lesquelles les coûts de démantèlement ne sont déductibles que lors de l'engagement des coûts, ce qui signifie une

réintégration fiscale des amortissements constatés sur l'actif de démantèlement. Pour ces cas, trois analyses sont effectuées en pratique, les deux premières étant celles les plus fréquemment mises en œuvre.

1. *Première analyse : Application du principe de constatation d'impôts différés actifs (sur la provision) et passifs (sur l'actif de démantèlement) au titre des différences temporelles liées aux passifs et actifs comptabilisés (actif et passif analysés ensemble)*

Selon cette analyse, à la date de comptabilisation initiale, la valeur de l'actif et celle du passif étant égales, le montant net est nul et il n'y a donc pas de différence temporelle. Les exemptions de reconnaissance d'un impôt différé prévues par IAS 12.15b et 24b (voir paragraphes 3.2.1 et 3.2.2 ci-avant) ne sont donc pas applicables. Par la suite, les valeurs de l'actif et du passif sont modifiées pour des montants différents (amortissement de l'actif de démantèlement et désactualisation de la provision au passif) entraînant une différence temporelle nette différente de zéro et donc la constatation d'un impôt différé. Dans ce cas, il convient de constater un impôt différé pour le montant net des différences temporelles imposables et déductibles.

2. *Deuxième analyse : Application des exemptions prévues par IAS 12, et impôt différé pour le seul montant des nouvelles différences temporelles (actif et passif analysés séparément)*

Selon cette méthode, on considère que l'actif et le passif doivent être analysés séparément. A la date de comptabilisation initiale, comme des différences sont générées par des écritures n'affectant ni le résultat comptable (débit : immobilisation / crédit : provision pour le même montant), et s'agissant d'opérations autres qu'un regroupement d'entreprises, aucun impôt différé actif (sur la provision) et passif (sur l'actif de démantèlement) n'est comptabilisé en vertu des exceptions prévues par IAS 12.15b et 24b (voir ci-avant paragraphes 3.2.1 et 3.2.2).

Par la suite, il convient d'analyser la nature des changements des différences temporelles relative à l'actif et au passif. S'il s'agit :

- de changements des différences temporelles existant initialement (amortissement de l'actif ou réduction du passif constatés initialement, par exemple), ceux-ci ne donnent pas lieu non plus à impôt différé en raison d'une autre exception, celle prévue par IAS 12.22c ;
- de nouvelles différences temporelles (désactualisation du passif, notamment), celles-ci doivent donner lieu à impôt différé car elles ne sont pas visées par l'exception à la comptabilisation de l'impôt différé.

3. *Troisième analyse : Impôt différé pour le montant net des différences temporelles déductibles et imposables (actif et passif analysés séparément)*

Comme dans la deuxième analyse, l'actif et le passif ne sont pas liés et doivent être analysés séparément. Toutefois, contrairement à la deuxième analyse, d'autres considèrent que les exceptions à la comptabilisation d'un impôt différé prévues par IAS 12.15b et 24b ne s'appliquent pas. Ces exceptions faisant référence à la comptabilisation d'un actif **ou** d'un passif alors que dans le cadre des coûts de démantèlement, c'est à la fois un actif **et** un passif qui sont constatés simultanément.

Cette approche conduit par conséquent à la comptabilisation d'un impôt différé pour le montant net des différences temporelles déductibles et imposables comme dans la première approche. En revanche, des informations différentes doivent être présentées, l'impôt différé actif et l'impôt différé passif devant être indiqués pour leurs montants bruts.

Exemple pratique comparatif entre les deux premières analyses fourni par le Feuillet Rapide Comptable Francis Lefèbvre d'avril 2018

Une entreprise A a l'obligation de démanteler une installation dans les 3 ans. Les coûts de démantèlement s'élèvent à 1 M€. La valeur actualisée de ces coûts est de 794 K€ lors de la comptabilisation initiale de l'actif de démantèlement et du passif (taux d'actualisation de 8%). L'actif de démantèlement est amorti linéairement sur 3 ans. Par hypothèse, en dehors de la désactualisation, le passif ne sera pas réévalué au cours des 3 années.

Les écritures, hors impôts différés, et les analyses correspondantes sont les suivantes :

Comptabilisation initiale des coûts de démantèlement			
Débit	Actif	794	
Crédit	Passif		794

Première analyse : impôt différé pour le montant net des différences temporelles déductibles et imposables (actif et passif analysés ensemble)

Lors de la comptabilisation initiale, il existe une différence temporelle imposable de 794 liée à l'actif et une différence temporelle déductible de 794 liée à la dette générant une différence temporelle nette nulle. En conséquence, aucun impôt différé n'est constaté.

Deuxième analyse : application des exemptions d'IAS 12, impôt différé pour le seul montant des nouvelles différences temporelles (analyse séparée de l'actif et du passif)

Aucun impôt différé n'est constaté à l'origine. En effet :

- dès lors que la base fiscale de l'actif est nulle, il existe bien une différence temporelle. Toutefois, l'application de l'exemption prévue à IAS 12.15b à l'immobilisation comptabilisée à l'origine aboutit à ce que cette différence temporelle ne donne pas lieu à constatation d'un impôt différé passif ;
- de même, dès lors que la base fiscale de la dette est nulle, il existe bien une différence temporelle. Toutefois, si l'on applique l'exemption prévue par IAS 12.24b à la dette comptabilisée à l'origine, cette différence temporelle ne donne pas lieu à la reconnaissance d'un impôt différé actif.

Fin de la première année : amortissement de l'actif de démantèlement (265 K€) et désactualisation de la dette (64 K€)

Débit	Dotation amortissements	265	
Crédit	Amortissement actif		265
Débit	Charges financières	64	
Crédit	Provisions pour démantèlement		64

Première analyse : impôt différé pour le montant net des différences temporelles déductibles et imposables (actif et passif analysés ensemble)

En fin de première année, il existe une différence temporelle imposable au titre de l'actif de 529 ($794 - 265$) et une différence temporelle déductible de 858 ($794 + 64$) liée à la dette générant une différence temporelle déductible nette de $858 - 529 = 329$ devant donner lieu à la constatation d'un impôt différé actif

Deuxième analyse : application des exemptions d'IAS 12, impôt différé pour le seul montant des nouvelles différences temporelles (analyse séparée de l'actif et du passif)

En fin de première année, il existe une différence temporelle imposable de 529 liée à l'actif. Toutefois, cette différence reste couverte par l'exemption de reconnaissance initiale (IAS 12.22c). En revanche, il existe une nouvelle différence temporelle déductible de 64 devant donner lieu à un impôt différé actif.

CHAPITRE QUATRIEME

TRAITEMENT DES ECARTS D'ACQUISITION

Section 4.1 Nouveautés du SYSCOHADA révisé

Une des nouveautés du SYSCOHADA révisé tient au traitement comptable de l'écart d'acquisition après sa détermination.

En effet, l'écart d'acquisition qui, antérieurement devait obligatoirement être amorti sur une durée variant entre 2 ans et 5 ans (pouvant aller jusqu'à 20 ans maximum), peut ne plus être amorti dès lors qu'il a une durée d'utilité non limitée. En revanche, qu'il soit amortissable du fait d'une durée d'utilité limitée ou non amortissable parce que sa durée d'utilité est non limitée, l'écart d'acquisition doit obligatoirement faire l'objet d'un test de dépréciation qu'il existe ou non un indice de perte de valeur (Titre XII / Chapitre 6 / Section 5 du Système comptable de l'OHADA).

Section 4.2 Exemples d'application extraits du guide d'application

Exemple N°1 : Ecart d'acquisition positif dont la durée d'utilité est prévisible mais ne peut être déterminée de façon fiable

Enoncé : une entité mère prend une participation de 80% dans une filiale F pour un coût d'acquisition de 50.000.000 F le 1^{er} janvier N. A la date de l'opération, les capitaux propres de F s'élèvent à 25.000.000 F. Figurent en particulier à l'actif du bilan de F un terrain inscrit au bilan pour 15.000.000 F alors que sa juste valeur est de 30.000.000 F, et un brevet inscrit au bilan pour 20.000.000 F alors que sa juste valeur est de 26.000.000 F. Ne figurent pas en revanche en comptabilité, une marque évaluée pour 10.000.000 F et des engagements de retraite non provisionnés pour 7.500.000 F. Le taux d'impôt sur le résultat est de 25%. La durée d'utilité de l'écart d'acquisition est prévisible, donc limitée, mais ne peut être déterminée de façon fiable : comme le prévoit le SYSCOHADA révisé, cet écart sera donc amorti sur 10 ans.

Calculs :

- L'écart de première consolidation s'élève à : 50.000.000 – (25.000.000 x 80%) = 30.000.000 F.
- Les écarts d'évaluation bruts avant prise en compte des impôts différés se présentent comme suit :

Eléments		Ecart d'évaluation
Terrain	30.000.000 – 15.000.000 =	15.000.000
Brevet	26.000.000 – 20.000.000 =	6.000.000
Marque non inscrite au bilan		10.000.000
Engagements retraite non-inscrits au bilan		(7.500.000)
Ecart d'évaluation nette		23.500.000

- Les impositions différées se présentent comme suit :

Eléments	Calcul des impôts différés	Impôts différés	Impôt différé Actif	Impôt différé Passif
Terrain	15.000.000 x 25% =	(3.750.000)		X
Brevet	6.000.000 x 25% =	(1.500.000)		X
Marque non inscrite au bilan	10.000.000 x 25% =	(2.500.000)		X
Engagements de retraite non-inscrits au bilan	7.500.000 x 25% =	1.875.000	X	
Impôts différés Nets		(5.875.000)		

- Les écarts d'évaluation nets d'impôts différés s'élèvent à :
23.500.000 – 5.875.000 = 17.625.000.
- Part de l'écart d'évaluation revenant à M : 17.625.000 x 80% =
14.100.000
- Part de l'écart d'évaluation revenant aux minoritaires : 17.625.000
x 20% = 3.525.000

L'écart d'acquisition devant figurer au bilan consolidé de M correspond à l'écart de première consolidation diminué de 14.100.000 (écart d'évaluation) soit 30.000.000 – 14.100.000 = 15.900.000

Ecritures comptables au bilan consolidé

Constatation de l'écart d'acquisition en contrepartie d'une quote-part des titres de participation de A dans F

Ecart d'acquisition	Titres de participation
Débit : 15.900.000	Crédit : 15.900.000

La durée d'utilité de l'écart d'acquisition étant prévisible mais non déterminée de manière fiable, celui-ci sera amorti sur 10 ans, soit une dotation annuelle de 1.590.000.

Ecritures comptables relatives à l'écart d'évaluation

Terrain	Provisions pour engagements de retraite
Débit : 15.000.000	Crédit : 7.500.000

Marque	Impôts différés (solde net)
Débit : 10.000.000	Crédit : 5.875.000

Brevet	Titres de participation
Débit : 6.000.000	Crédit : 14.100.000

Intérêts minoritaires
Crédit : 3.525.000

Amortissement annuel de l'écart d'acquisition (écriture bilan consolidé)

Résultat consolidé	Ecart d'acquisition
Débit : 1.590.000	Crédit : 1.590.000

Amortissement annuel de l'écart d'acquisition (écriture compte de résultat)

Dotation aux amortissements	Résultat global
Débit : 1.590.000	Crédit : 1.590.000

Exemple 2 : Ecart d'acquisition négatif (badwill)

Enoncé : Une entité M prend une participation de 60% dans une filiale F pour une valeur de 90.000.000 F. Les capitaux propres de F se présentent comme suit à la date d'acquisition :

Capital	50.000.000
Réserves	100.000.000
Résultat	10.000.000
Capitaux propres	160.000.000

Lors de la prise de contrôle, une plus-value de 25.500.000 F a été identifiée sur la licence. Le taux d'impôt sur le résultat est de 30%. L'écart d'acquisition, s'il est négatif, sera repris globalement sur le résultat de l'exercice d'acquisition.

Calculs :

L'écart d'évaluation s'élève à 25.500.000 diminué d'un impôt différé passif de $25.500.000 \times 30\% = 7.650.000$ F, soit un écart d'évaluation net de $25.500.000 - 7.650.000 = 17.850.000$ F

La quote-part de M dans les capitaux propres et dans l'écart d'évaluation net s'élève à : $160.000.000 + 17.850.000 = 177.850.000 \times 60\% = 106.710.000$ F

La participation ayant été acquise à 90.000.000 F, il se dégage un écart d'acquisition négatif de $90.000.000 - 106.710.000 = 16.710.000$ F.

Traitement de l'écart d'acquisition négatif selon le SYSCOHADA révisé : l'écart d'acquisition négatif correspond à un profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses. Avant d'enregistrer ce profit, l'acquéreur doit examiner si les actifs acquis et les passifs repris ont été correctement identifiés et évalués. Si après cet examen le profit subsiste, il doit être rapporté au résultat sur une durée qui doit refléter les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition.

Par exemple, le prix a pu être avantageux parce que des pertes futures sont attendues sur cette filiale. L'écart d'acquisition négatif pourra alors être repris en résultat au même rythme que la constatation des pertes de la filiale.

Dans notre exemple, le groupe décide de rapporter globalement l'écart d'acquisition négatif au résultat de l'exercice d'acquisition.

Ecritures comptables

Ecriture au bilan consolidé de l'écart d'acquisition négatif

Titres de participation		Résultat global	
Débit :		Crédit :	
16.710.000		16.710.000	

Ecriture au compte de résultat consolidé de l'écart d'acquisition négatif

Résultat global		Produit	
Débit :		Crédit :	
16.710.000		16.710.000	

CHAPITRE CINQUIEME

PREMIERE APPLICATION DU SYSCOHADA REVISE AUX COMPTES CONSOLIDES

La première application du SYSCOHADA révisé constitue un changement de méthode devant être traité de façon rétroactive par imputation sur les capitaux propres d'ouverture.

Dans le cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de manière objective, celle-ci sera appliquée à compter de la date d'ouverture de l'exercice du changement, sans retraitement des exercices antérieurs.

Par souci de simplification, les entités sont autorisées à conserver les durées d'utilité antérieurement déterminées pour tous leurs écarts d'acquisition inscrits au bilan consolidé de l'exercice précédant la première année d'application du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés. Toutefois, lorsque l'analyse des écarts d'acquisition à la 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 qu'il y ait ou non indice de perte de valeur,
- déprécie, le cas échéant, les écarts d'acquisition concernés en fonction du résultat du test de dépréciation.

En matière d'information comparative, les formats des comptes doivent se présenter comme suit :

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 arrêtés sont présentés séparément dans les Notes annexes dans la partie relative à l'incidence des retraitements. Les informations chiffrées relatives à l'exercice N – 1 doivent être indiquées et retraitées.

QUATRIEME PARTIE

TOUR D'HORIZON DES INCIDENCES DU PLAN COMPTABLE REVISE DE L'OHADA SUR LES INDUSTRIES EXTRACTIVES

CHAPITRE PREMIER

PETROLE

Section 1.1 Définitions

Certains termes de ce secteur d'activité nécessitent au préalable d'être définis. C'est l'objectif de cette présente section.

Prospection : il s'agit des travaux préliminaires de reconnaissance générale et de détection d'indices d'hydrocarbures notamment par l'utilisation de méthodes géologiques, géophysiques ou géochimiques à l'exclusion des forages dépassant une profondeur de 300 m. Les travaux de prospection ne peuvent être entrepris qu'en vertu d'une autorisation de prospection. Celle-ci est accordée par l'autorité compétente. L'autorisation de prospection confère à son titulaire un droit non exclusif de prospection dans le périmètre défini.

Travaux de recherche : ils recouvrent l'ensemble des éléments ci- après :

- les activités de prospection ;
- les investigations directes ou indirectes en profondeur, notamment au travers de forages d'exploration et d'études de détail, destinées à découvrir des gisements commerciaux ;
- les activités d'évaluation et de délimitation d'un gisement présumé commercial ;
- les activités liées à l'abandon des gisements et des installations de surface et de fond n'ayant pas fait l'objet d'un permis d'exploitation ou d'une autorisation exclusive d'exploitation.

Les travaux de recherche ne peuvent être entrepris qu'en vertu d'une autorisation exclusive de recherche ou d'un permis de recherche attribué(e) par l'autorité compétente. L'autorisation exclusive de recherche ou le permis de recherche confère à son titulaire le droit exclusif d'effectuer dans sa zone contractuelle les travaux de recherche d'hydrocarbures dans les conditions et suivant les modalités fixées par la réglementation et le contrat pétrolier. L'autorisation exclusive de recherche ou le permis de recherche crée un droit distinct de la propriété du sol.

Travaux d'exploitation : ils regroupent les activités liées à l'extraction et au traitement des hydrocarbures à des fins commerciales, notamment les opérations de développement, de production, de stockage et d'évacuation des hydrocarbures jusqu'au point de raccordement au Système de transport des hydrocarbures par canalisations, ainsi que les activités connexes telles que l'abandon des gisements et des installations de surface et de fond. Les travaux d'exploitation ne peuvent être entrepris qu'en vertu d'un permis d'exploitation ou d'une autorisation exclusive d'exploitation. Le permis d'exploitation ou l'autorisation exclusive d'exploitation est attribué (e), par l'autorité compétente, respectivement au titulaire d'un permis de recherche ou d'une autorisation exclusive de recherche s'il en fait la demande.

Participation de l'Etat : l'Etat intervient dans ce secteur d'activité par le biais de plusieurs types de contrats. Parmi les plus courants, nous pouvons citer les contrats ci-après :

Contrat de concession : l'Etat cède au concessionnaire, à titre exclusif, la propriété des ressources contenues dans le sous-sol ou les fonds marins, et le droit de les exploiter. En contrepartie, il perçoit une redevance (royalty) et un impôt sur les bénéfices déclarés par le concessionnaire. Ce dernier assume le risque minier et, en cas de découverte, exploite à sa guise le pétrole dont il est propriétaire.

Contrat de partage de production : à l'attribution du permis d'exploitation ou de l'autorisation exclusive d'exploitation, l'Etat ou tout organisme public qui le représente a le droit d'exiger du titulaire que celui-ci lui cède un pourcentage fixé par la loi pouvant aller jusqu'à 20% des droits et obligations attachés au permis ou à l'autorisation. Le titulaire est alors tenu d'accéder à la demande de l'Etat. Dans ce cas, chaque titulaire voit sa participation dans le permis ou l'autorisation automatiquement diminuée du pourcentage cédé à l'Etat. L'Etat ou l'organisme public qui le représente devient cotitulaire du permis ou de l'autorisation.

Contrat de service : l'Etat ou son entreprise publique nationale contracte avec une société pétrolière pour une activité précise et rémunère les services rendus en pétrole.

Contrat d'association ou joint-venture : l'Etat, à travers son entreprise nationale, et des entreprises étrangères créent un consortium pour explorer et exploiter les richesses naturelles.

Financement dans le Contrat de partage de production

Lorsque l'Etat décide d'exercer le droit qui lui est conféré dans le cadre d'un contrat de partage de production, la part des coûts pétroliers lui incombant, antérieurs et postérieurs à l'octroi du permis d'exploitation ou de l'autorisation exclusive d'exploitation et nécessaires à la recherche et au développement du gisement faisant l'objet du permis ou de l'autorisation, est avancée par ses cotitulaires du permis ou de l'autorisation. Les modalités de financement de la participation de l'Etat et de remboursement des sommes avancées par ses cotitulaires sont précisées dans le contrat pétrolier.

Section 1.2 Etapes

Les six étapes principales dans la vie d'un champ pétrolier ou gazier sont :

- Phase de pré-exploration : achats et réalisations d'études.
- Phase d'exploration : obtention des droits légaux de prospector, études géologiques, géophysiques ou géochimiques après l'obtention du droit légal de prospector, campagnes d'échographie sismique, forages d'exploration, échantillonnage.
- Phase d'évaluation : estimations de volumes, simulations d'extraction des fluides, scénarii de production (techniques d'extraction, nombre de puits, taille et type d'installations de production), planification de la phase de développement.
- Phase de développement : mise en œuvre du plan défini à la phase précédente par la mise en place de toutes les installations et les équipements nécessaires.
- Phase de production : extraction des hydrocarbures sur 15 à 30 ans, voire plus, avec des phases allant de la croissance dans la production à l'assistance de la récupération par injection d'eau ou de gaz.
- Phase d'abandon du champ : démantèlement des installations, mise en sécurité des puits, nettoyage, dépollution, réhabilitation du site conformément aux législations nationales et internationales.

Section 1.3 Type de contrats

De manière plus détaillée, les contrats pétroliers afférents à la recherche et à l'exploitation d'hydrocarbures peuvent être :

- soit des contrats de concession ou des contrats d'association attachés à l'octroi de titres miniers d'hydrocarbures ;
- soit des contrats de partage de production attachés à l'octroi d'autorisations minières d'hydrocarbures ;
- soit d'autres types de contrats, s'il y a lieu, notamment les contrats de services.

Les contrats pétroliers afférents au transport des hydrocarbures sont des conventions de transport attachées à l'octroi d'autorisation de transports intérieur ou internationaux, à travers des conventions impliquant deux ou plusieurs Etats.

1.3.1 Contrat de concession

Le contrat de concession fixe les droits et obligations de l'Etat et du titulaire pendant la période de validité du permis de recherche et, en cas de découverte d'un gisement commercial, pendant la période de validité du ou des permis d'exploitation qui s'y rattache (nt).

Le titulaire du contrat de concession assume le financement des opérations pétrolières et dispose des hydrocarbures extraits, conformément aux stipulations dudit contrat, sous réserve des droits de l'Etat de percevoir la redevance ad valorem en nature.

1.3.2 Contrat d'association

L'Etat et le ou les titulaires formant un consortium assument le financement des opérations et disposent des hydrocarbures extraits.

1.3.3 Contrat de partage de production

Par le contrat de partage de production, l'Etat, ou un organisme public qui le représente, contracte les services d'un ou plusieurs titulaires en vue d'effectuer pour son compte et de façon exclusive, à l'intérieur de la zone contractuelle, les activités de recherche et, en cas de découverte d'un gisement commercial, les activités d'exploitation. Le titulaire assure le financement de ces opérations pétrolières.

Dans le cadre d'un contrat de partage de production, la production d'hydrocarbures est partagée entre l'Etat et le ou les titulaires, conformément aux stipulations dudit contrat. Le ou les titulaires reçoit (vent) alors une part de la production au titre du remboursement de ses coûts et de sa rémunération en nature, suivant les modalités ci-après :

- selon un rythme défini au contrat pétrolier, une part de la production totale d'hydrocarbures, nette de la redevance ad valorem, est affectée au remboursement des coûts pétroliers effectivement supportés par le ou les titulaires au titre du contrat, pour la réalisation des opérations pétrolières. Cette part, couramment appelée « cost oil » ou « production pour la récupération des coûts », ne peut être supérieure à un pourcentage de la production couramment appelé « cost stop » ou « pourcentage de la production affectée à la récupération des coûts » dont le taux maximum est fixé par la loi et le contrat pétrolier. Le contrat de partage de production définit par ailleurs les coûts pétroliers

récupérables, leurs modalités particulières d'amortissement, ainsi que les conditions de leur récupération sur la production. Le taux du cost stop, rappelé ci-dessus, ne peut pas excéder un taux prévu par le contrat pétrolier ;

- le solde de la production totale d'hydrocarbures, après déduction de la redevance ad valorem et de la part prélevée au titre du paragraphe ci-dessus, est couramment appelé « profit oil » ou « production pour la rémunération ». Un impôt sur le résultat appelé « tax oil » est prélevé. Le solde après impôt est partagé entre l'Etat et le ou les titulaires, selon les modalités fixées dans le contrat pétrolier. Le « tax oil », ne sera pas inférieur au taux fixé par la loi et le contrat pétrolier. Le taux du tax oil ne peut être inférieur au taux prévu par la loi et peut varier en fonction d'un ratio représentant la rentabilité de l'exploitation. Les modalités de calcul de ce ratio sont précisées dans le contrat pétrolier.

Exemple :

Enoncé : Deux entités ont signé avec un Etat-partie un contrat de partage de production (CPP) avec 30% et 50% pour les deux entités privées et 20% pour l'Etat. Les ventes du mois s'établissent à 10 000 millions de F. La taxe ad valorem est de 12,5%. Les investissements réalisés, avec leur rang de récupération portent sur :

- les immobilisations incorporelles pour 10 Milliards F (rang 3),
- les derricks pour 5 milliards (rang 2),
- les forages d'exploitation pour 20 milliards (rang 2),
- les installations de stockage, de sécurité et de communication pour 10 milliards (rang 2),
- les pipelines pour 5 milliards (rang 1).

Les coûts de production hors amortissements représentent 40% et le taux du cost stop est de 70% et sont récupérables avant toute récupération sur les investissements. Le taux d'imposition à ce niveau de rendement est de 40%.

Solution : La taxe ad valorem s'établit à $10\,000\text{ millions} \times 12,5\% = 1\,250\text{ millions}$. Les ventes hors taxes ad valorem représentent $10\text{ milliards} - 1\,250\text{ millions} = 8\,750\text{ millions}$.

Le cost stop représente 70% de 8 750 millions, soit 6 125 millions. Le coût de production représente $10\,000\text{ millions} \times 40\%$, soit 4 000 millions.

La récupération des coûts portera sur 6 125 millions – 4 000 millions = 2 125 millions. Elle se fera dans l'ordre des immobilisations cité dans l'exemple.

Le profit oil avant impôt s'établit à 8 750 millions – 6 125 millions = 2 625 millions.

Le tax oil de 40% s'élève à 2 625 millions x 40% = 1 050 millions.

Le profit oil net à partager s'établit à 2 625 millions x 60 % = 1 575 millions et se répartit comme suit : Etat : 315 millions et les partenaires recevront proportionnellement à leur participation : 1 365 millions (472,5 millions pour l'un et 787,5 millions pour le second). Ces revenus sont nets de toute autre fiscalité.

1.3.4 Contrat de services

Un contrat pétrolier est dénommé « contrat de services » lorsqu'il prévoit que le remboursement des coûts pétroliers et le versement de la rémunération du titulaire sont effectués en numéraire ou son équivalent en pétrole brut.

1.3.5 Contrat de transport

Les titulaires de contrats pétroliers, ou chacun de leurs cotitulaires, ont le droit, pendant la validité du contrat et dans les conditions fixées par la loi, de transporter dans leurs propres installations, ou de faire transporter tout en conservant la propriété, les produits résultant de leurs activités d'exploitation ou leur part desdits produits vers les points de collecte, de traitement, de stockage, de chargement ou de grosse consommation. Le « transport » représente donc les activités de transport par canalisations des hydrocarbures extraits jusqu'aux points de chargement ou de grosse consommation et les réseaux de collecte et de desserte sur les gisements.

Section 1.4 Comptabilité des permis ou autorisation exclusive

Chaque permis de recherche, autorisation exclusive de recherche, permis d'exploitation, autorisation exclusive d'exploitation ou autorisation de transport intérieur fait l'objet d'une comptabilité séparée.

Section 1.5 Comptabilisation des opérations

1.5.1 Phase pré-exploration

A ce stade, les entreprises n'ont pas obtenu les droits légaux de prospecter une zone spécifique. Les dépenses préalables à l'engagement des dépenses d'exploration et d'évaluation et à l'obtention du droit légal de prospecter, telles que les études géologiques préalables à l'identification d'un site potentiel, sont des dépenses de recherche comptabilisées en charges. La faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction ne sont pas encore démontrées et la probabilité de générer des avantages économiques futurs n'est acquise qu'en fonction du résultat des opérations d'exploration. Elles ne peuvent pas être incorporées dans le coût des immobilisations incorporelles à une date ultérieure.

1.5.2 Phase d'exploration

A ce stade, l'entité a obtenu le droit légal de prospecter. Les coûts d'obtention ou le bonus payé en couverture des travaux de prospection engagés et réalisés par des tiers et revenus dans le domaine public constituent des actifs incorporels si les conditions d'activation des frais de développement sont remplies. Du fait de l'assimilation des frais de d'exploration et d'évaluation des ressources minières à des frais de développement, les dépenses de cette phase suivent le mode de comptabilisation de ces mêmes frais. Leur comptabilisation est prévue par SYSCOHADA en charges ou à l'actif sans indication d'une méthode préférentielle. La méthode retenue doit être cohérente et permanente pour tous les exercices et activités 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.

En conséquence, les entités doivent obligatoirement appliquer à ces frais la méthode de comptabilisation retenue pour les dépenses de développement (inscription à l'actif ou charges de l'exercice).

Les normes internationales retiennent comme méthode préférentielle, l'inscription à l'actif lorsque les conditions sont remplies.

L'évaluation lors de la comptabilisation initiale, l'évaluation après comptabilisation (dont les amortissements, les changements de méthodes, la présentation des actifs, la dépréciation éventuelle et les informations à fournir dans les notes annexes) se font conformément aux dispositions du SYSCOHADA présentées dans la deuxième partie du présent ouvrage, Chapitre 2 – Section 2.5, et au Titre VIII - Chapitre 3 du SYSCOHADA révisé.

1.5.3 Phase d'évaluation

Le SYSCOHADA révisé traite les dépenses de cette phase en même temps que les dépenses de prospection. Du fait de l'assimilation des frais d'évaluation des ressources minières à des frais de développement, ils suivent le mode de comptabilisation de ces mêmes frais.

En conséquence, les entités doivent obligatoirement appliquer à ces frais la méthode de comptabilisation retenue pour les dépenses de développement (inscription à l'actif ou charges de l'exercice).

Les méthodes de comptabilisation, l'évaluation lors de la comptabilisation initiale, l'évaluation après comptabilisation dont les amortissements, les changements de méthodes, la présentation des actifs, la dépréciation éventuelle et les informations à fournir dans les notes annexes sont identiques à ceux des dépenses de prospection et se font conformément aux dispositions du SYSCOHADA présentées dans la deuxième partie du présent ouvrage, Chapitre 2 – Section 2.5, et au Titre VIII - Chapitre 3 du SYSCOHADA révisé.

1.5.4 Phase de développement

La phase de développement est la phase d'ingénierie, de constructions des infrastructures de production, d'installations techniques, de forages de développement ou d'exploitation, des zones de vie, des installations de stockage et de transfert sur pipeline ou sur bateaux, donc de mise en œuvre du plan défini pendant la phase d'évaluation.

L'entité titulaire du titre ou de l'autorisation exclusive est le maître d'ouvrage qui contracte avec des entreprises d'ingénierie et de constructions.

Les factures de travaux reçues sont comptabilisées en immobilisations en cours. Une organisation comptable doit être mise en place pour codifier tous les éléments du champ et affecter les coûts communs ou indirects à intégrer.

Les dispositions comptables du SYSCOHADA révisé, inspirées des normes comptables internationales IAS 16 et IAS 36 relatives aux règles d'évaluation du coût d'acquisition et après comptabilisation initiale, de la comptabilisation et de décomptabilisation des immobilisations corporelles et incorporelles sont applicables aux opérations réalisées au cours de cette phase.

Les immobilisations corporelles d'un champ pétrolier sont bien sûr susceptibles d'être décomposées. L'approche par composants développée dans la deuxième partie du présent ouvrage, Chapitre 2 - Section 2.6, doit être appliquée.

Les actifs de démantèlement découlant de la provision pour les opérations d'abandon des gisements, de protection de l'environnement et de remise en état des sites doivent être constatés pour la dégradation immédiate découlant de la construction des infrastructures de production, de traitement et d'évacuation. La dégradation progressive découlant de l'exploitation pétrolière est constatée en charge en vue de la constitution de la provision pour démantèlement et remise en état du site.

Les composants et les actifs de démantèlement ont été traités dans la deuxième partie du présent ouvrage, Chapitre 2 – Section 2.6, et au Chapitre 3 – Section 3.5.

1.5.5 Phase de production

Pendant la phase de production, les coûts d'exploitation, de traitement et d'évacuation du pétrole brut sont constatés en charges. Les dotations aux amortissements sont comptabilisées aux taux prévus par le contrat pétrolier à l'exclusion des contrats de partage de production. Il est intéressant de noter que le SYSCOHADA, dans sa nouvelle version, autorise le mode d'amortissement selon les unités d'œuvre, tout en phase avec l'amortissement à l'UOP très fréquemment utilisé dans l'industrie pétrolière.

Dans le cadre des contrats de partage de production, les coûts (« cost oil ») sont limités au « cost stop » y compris la récupération des coûts des investissements. La récupération des coûts n'est pas possible pour le bonus inscrit en immobilisation incorporelle et découlant du remboursement à l'Etat des travaux de prospection déjà réalisés par un précédent titulaire.

Les différentes opérations sont les suivantes :

- Appel de fonds pour assurer les dépenses d'exploitation et de développement (pour continuer les investissements).
- Vente du brut.
- Récupération des avances sur coût de production inclus dans le cost oil sans plafonnement (sous réserve des exclusions prévues par le contrat de partage).
- Récupération des coûts investis inclus dans le cost oil mais limitée par le cost stop. Le bonus ou immobilisation incorporelle payée lors

de l'obtention de l'autorisation exclusive de prospection est exclue des investissements récupérables.

- Paiement des taxes (taxe ad valorem et tax oil) et partage du profit oil après impôt.

Le contrat de partage prévoit l'ordre de remboursement des investissements de prospection, d'évaluation et de développement. Les investissements de transport autorisés peuvent faire l'objet de récupération des coûts.

Au cours de cette phase, des dépenses de développement peuvent être engagées pour améliorer le rendement de l'exploitation ou étendre l'exploitation par rapport à son niveau initial. Elles suivent le même traitement comptable que les dépenses de développement initiales.

1.5.6 Phase d'abandon du champ

A) Phase d'abandon du champ pétrolier

Il est procédé au démantèlement des infrastructures installées. Lors de la comptabilisation initiale des immobilisations formant les infrastructures, cette obligation donne lieu à la constatation d'un actif de démantèlement si la dégradation est immédiate dès la fin de la construction des infrastructures, et la constitution progressive de provisions lorsque la dégradation est progressive.

B) Provisions pour opérations d'abandon des gisements, de protection de l'environnement et de remise en état des sites

A l'expiration totale ou partielle du permis d'exploitation ou de l'autorisation exclusive d'exploitation, pour quelque cause que ce soit, notamment en raison d'un renouvellement, d'un retrait ou d'une renonciation, le titulaire effectue à sa charge, sur le périmètre concerné, les opérations d'abandon des gisements, des installations de surface et de fond, ainsi que les opérations de protection de l'environnement et de remise en état des sites prévues par la législation et la réglementation en vigueur et par le contrat pétrolier. Les provisions justifiables constituées pour faire face à des pertes ou charges que des événements en cours rendent probables, en particulier la provision pour l'abandon des gisements et la remise en état des sites, sont constituées conformément à la réglementation en vigueur et au contrat pétrolier. Pour les modalités d'évaluation et de comptabilisation de ces provisions, il convient de se référer à la deuxième partie du présent ouvrage, Chapitre 3 - Sections 3.5 et 3.7.

CHAPITRE DEUXIEME

MINES

Section 2.1 Définitions

Une définition des termes utilisés dans ce secteur d'activité s'impose avant d'aborder l'étude.

Carrières et mines : elles regroupent les gîtes naturels de substances minérales ou fossiles, autres que les hydrocarbures liquides ou gazeux, et sont classés, relativement à leur régime légal, en carrières et en mines.

Carrières : sont considérées comme carrières, les gîtes des matériaux de construction, de matériaux d'empierrement et de viabilité, de matériaux pour l'industrie céramique, de matériaux d'amendement pour la culture des terres et autres substances analogues, à l'exception des phosphates, nitrates, sels alcalins, et autres sels associés dans les mêmes gisements. Les tourbières sont aussi classées parmi les carrières.

Les carrières sont réputées ne pas être séparées de la propriété du sol ou des droits de surface, elles en suivent les conditions.

Mines : sont considérés comme mines, les gîtes de toutes substances minérales ou fossiles qui ne sont pas classés dans les carrières. Ces substances sont dites substances minières.

Les gîtes de certaines substances minières susceptibles d'être considérées, suivant l'usage auquel elles sont destinées, comme substances de carrières, peuvent être, dans les limites fixées par l'autorisation administrative, exploités comme carrière pour des travaux d'utilité publique. Les mines constituent une propriété distincte de la propriété du sol. Elles appartiennent à l'Etat et constituent un domaine public particulier.

Prospection : il s'agit de l'ensemble des travaux de recherche, limités aux opérations de surface et de subsurface, destinés à reconnaître la composition ou la structure du sous-sol et à mettre en évidence des indices de minéralisation. La prospection au « marteau » utilise des méthodes géologiques, géophysiques et géochimiques.

Permis de recherches : il regroupe toute activité conduite dans le but de découvrir ou de mettre en évidence l'existence de gisements de substances minières, de les limiter et d'en évaluer l'importance et les possibilités d'exploitation.

Activité minière : elle regroupe l'ensemble des opérations de reconnaissance, d'exploration, de prospection, de recherche ou d'exploitation de substances minérales.

Autorisation : il s'agit de l'acte délivré par l'Administration des mines pour la prospection, l'exploitation, le transport, le traitement de substances de mines ou de carrières.

Etude de faisabilité : il s'agit du document technico-économique soumis par les sociétés minières aux fins d'obtenir un permis d'exploitation.

Etude d'impact environnemental et social : elle concerne l'étude à caractère analytique et prospectif aux fins de l'identification et de l'évaluation des incidences d'un projet sur l'environnement destiné en particulier à exposer systématiquement les conséquences négatives ou positives d'un projet, d'un programme ou d'une activité à court, moyen et long termes sur les milieux naturels et humains.

Exploitation : elle regroupe l'ensemble des opérations qui consistent à mettre en valeur ou à extraire des substances minérales d'un gisement pour en disposer à des fins utilitaires et comprenant, à la fois, les travaux préparatoires, l'exploitation proprement dite, l'installation et l'utilisation de facilités de traitement, d'enrichissement et de transformation de ces substances.

Exploitation artisanale de substances de mine : elle fait référence à l'ensemble des opérations qui consistent à extraire et concentrer des substances minérales comme l'or, le diamant et les autres gemmes, provenant des gîtes primaires et secondaires affleurant ou sub-affleurant, et en récupérer les produits marchands en utilisant des méthodes et procédés manuels et traditionnels. Elle n'utilise pas d'équipements, ni d'énergies mécaniques et n'est pas fondée sur la mise en évidence d'un gîte ou d'un gisement.

Exploitation industrielle : elle porte sur l'ensemble des opérations qui consistent à extraire et concentrer des substances minérales et à en récupérer les produits marchands pour en disposer, en utilisant des méthodes et procédés modernes et fortement mécanisées dans la chaîne des opérations.

Exploitation semi-mécanisée : elle concerne l'ensemble des opérations qui consistent à extraire et concentrer des substances minérales et à en récupérer

les produits marchands pour en disposer, en utilisant quelques moyens mécaniques dans la chaîne des opérations.

Exploitation minière à petite échelle : elle se rapporte à une exploitation de petite taille qui regroupe la petite mine, l'exploitation semi-mécanisée, l'exploitation minière des haldes et terrils de mines et de carrières, et l'exploitation artisanale.

Exploitation artisanale de substances de carrières : elle regroupe l'ensemble des opérations qui consistent à extraire et concentrer des substances minérales classées en substances de carrières, et à en récupérer les produits marchands pour en disposer en utilisant des méthodes et procédés manuels. Elle n'utilise pas d'équipements, ni d'énergies mécaniques, et n'est pas fondée sur la mise en évidence préalable d'un gîte ou d'un gisement.

Gisement : il s'agit des gîtes de substances minérales exploitables dans les conditions économiques du moment.

Haldes et terrils de mines : ils regroupent les rejets, déblais, résidus d'exploitation de substances de mines.

Mine industrielle : elle fait référence à un complexe industriel ou semi industriel regroupant les activités d'administration et d'exploitation minière et comprenant entre autres :

- toute ouverture ou excavation faite dans le but d'extraire, de découvrir ou d'obtenir une substance minérale ;
- tous travaux, machines, équipements, usine, cité minière, infrastructures industrielles, administratives et socio-culturelles sous ou sur la surface de terrains faisant partie du périmètre d'une exploitation minière.

Minerai : sont regroupés sous ce vocable tous produits provenant directement d'un gisement et contenant une substance minérale en pourcentage suffisant pour justifier une exploitation.

Notice d'impact environnemental et social (NIES) : elle fait référence à toute étude d'impact environnemental et social simplifiée, mais répondant aux mêmes préoccupations que l'étude d'impact environnemental et social et comportant des indications sérieuses permettant de cerner la différence entre l'environnement futur modifié tel qu'il résultera de l'exécution d'une activité, et l'environnement futur tel qu'il aurait évolué normalement sans la réalisation de ladite activité.

Opérations minières : cette notion regroupe toutes opérations entièrement, nécessairement et exclusivement liées à l'activité minière.

Petite mine ou petite exploitation minière : elle se rapporte à une exploitation minière de petite taille, fondée sur la justification de l'existence d'un gisement, utilisant selon les règles de l'art, des procédés semi-industriels ou industriels et dont la production annuelle en régime de croisière n'excède pas un certain tonnage du produit commercialisable tels que le minerai, le concentré ou le métal.

Plan de fermeture : il s'agit du document comprenant notamment l'identification des risques et leurs évaluations, les études et les activités associées à un risque élevé comme les bassins de retenue des résidus, les terrils de déchets et les eaux d'exhaure de roches acides, les futurs impacts environnementaux, économiques et sociaux, ainsi que les mesures d'atténuation et/ou de suppression de ces risques et impacts négatifs.

Résidus de carrières : ils concernent les rejets, déblais, résidus d'exploitation de substances de carrières.

Responsabilité sociale des entreprises (RSE) : très en vogue, la RSE évoque la responsabilité d'une organisation vis-à-vis des impacts de ses décisions et activités sur la société et sur l'environnement, se traduisant par un comportement transparent et éthique, qui contribue au développement durable, y compris à la santé et au bien-être de la société ; la RSE prend en compte les attentes des parties prenantes, respecte les lois en vigueur et est en accord avec les normes internationales de comportement, est intégrée dans l'ensemble de l'organisation, et est mise en œuvre dans ses relations.

Ressources minérales : il s'agit de la concentration de substances minérales identifiées in situ par des données géo-scientifiques.

Réserves : elles concernent les parties des ressources minérales mesurées et indiquées pouvant être exploitées économiquement sous les conditions du marché au moment de l'estimation. Les réserves sont classées en prouvées et en probables.

Recherche : il s'agit de l'ensemble des travaux exécutés en surface, en profondeur ou aéroportés pour établir la continuité et l'importance ainsi que l'étude des conditions d'exploitation et d'utilisation commerciale et industrielle des gîtes découverts afin de conclure à l'existence ou non d'un gisement.

Société d'exploitation : il s'agit de la société créée en vue de l'exploitation d'un gisement.

Substances minérales : elle regroupe l'ensemble des substances naturelles amorphes ou cristallines, solides, liquides ou gazeuses ainsi que les substances organiques fossilisées et les gîtes géothermiques.

Substances précieuses : elle regroupe l'ensemble des métaux précieux, des pierres précieuses et des pierres fines, désignés aux points ci-dessous et toutes autres substances analogues :

- les métaux précieux tels que l'or, l'argent, le platine et les platinoïdes tels que l'iridium, l'osmium, le palladium, le rhodium et le ruthénium à l'état brut ainsi que tout concentré, résidu et amalgame qui contiennent de tels métaux ;
- les pierres précieuses telles que le diamant, l'émeraude, le rubis et le saphir ;
- les pierres fines telles que l'alexandrite, le béryl, la topaze, le jade, l'opale et certains grenats, andalousites, calcédoines, quartz, tourmalines, corindons, ainsi que toutes autres curiosités minéralogiques qui ont une forte valeur marchande.

Substances minérales radioactives : il s'agit de toutes substances minérales qui, spontanément perdent de leur masse en émettant des particules ou des rayonnements électromagnétiques, tels que l'uranium, le plomb et le thorium ainsi que leurs descendants.

Sous-traitant : désigne la personne morale exécutant un travail qui s'inscrit dans le cadre des opérations minières du titulaire du titre minier.

Titre minier : désigne l'acte réglementaire donnant la prérogative d'effectuer la recherche ou l'exploitation des substances minérales conformément aux dispositions du code minier. Sont des titres miniers, le permis de recherche, le permis d'exploitation de grande ou de petite mine, le permis d'exploitation semi-mécanisée de substances de mines, l'autorisation d'exploitation industrielle de substances de carrières, et l'autorisation d'exploitation semi-mécanisée de substances de carrières.

Traitement : il désigne l'activité de concentration et d'enrichissement du minerai extrait aboutissant à un produit commercialisable.

Travaux de développement : sont regroupés dans cette catégorie les travaux de construction de la mine. A ce stade, la société recueille des fonds afin de commencer les travaux de construction de la mine.

Travaux préparatoires : ils désignent l'ensemble des activités relatives à la réalisation des infrastructures telles que les voies d'accès, la préparation du site, la construction et l'installation des équipements d'extraction, de transport

et de traitement nécessaires pour démarrer l'exploitation des substances de mines, à l'exception des substances de carrières.

Section 2.2 Etapes

Les six étapes principales dans la vie d'un champ minier sont :

- Phase pré-exploration ou valorisation ou reconnaissance : durant cette première étape, des cartes et des modèles sont établis à l'aide des travaux de recherche et des synthèses géo-scientifiques et économiques du gouvernement, des universités et des autres organismes de recherche.
- Phase d'exploration : à cette étape, la société minière détient des titres miniers octroyés par l'autorité compétente. Elle effectue des levés régionaux, de la prospection et des levés au sol. Par la suite, il peut y avoir des travaux de décapage, de forage et d'échantillonnage. Une étude de préfaisabilité économique du projet est effectuée.
- Phase d'évaluation : durant cette étape, la société minière tente de définir les ressources minérales (distribution des minéraux dans le sous-sol, concentration et tonnage) et de déterminer les techniques d'extraction et les coûts du projet. Une étude de faisabilité, y compris l'étude d'impact environnemental et social et la RSE soutiendra la décision de mettre en production ou non le projet. Les travaux effectués à cette étape sont :
 - des forages en surface et sous terre,
 - de l'échantillonnage en vrac, consistant à prélever une quantité de substances minérales pour effectuer divers tests liés à la récupération du minerai,
 - des levés détaillés du site et de son environnement.
- Phase de préparation et de développement de la mine : la construction de la mine comprend : installations de traitement, nettoyage du site, routes d'accès, installations de surface (usine de traitement, usine de traitement des eaux et des déchets organiques, ateliers mécaniques, entrepôts, bureaux, logements, etc.), lignes de transmission, conduites d'eau, pipelines à solides (résidus) et stations de pompage, décharges de déchets et de résidus et dépôts provisoires, systèmes de drainage de surface et de contrôle de l'eau, sol de recouvrement en début d'enlèvement et première coupe de minerai, ou puits d'exploration ou descenderie et galeries de développement menant au corps de minerai, etc.
- Phase d'exploitation du gisement : extraction du minerai et réalisation de la production commerciale selon le taux et les spécifications prévues. L'exploitation sera industrielle ou à petite échelle.

- Phase de fermeture de la mine et restauration du site : arrêt de la mine, démantèlement des installations, nettoyage, dépollution, réhabilitation du site pour que la qualité de l'environnement soit compatible avec l'usage futur conformément au plan de fermeture.

Section 2.3 Comptabilisation des opérations

2.3.1 Phase de pré-exploration(ou de valorisation ou de reconnaissance)

A ce stade, les entreprises n'ont pas obtenu les droits légaux de prospecter une zone spécifique. Les dépenses préalables à l'engagement des dépenses d'exploration et d'évaluation et à l'obtention du droit légal de prospecter, telles que les études géologiques préalables à l'identification d'un site potentiel, sont des dépenses de recherche comptabilisées en charges. La faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction ne sont pas encore démontrées et la probabilité de générer des avantages économiques futurs n'est acquise qu'en fonction du résultat des opérations d'exploration. Elles ne peuvent pas être incorporées dans le coût des immobilisations incorporelles à une date ultérieure.

2.3.2 Phase d'exploration

A ce stade, l'entité a obtenu le droit légal de prospecter. Du fait de l'assimilation des frais de d'exploration et d'évaluation des ressources minières à des frais de développement, les dépenses de cette phase suivent le mode de comptabilisation de ces mêmes frais. Leur comptabilisation est prévue par le SYSCOHADA révisé, soit en charges, soit à l'actif sans indication d'une méthode préférentielle. La méthode retenue doit être cohérente et permanente pour tous les exercices et activités 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.

En conséquence, les entités doivent obligatoirement appliquer à ces frais la méthode de comptabilisation retenue pour les dépenses de développement (inscription à l'actif ou charges de l'exercice).

Les normes internationales retiennent comme méthode préférentielle, l'inscription à l'actif lorsque les conditions sont remplies.

L'évaluation lors de la comptabilisation initiale, l'évaluation après comptabilisation dont les amortissements, les changements de méthodes, la présentation des actifs, la dépréciation éventuelle et les informations à fournir dans les notes annexes se font conformément aux dispositions présentées dans la deuxième partie du présent ouvrage, Chapitre 2 - Section 2.5.

2.3.3 Phase d'évaluation ou de faisabilité

Le SYSCOHADA révisé traite les dépenses de cette phase en même temps que les dépenses de prospection. Du fait de l'assimilation des frais d'évaluation des ressources minières à des frais de développement, ils suivent le mode de comptabilisation de ces mêmes frais.

En conséquence, les entités doivent obligatoirement appliquer à ces frais la méthode de comptabilisation retenue pour les dépenses de développement (inscription à l'actif ou charges de l'exercice).

Les méthodes de comptabilisation, l'évaluation lors de la comptabilisation initiale, l'évaluation après comptabilisation dont les amortissements, les changements de méthodes, la présentation des actifs, la dépréciation éventuelle et les informations à fournir dans les notes annexes sont identiques à ceux des dépenses de prospection et se font conformément aux dispositions présentées dans la deuxième partie du présent ouvrage, Chapitre 2 - Section 2.5.

2.3.4 Phase de développement

La phase de développement est la phase de constructions des infrastructures de production, d'installations techniques (installations de traitement du minerai, des eaux, des déchets, nettoyage du site, routes d'accès, ateliers mécaniques, entrepôts, bureaux, logements, etc.), de lignes de transmission, de conduites d'eau, de pipelines à solides (résidus) et de stations de pompage, décharges de déchets et de résidus et dépôts provisoires, des systèmes de drainage de surface et de contrôle de l'eau, du sol de recouvrement en début d'enlèvement et première coupe de minerai, ou puits d'exploration ou descenderie et galeries de développement menant au corps de minerai.

L'entité titulaire du titre minier est le maître d'ouvrage qui contracte avec des sous-traitants.

Les factures de travaux reçues directement imputables sont comptabilisées en immobilisations en-cours. Une organisation comptable doit être mise en place pour affecter les coûts communs ou indirects à intégrer.

Les dispositions comptables du SYSCOHADA révisé, inspirées de la norme comptable internationale IAS 16 relative aux règles d'évaluation du coût d'acquisition et après comptabilisation initiale, de la comptabilisation et de décomptabilisation des immobilisations corporelles et incorporelles sont applicables aux opérations réalisées au cours de cette phase.

Les immobilisations corporelles d'une mine sont bien sûr susceptibles d'être décomposées. L'approche par composants développée dans la deuxième partie du présent ouvrage, Chapitre 2 - Section 2.6 doit être appliquée. Ce point est également développé au titre des problématiques des industries extractives dans le Chapitre 3 ci-après.

Les actifs de démantèlement découlant de la provision pour les opérations d'abandon des gisements, de protection de l'environnement et de remise en état des sites doivent être constatés pour la dégradation immédiate découlant de la construction des infrastructures de production, de traitement et d'évacuation. La dégradation progressive découlant de l'exploitation fera l'objet de constitution de la provision pour démantèlement et remise en état du site pour chacun des exercices d'exploitation.

Les composants et les actifs de démantèlement ont été traités dans la deuxième partie du présent ouvrage, Chapitre 2 – Section 2.6, et Chapitre 3, Section 3.5.

2.3.5 Phase de production

Pendant la phase de production, les coûts d'exploitation, de traitement et d'évacuation du minerai sont constatés en charges. Les dotations aux amortissements sont comptabilisées aux taux prévus par la convention.

Au cours de cette phase, des dépenses de développement peuvent être engagées pour améliorer le rendement de l'exploitation ou étendre l'exploitation par rapport à son niveau initial. Leur traitement comptable devra suivre celui retenu pour les mêmes dépenses engagées au début du projet.

2.3.6 Phase d'abandon du champ

A) A cette phase d'abandon de la mine, il est procédé au démantèlement des infrastructures installées. Lors de la comptabilisation initiale des immobilisations formant les infrastructures, cette obligation donne lieu

à la constatation d'un actif de démantèlement si la dégradation est immédiate dès la fin de la construction des infrastructures et la constitution progressive de provisions lorsque la dégradation est progressive.

- B) Provisions pour opérations d'abandon des gisements, de protection de l'environnement et de remise en état des sites : A l'expiration totale ou partielle du permis d'exploitation ou de la licence ou contrat d'exploitation, pour quelque cause que ce soit, notamment en raison d'un renouvellement, d'un retrait ou d'une renonciation, le titulaire effectue à sa charge, sur le périmètre concerné, les opérations d'abandon des gisements, des installations de surface et de fond ainsi que les opérations de protection de l'environnement et de remise en état des sites prévues par la législation et la réglementation en vigueur et par le contrat minier. Les provisions justifiables constituées pour faire face à des pertes ou charges que des événements en cours rendent probables, en particulier la provision pour l'abandon des gisements et la remise en état des sites, sont constituées conformément à la réglementation en vigueur et au contrat pétrolier. Pour les modalités d'évaluation et de comptabilisation de ces provisions, il convient de se référer au chapitre 3 de la deuxième partie du présent ouvrage, Sections 3.5 et 3.7.

Section 2.4 Provision pour diversification des ressources

Il s'agit d'une provision réglementée. Elle est également appelée provision pour reconstitution de gisement. Le titulaire de titre d'exploitation des substances minières, d'un permis d'exploitation ou bénéficiaire d'une autorisation d'exploitation, à l'exclusion des autorisations d'exploitation artisanale, est autorisé à constituer, en franchise de l'impôt sur les bénéfices, une provision pour la reconstitution du gisement.

Les modalités et les conditions de constitution et d'utilisation de cette provision sont déterminées par les dispositions légales et réglementaires de l'Etat-partie concerné.

A titre illustratif, ces dispositions pourraient être résumées comme suit :

- Le montant de la provision pour la diversification des ressources ne peut dépasser le cinquième du bénéfice net imposable réalisé au cours de chaque exercice.

- Les provisions constituées à la clôture de chaque exercice doivent à l'expiration d'un délai de trois ans, à partir de la date de clôture, être utilisées :
 - à la reconstitution de leur gisement en entreprenant des travaux de recherche sur les parties du gisement non encore reconnues et à l'amélioration de la récupération des substances exploitées ;
 - à la diversification de la recherche en entreprenant sur d'autres périmètres, seul ou en association avec d'autres partenaires, des travaux de recherche de substances minières. Cette provision peut aussi être utilisée pour la prise de participation dans des entreprises ayant pour objet la mise en valeur de substances minières.

Cette provision doit être utilisée, sauf dérogation, pour au moins 25 % de leur montant, aux activités de diversification de la recherche.

Si la provision pour la diversification des ressources est utilisée dans les délais et conditions prévus ci-dessus, les sommes correspondantes peuvent être transférées dans un compte de réserves, au passif du bilan. Dans le cas contraire, les fonds non utilisés seront rapportés au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel a expiré le délai de trois ans défini ci-dessus.

La provision pour la diversification des ressources est déductible du bénéfice net de l'exercice pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices.

CHAPITRE TROISIEME

PROBLEMATIQUES COMPTABLES SPECIFIQUES

Section 3.1 Comptabilisation initiale des immobilisations corporelles

La construction d'un champ pétrolier ou d'une mine nécessite une planification minutieuse en raison de la complexité et de l'ampleur des travaux à engager. Les immobilisations corporelles des industries extractives comprennent notamment :

- pour le champ pétrolier : des travaux d'ingénierie, de constructions des infrastructures de production, d'installations techniques, de forages de développement ou d'exploitation, des zones de vie, des installations de stockage et de transfert sur pipeline ou sur bateaux,
- pour les mines : des installations d'extraction et de traitement, des routes d'accès, des installations de surface (usine de traitement, usine de traitement des eaux et des déchets organiques, ateliers mécaniques, entrepôts, bureaux, logements, etc.), des lignes de transmission, conduites d'eau, pipelines à solides (résidus) et des stations de pompage, des décharges de déchets et de résidus et dépôts provisoires, des systèmes de drainage de surface et de contrôle de l'eau, des puits d'exploration ou descenderie et galeries de développement menant au corps de minerai.

La comptabilisation initiale de ces immobilisations nécessite une organisation comptable rigoureuse avec une codification de l'unité, faite à partir des travaux effectués à la phase d'évaluation.

Nous rappelons que les coûts d'acquisition de ces immobilisations comprennent les prix d'achat des biens majorés de :

- tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction. Ces coûts peuvent comprendre les coûts des avantages du personnel résultant directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, les frais de préparation du site, les frais de livraison et de manutention initiaux,

- les frais d'installation et de montage, les coûts des tests de bon fonctionnement de l'immobilisation corporelle, après déduction du produit net de la vente des articles produits pendant le transfert de l'actif sur ce site et pendant sa mise en état (comme des échantillons produits pendant les tests de fonctionnement) et les honoraires de professionnels ;
- l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation qu'une entité contracte 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.

La codification des immobilisations, de leurs composants identifiables, des grosses réparations et révisions périodiques prévues doivent permettre une identification de chacun des éléments. Cette codification doit tenir compte également de la nature des immobilisations, de leur situation géographique sur le site de l'unité, du niveau de décomposition, etc. Les règles d'affectation des dépenses communes et des autres coûts directement attribuables doivent être prédéfinies.

Le mode d'amortissement (linéaire, dégressif, unités d'œuvre) doit être défini pour traduire la meilleure prise en compte des durées spécifiques d'utilité complétées éventuellement des valeurs résiduelles.

Les actifs de démantèlement résultant des dégradations constatées dès l'achèvement de la construction du champ ou de la mine peuvent être identifiés. Ces actifs résulteront de l'obligation de démantèlement et de remise en état du site développée ci-après et seront rattachés aux actifs sous-jacents.

Section 3.2 Approche par composants

Le SYSCOHADA révisé précise que 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. Il est également cité les immobilisations susceptibles d'être décomposées et celles dont la décomposition est interdite.

Le SYSCOHADA révisé ne traite pas les cas particuliers des installations complexes spécialisées pouvant comprendre des constructions, des matériels ou pièces qui même séparables par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement (les éléments sont exploités de façon indissociable) et donc passibles au même rythme d'amortissement (par exemple : unité de raffinage, centrales nucléaires).

Si des remplacements ne sont pas prévus ou prévisibles lors de la comptabilisation initiale de l'ensemble, l'amortissement pourrait se faire selon un plan d'amortissement unique pour l'ensemble de ces éléments.

Si des remplacements sont prévisibles dès l'origine, il est alors retenu l'approche par composants pour comptabiliser les éléments et donc les amortir séparément.

Lors des dépenses ultérieures de remplacement, il est fait application du remplacement d'un composant à savoir :

- si le composant a été identifié à l'origine : immobilisation du montant de la dépense (échange standard, échange introduisant une amélioration) et sortie du composant remplacé et inscription de sa valeur nette comptable en charges,
- si le composant n'était pas identifié à l'origine : identification du composant de l'actif principal lors de la dépense de remplacement ou du renouvellement même s'il ne l'a pas été à l'origine et immobilisation du montant de la dépense et sortie du composant non identifié à l'origine (valeur nette comptable portée en charges) pour une valeur brute de même montant et un cumul d'amortissement au taux d'amortissement de l'actif principal ou structure.

Lorsque la législation fiscale reconnaît l'approche par composant (généralement sous réserve d'une validation des taux qui s'appliquent aux composants), la dotation aux amortissements est déductible sans déphasage avec l'amortissement de la structure. Lorsque l'approche par composant n'est pas reconnue, il convient de gérer le décalage de l'amortissement de l'actif de remplacement (réintégration de l'excédent d'amortissement par rapport à l'amortissement de la structure) jusqu'à sa sortie. Le remplacement peut être porté en charges. S'il est inscrit à l'actif, son amortissement selon son propre plan d'amortissement devient déductible.

Exemple :

Enoncé : une entité a fait réaliser des installations de production (derricks de production), des équipements pour têtes de puits et de fond pour le pompage, des tiges de pompage, des pompes de surface et des installations de transport et de stockage pour un coût global de 1 000 000 avec une durée d'utilisation de 20 ans. Les pompes de fonds et les pompes de surface ont une durée d'utilisation de 8 ans. Ces pompes et leurs coûts sont identifiables.

Solution : ces pompes peuvent être traitées comme des composants lorsque l'entité décide de les traiter comme des installations complexes spécialisées et les amortir selon un plan unique.

Ces pompes peuvent également être des immobilisations à titre principal lorsque l'entité opte pour la comptabilisation de chacune des immobilisations comme immobilisation principale. Cette méthode est plus pratique et permet un meilleur suivi des immobilisations et même de leurs composants y compris les pièces principales ou de sécurité et les révisions ou grosses réparations périodiques.

Section 3.3 Provision pour démantèlement

Les dépenses de remise en état de sites et de démantèlement en fin d'exploitation doivent faire l'objet d'une provision dès lors que l'entité a une obligation actuelle à laquelle elle ne peut pas se soustraire, que la sortie de ressources est probable, et que son coût peut être mesuré de manière fiable. Cette obligation s'applique aux industries extractives en raison de la dégradation de l'environnement qu'occasionnent les travaux de construction d'un champ pétrolier ou minier.

Dans ce cas, et s'inspirant des dispositions de la norme comptable internationale IAS 37, une provision (passif externe) doit être constatée :

- pour le montant total actualisé de la dépense, dès la date de l'installation de l'immobilisation en cas de dégradation immédiate, avec pour contrepartie la constatation, à l'actif, d'une immobilisation corporelle (dite actif de démantèlement) ;
- 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 de l'exercice, avec en contrepartie la constatation en compte de résultat d'une charge.

La problématique de cette provision dans les industries extractives porte sur la réalisation effective de cette remise en état du site et de son traitement fiscal.

L'obligation de remise en état d'utilisation future des sites résulte généralement des normes nationales ou internationales, et l'Etat doit assurer le contrôle que cette remise en état du site est effectivement réalisée en conformité avec les normes. C'est ainsi que, dans certains contrats, cette provision donne lieu à la constitution d'un fonds. La constitution de ce fonds se fait, soit dès l'achèvement des travaux, soit selon un plan incluant sa constitution totale à un certain niveau (%) de l'extraction du gisement identifié à l'origine.

En raison de la responsabilité de l'entité assurant l'exploitation, ce fonds ne peut pas être sous le contrôle exclusif du Gouvernement de l'Etat partenaire. Des modalités de gestion doivent donc être convenues.

La provision pour démantèlement et remise en état du site est une provision pour risques et charges. Ce type de provisions n'est généralement déductible qu'au titre de l'exercice des travaux. Ces travaux n'intervenant généralement (sauf extension du gisement) qu'en fin d'exploitation, la charge comptable liée aux travaux est compensée par la reprise des provisions et donc le résultat comptable est quasi nul.

Pour les entreprises de ce secteur dont les états financiers personnels doivent être consolidés dans leur groupe de référence, une étude spécifique de l'incidence des coûts de démantèlement en matière d'impôts différés est présentée dans la troisième partie du présent ouvrage, Chapitre 3 – Section 3.4.

En règle générale, lorsque la constitution du fonds est prévue dans la législation de l'Etat partie, la déductibilité des montants versés sur le fonds affecté au démantèlement et à la remise en état du site est autorisée. L'absence, dans ce cas précis, de provision pour démantèlement dans les comptes de l'opérateur ne peut se justifier que si l'abondement à ce fonds le dégage de toute obligation future, y compris du risque actuariel, c'est-à-dire du risque que le montant logé dans le fonds, en fin d'exploitation soit insuffisant pour couvrir l'ensemble des travaux de démantèlement et de remise en état.

Exemple :

Enoncé : une entité doit réaliser sur les puits d'exploration et de production les travaux d'abandon suivants : isolement du réservoir de la surface et des différentes couches productrices, le traitement des annulaires entre les trains de cuvage et la découpe et le retrait des parties supérieures de cuvelage. Les coûts actuels de ces travaux sont évalués à 5% du coût des installations et aménagements annexes. Le coût de l'unité est de 1 Milliard USD et le contrat prévoit une exploitation sur 20 ans. La dégradation liée aux travaux de construction de l'unité représente 60%.

Il est prévu la constitution d'un fonds pour les travaux d'abandon dans sa totalité à 70% de l'extraction des réserves estimées ou corrigées à la hausse, soit à environ 12 ans du début de l'exploitation.

La loi pétrolière du pays prévoit la déductibilité des montants versés pour la constitution du fonds sous contrôle conjoint, et l'absence de déductibilité des charges financières de désactualisation et de l'amortissement de l'actif correspondant. Le fonds sera constitué proportionnellement aux quantités de pétrole extraites comparées aux réserves estimées, et le taux d'intérêt de placement long terme est de 5%. Le taux d'inflation retenu est de 2% et le taux d'actualisation de 6%. Le taux d'inflation pour le 1^{er} exercice d'exploitation est de 1% et les quantités extraites représentent 5% des réserves.

Solution : le traitement de la provision et du fonds pour les travaux d'abandon peut se présenter comme suit :

- A la fin des travaux d'installations : constitution d'une provision pour démantèlement et remise en état du site et son actif de démantèlement pour : $1\,000 \text{ millions} \times 60\% \times 5\% (1,02)^{20} \times (1,05)^{-20} = 336 \text{ millions}$.
- Au cours de la période d'exploitation : le complément de la provision sera constitué tout le long des exercices d'exploitation selon le rythme estimé de la dégradation progressive pour $400 \text{ millions} \times 5\% = 20 \text{ millions USD}$. Le plan de constitution de la provision sera établi par la Direction. L'actif de démantèlement sera amorti et le fonds sera constitué.

Au titre du premier exercice d'exploitation, il doit être procédé au traitement comptable suivant :

- 1- Désactualisation de la provision initialement constituée : $336 \text{ millions} \times 1,05/1,02 \times 1,01 = 349 \text{ millions}$. La charge financière de 13 millions constatée ne sera pas déductible. Elle sera atténuée par les produits financiers du fonds constitué.
- 2- Constitution de la quote-part de la provision pour démantèlement et remise en état du site pour les 5% des réserves extraites qui est de 20 millions USD corrigée de l'inflation et actualisée, soit : $20 \times 1,02^{19} \times 1,05^{-19} = 11,5 \text{ millions}$. Cette provision n'est pas déductible et donne lieu à des impôts différés actif.
- 3- Amortissement de l'actif de démantèlement et de remise en état du site : $336 \times 5\% = 16,8 \text{ millions}$. Cet amortissement ne sera pas déductible.
- 4- Alimentation du fonds : Le fonds sera alimenté du montant nominal nécessaire pour obtenir la quote-part de la provision pour ce premier exercice. Il sera tenu compte de la capitalisation des fonds au taux de 5% soit $1\,000 \text{ millions} \times 5\% \times (1,05)^{-12} = 27,8 \text{ millions}$. L'alimentation de ce fonds se fera par diminution de la provision constituée et sera déduit de manière extra comptable.
- 5- Le solde de la provision à la fin de l'exercice sera égal à la provision nécessaire constituée moins le montant du fonds constitué, soit : $336 + 13 + 11,5 - 27,8 = 332,7 \text{ millions}$.

Section 3.4 Dépréciation des immobilisations

Les dispositions du SYSCOHADA en matière de dépréciation des immobilisations s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale IAS 36 publiée en mars 2004 et les amendements successifs à cette norme. L'objectif de ces 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 à fournir dans les Notes annexes sur les dépréciations des immobilisations.

La valeur actuelle d'une immobilisation incorporelle ou corporelle, définie par le SYSCOHADA révisé, représente son coût actuel, c'est-à-dire le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou actif équivalent était acquis actuellement. Ce coût actuel correspond au prix d'achat actuel de l'immobilisation corrigé à la baisse en fonction de l'usure ou de l'âge de l'immobilisation.

Le SYSCOHADA révisé a retenu qu'une entité doit apprécier à la clôture de chaque exercice s'il existe un indice qu'un actif (immobilisations 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.

Une entité doit considérer toutes les sources d'informations pour identifier des indices externes et internes. Le SYSCOHADA révisé a retenu les indices de perte de valeur d'IAS 36 à l'exception des indices internes se rapportant aux éléments probants provenant du système d'information interne qui montrent que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne que celle attendue. Ces éléments probants provenant du système d'information interne montrant qu'un actif peut s'être déprécié se rapportent aux flux de trésorerie pour l'acquisition de l'actif, ou de besoins de trésorerie ultérieurs pour assurer son activité ou sa maintenance, sensiblement plus importants que ceux budgétés à l'origine et aux flux de trésorerie nets futurs.

Ces flux de trésorerie futurs retenus par IAS 36 permettent de déterminer la valeur d'utilité qui n'est pas retenue par le SYSCOHADA révisé. La notion de juste valeur diminuée des coûts de sortie n'a pas non plus été retenue.

Exemple 1 :

Enoncé : une entité minière possède une desserte ferroviaire privée pour ses activités d'exploitation minière. La desserte ferroviaire privée ne pourrait être vendue que pour sa valeur à la casse et la desserte ferroviaire privée ne

génère pas d'entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par les autres actifs de la mine.

Traitements comptables possibles :

- En IAS 36, il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable de la desserte ferroviaire privée car sa valeur d'utilité ne peut pas être déterminée et est probablement différente de sa valeur à la casse. Par conséquent, en IFRS, l'entité estime la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle la desserte ferroviaire privée appartient, c'est-à-dire la mine dans son ensemble.
- En SYSCOHADA révisé, la valeur actuelle de la desserte ferroviaire est déterminée sur la base de son coût de construction actuel, c'est-à-dire le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qu'il faudrait payer si desserte était acquise actuellement. Ce coût actuel correspond au prix de construction actuel de la desserte corrigé à la baisse en fonction de l'usure ou de l'âge de la desserte.

La dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles constatée selon les dispositions du SYSCOHADA révisé ne prend donc pas en compte la baisse de valeurs liée aux flux de trésorerie plus importants pour l'acquisition de l'actif, ou des besoins de trésorerie ultérieurs plus importants que ceux budgétés à l'origine pour assurer son activité ou sa maintenance et à la baisse des flux de trésorerie nets futurs.

Cette baisse des flux de trésorerie nets futurs pourrait résulter de :

- baisse des entrées de trésorerie découlant de l'utilisation continue de l'actif ou groupe d'actifs notamment une baisse significative des cours du minerai extrait ou du brut produit ;
- augmentation des sorties de trésorerie nécessairement engagées pour générer les entrées de trésorerie découlant de l'utilisation continue de l'actif ou groupe d'actifs (augmentation significative des coûts de production) ;
- les flux de trésorerie nets qui seront, s'il y a lieu, reçus (ou payés) lors de la sortie de l'actif à la fin de sa durée d'utilité.

La dépréciation des immobilisations dans ces conditions de baisse des flux de trésorerie nets futurs n'est donc pas possible en SYSCOHADA révisé alors qu'elle est autorisée en IFRS. Cependant, en appliquant la notion de valeur actuelle, reconnue et à laquelle se réfère le SYSCOHADA révisé, cette valeur actuelle de la desserte ferroviaire n'existe que pour autant qu'elle permette à une mine de fonctionner ; la valeur actuelle de la desserte ferroviaire est donc corrélée à celle de la mine. Une desserte ferroviaire qui mènerait à une mine abandonnée a une valeur actuelle nulle.

Exemple 2 :

Enoncé : une société exploite une mine dans un pays dont la législation impose au propriétaire la remise en état du site à l'achèvement de ses activités d'exploitation minière. Le coût de remise en état inclut la remise en place du terrain de couverture, qui doit être retiré avant le début des activités d'exploitation minière. Une provision pour le coût de remise en place du terrain de couverture a été comptabilisée dès l'enlèvement du terrain de couverture. Le montant provisionné a été comptabilisé comme élément du coût de la mine et est amorti sur la durée d'utilité de la mine.

La valeur comptable de la provision pour les coûts de remise en état est de 500 Millions ; elle est égale à la valeur actualisée des coûts de remise en état.

L'entité teste la dépréciation de la mine. L'unité génératrice de trésorerie ou le groupe d'actifs de la mine est la mine prise dans son ensemble. L'entité a reçu diverses offres d'achat pour la mine à un prix avoisinant 800 Millions. Ce prix reflète le fait que l'acheteur assumera l'obligation de remettre en état le terrain de couverture. Les coûts de sortie de la mine sont négligeables. La valeur d'utilité de la mine est d'environ 1 200 Millions, hors coûts de remise en état. La valeur comptable de la mine est de 1 000 Millions.

Traitements comptables possibles :

- En IFRS : la juste valeur de l'unité génératrice de trésorerie, diminuée des coûts de sortie, est de 800 Millions. Ce montant prend en compte des coûts de remise en état qui ont déjà été prévus. En conséquence, la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie est déterminée après prise en compte des coûts de remise en état et est estimée à 700 Millions (1 200 moins 500). La valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie est de 500 Millions, ce qui correspond à la valeur comptable de la mine (1 000 Millions), diminuée de la valeur comptable de la provision pour coûts de remise en état (500 Millions). Par conséquent, la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie excédant sa valeur comptable, il n'y a pas lieu de déprécier la mine.
- En SYSCOHADA révisé : la valeur nette comptable de la mine est de 500 Millions. La provision pour remise en état est de 500 Millions. La valeur actuelle est de 800 Millions avec une prise en charge des travaux de remise en état de 500 Millions par l'acheteur. Il n'y a donc pas lieu de déprécier la mine.

Section 3.5 Pièces de rechange principales et pièces de sécurité

Dans son chapitre 14 des dispositions spécifiques du SYSCOHADA révisé, il a été précisé que « les pièces de rechange et le matériel (les consommables) d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechanges principales et le stock de sécurité constituent des immobilisations corporelles si leur durée d'utilisation excède 12 mois ».

Les pièces de rechange principales sont destinées à remplacer ou à être intégrées à un composant de l'immobilisation principale, leur remplacé est planifié. Elles ne sont amorties qu'à compter du remplacement ou montage effectif de la pièce et selon la même durée et le même mode que ceux du composant lié.

Les pièces de sécurité non encore utilisées correspondent à des pièces principales d'une installation, acquises pour être utilisées en cas de panne ou casse accidentelle afin d'éviter une interruption longue de la production ou en matière de sécurité. Leur remplacement n'est pas planifié. Elles sont amorties dès leur acquisition sur la durée initiale de l'actif principal. Lors du montage effectif, la durée d'amortissement est ramenée à la plus courte entre leur durée d'utilisation et la durée résiduelle de l'immobilisation principale.

Exemple :

Enoncé : une entité a acquis deux matériels d'extraction de minerai à ciel ouvert entièrement équipés pour une valeur totale de 1 000 000 ayant une durée d'utilisation de 10 ans chacun. Pour assurer le fonctionnement en toute sécurité de ces matériels car elle opère dans un environnement difficile, elle acquiert des pneumatiques pour 100 000 et une paire de chaînes de chenilles pour 200 000. Les pneumatiques sont en principe destinés à être remplacés après un usage estimé de 2 ans, et la paire de chenilles est acquise pour faire face au programme d'entretien dans quatre (4) ans.

Solution :

Les pneumatiques sont comptabilisés en immobilisations pour 100.000 et sont considérées comme des pièces de sécurité dans la mesure où l'entité n'a pas défini de composant « Pneumatiques ». Leur amortissement commencera dès leur acquisition.

La paire de chaîne de chenilles en acier est comptabilisée en immobilisations pour 200.000 en tant que pièce principale et ne sera pas, dans un premier temps, amortie. L'amortissement du composant « Paire de chaîne de chenilles » identifié lors de l'acquisition du matériel d'extraction s'effectue sur la durée qui sépare la mise en service du matériel d'extraction du début du programme d'entretien qui aura lieu dans quatre ans. Le composant d'origine,

complètement amorti, sera alors sorti du bilan, et la nouvelle paire de chaîne sera transférée en tant que nouveau composant dans le compte « Matériel d'extraction ». Elle sera amortie sur quatre années jusqu'au programme d'entretien suivant.

A l'issue de ce deuxième programme d'entretien, la durée de vie résiduelle du matériel d'extraction ne sera plus que de deux années.

CINQUIEME PARTIE

CONTRIBUTIONS TECHNIQUES A LA RESOLUTION DE CERTAINES DIFFICULTES COMPTABLES

INTRODUCTION

Dans le prolongement des thèmes techniques traités dans le nouveau référentiel, nous consacrons un dernier chapitre de notre ouvrage à fournir un certain nombre de réponses techniques aux professionnels du chiffre et du droit sur certaines problématiques comptables que ces derniers pourraient rencontrer, et ce, en attendant que des interprétations et avis soient publiés par les autorités comptables de l'OHADA au fur et à mesure de la pratique du nouveau référentiel.

CHAPITRE PREMIER

IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Section 1.1 Bail emphytéotique

1.1.1 La problématique

Il est d'usage courant, dans l'Espace OHADA, que les opérateurs économiques aient recours à ce type de contrat pour pouvoir implanter leurs sites de production, soit sur le domaine portuaire, soit dans des zones de développement à vocation industrielle. Il s'agit généralement de baux de très longue durée pouvant aller de 18 ans à 99 ans et signés avec des autorités administratives ou avec des Etablissements Publics à caractère industriel et commercial (EPIC).

La première question qui se pose est de savoir comment enregistrer comptablement ces baux ?

Le bailleur conférant au preneur un droit réel susceptible d'hypothèque sur un bien immobilier, plusieurs approches peuvent être envisagées.

1.1.2 Les approches possibles

A) Un bail emphytéotique peut être comptabilisé chez le preneur comme un contrat de location. Rappelons, en effet, que selon IAS 17 § 4, « un contrat de location est un accord par lequel le bailleur cède au preneur, pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements ».

Nous renvoyons donc les professionnels du chiffre et du droit à une étude approfondie du contrat de bail et aux conditions d'activation en tant qu'actif corporel posées dans le thème sur les contrats de location – acquisition.

B) Le bail emphytéotique peut également être comptabilisé à l'actif en immobilisation incorporelle. En effet, le bail emphytéotique transfère au preneur un droit réel immobilier de jouissance sur le bien loué. Le preneur peut librement affecter le bien à son activité et réaliser des travaux qui relèvent en principe du bailleur. Le contrat n'est généralement pas résiliable et peut être cédé avec l'accord du bailleur.

Ce droit légal est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire qu'il génère une ressource pour le preneur qui le contrôle du fait du contrat et dont il attend des avantages économiques futurs.

Sur la base de cette définition, ce droit est à comptabiliser en immobilisation incorporelle en contrepartie d'une dette égale à la somme des redevances actualisées au moment de la signature du contrat.

C) Le contrat de bail reste un contrat de location simple. Les redevances annuelles sont comptabilisées dans les charges de l'exercice. Cette dernière solution ne serait envisageable, à notre avis, que si le contrat ne répond pas à la définition d'un contrat de location – acquisition, et si, pour l'estimation de l'immobilisation incorporelle dont il est question ci-dessus, le coût d'entrée ne peut être évalué de manière satisfaisante.

Lorsqu'il est considéré comme un contrat de location simple et qu'il doit ultérieurement être cédé, par exemple dans le cadre d'une restructuration interne d'un groupe, la question se pose de la comptabilisation de cette cession alors que le bail ne figure pas dans le bilan de l'entité cédante. A notre avis, la créance découlant de cette cession doit être enregistrée en contrepartie du compte 821 Produits de cession d'immobilisations incorporelles.

Quelle que soit la méthode retenue (contrat de location – acquisition, immobilisation incorporelle, contrat de location simple), elle doit être appliquée de façon permanente, et une information devra être donnée dans les Notes annexes.

Section 1.2 Droit d'entrée

La comptabilisation du droit d'entrée, aussi bien chez le bailleur que chez le preneur, pose toujours des difficultés qui peuvent être résolues par une prise de connaissance approfondie du contenu des contrats. En effet, il ressort des différentes analyses issues des décisions de jurisprudence en la matière qu'un droit d'entrée possède toujours un fondement juridique et est adossé à des avantages qu'il importe d'identifier et d'analyser avant toute prise de décision quant à son traitement comptable.

1.2.1 Du côté du bailleur

La question qui pourrait se poser du côté du bailleur est de savoir si le droit d'entrée constitue un produit immédiat ou un produit à étaler sur la durée du contrat.

Dès lors que le paiement par le locataire ne correspond pas à une prestation immédiate fournie par le bailleur, le droit d'entrée correspond en général à la

rémunération d'une prestation continue à répartir sur la durée du bail. Tel est le cas si le droit d'entrée constitue :

- un supplément de loyer ;
- ou de façon plus générale, la contrepartie de prestations offertes au locataire sur la durée du bail (exemple du remboursement perçu par le bailleur au moyen du droit d'entrée portant sur les travaux d'aménagement du local achevés à la date de conclusion du bail). En effet, dans ce cas, les aménagements des locaux, même s'ils sont achevés avant la conclusion du bail, ont bien vocation à être utilisés par le preneur sur toute la durée du bail.

En pratique, le paiement reçu par le bailleur est à comptabiliser en produit constaté d'avance et à être repris en résultat sur la durée du bail.

1.2.2 Du côté du preneur

Le droit d'entrée versé par le locataire à son bailleur (pas-de-porte) peut être analysé comptablement :

- soit comme un supplément de loyer, auquel cas il constitue une charge d'exploitation à porter en charges constatées d'avance pour la partie concernant les annuités de bail postérieures à l'exercice ;
- soit comme l'acquisition d'éléments incorporels nouveaux, auquel cas il est comptabilisé à l'actif.

Il résulte d'une jurisprudence constante du Conseil d'Etat en France que pour déterminer si une indemnité versée par le preneur au bailleur constitue une charge de loyer fiscalement déductible ou correspond au prix d'acquisition d'un élément incorporel du fonds de commerce, il y a lieu de tenir compte notamment :

- des clauses du bail et du montant de l'indemnité stipulée,
- ainsi que du niveau normal du loyer correspondant au local ainsi que des avantages effectivement offerts par le propriétaire en sus du droit de jouissance qui découle du bail.

Section 1.3 « Welcome Bonus » accordé par le bailleur à son locataire

Il s'agit généralement du remboursement par le bailleur à son futur locataire de l'indemnité due par ce dernier au titre de la résiliation anticipée de son précédent bail.

La comptabilisation par le bailleur d'une charge étalée sur la durée du bail est à privilégier car elle traduit l'économie de l'opération de location.

Mais une comptabilisation en charge immédiate de l'aide octroyée n'est pas interdite car son objectif étant la conclusion du contrat, dès lors que le contrat est signé, il n'est pas illogique de comptabiliser ce remboursement de l'indemnité d'éviction immédiatement en charge par le bailleur.

Une fois la méthode choisie (comptabilisation selon l'économie du contrat ou selon les échéances contractuelles), elle doit être appliquée de manière permanente à l'ensemble des contrats de location.

Section 1.4 Comptabilisation de la somme versée en cours de bail par le preneur au bailleur

S'il est fréquent que le locataire d'un bail commercial verse une somme à l'entrée dans un contrat (droit au bail, pas-de-porte), il est moins fréquent qu'une telle somme soit versée au bailleur en cours de bail.

Comptablement, toute somme versée en cours de bail par le preneur au bailleur est un actif incorporel si elle correspond à l'acquisition de droits supplémentaires dans le bail. Ces droits peuvent être de plusieurs natures :

- un droit de préférence inconditionnel en cas de cession des locaux,
- un engagement formalisé de renouvellement du bail à son échéance.

Comptablement, les nouveaux droits acquis sont amortissables sur la durée prévisible pendant laquelle ils sont utilisés. Notamment, le droit de préférence, s'il est borné dans le temps, devrait pouvoir être amorti sur la période pour laquelle il est consenti. A défaut d'identification comptable distincte des différents droits, la somme versée serait à amortir sur la durée estimée résiduelle du bail.

Section 1.5 Cas d'une indemnité de résiliation de bail qui est un actif pour le bailleur

Lorsque le propriétaire d'un immeuble décide de verser une indemnité de résiliation d'un bail commercial à son ancien locataire afin d'exercer la même activité, l'indemnité versée peut constituer une immobilisation incorporelle. En effet, comme l'a jugé le Conseil d'Etat en France (arrêt du 9 octobre 2015 n° 373654), dans ce cas, le propriétaire reprend en réalité une partie de la clientèle de l'ancien locataire, et l'indemnité correspond en tout ou partie au prix de rachat du fonds de commerce.

Section 1.6 Droit de raccordement à un service public

Les entreprises acquittent des droits pour accéder à des fournitures diverses et variées du service public. La question qui se pose est de savoir si ce droit de raccordement qui permet de bénéficier d'un droit d'utilisation d'un service public constitue ou non une immobilisation incorporelle.

Si l'on prend le cas d'un fournisseur d'eau ou d'énergie (électricité, gaz), les actifs qui permettent d'acheminer l'énergie restent la propriété du fournisseur d'énergie et c'est également ce dernier qui est en charge de l'entretien de ces actifs. N'ayant pas le contrôle de ces actifs, les entreprises ayant acquitté les droits de raccordement ne peuvent inscrire ce droit en immobilisation incorporelle.

Pour ces entreprises, le droit de raccordement est à enregistrer en charges constatées d'avance, et le solde de ce compte est à reprendre en compte de résultat sur la durée du contrat. En revanche, lorsque la durée du contrat est illimitée, ces entreprises n'ont pas d'autre choix que d'enregistrer le montant acquitté en charges.

Pour le fournisseur d'énergie, le droit de raccordement reçu devrait également être étalé sur la durée du contrat. Toutefois, lorsque la durée du contrat est illimitée, ce droit perçu doit être intégralement enregistré en produits.

Fiscalement, ces dépenses correspondant à des prestations effectivement réalisées au cours de l'exercice ne peuvent être comptabilisées en charges constatées d'avance. Un retraitement extra-comptable serait donc à opérer à des fins fiscales. Il en est de même pour les produits qui sont constatés par le fournisseur d'énergie ou d'eau en produits constatés d'avance et qui représentent un produit imposable sur l'exercice au cours duquel le droit a été perçu. Dans ce cas également, il y a lieu de procéder à un retraitement extra-comptable à des fins fiscales.

CHAPITRE DEUXIEME

IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Section 2.1 Incorporation des coûts d'emprunt (généraux et spécifiques)

La question qui se pose est de savoir comment déterminer les coûts d'emprunt à capitaliser dans le coût d'un actif éligible.

2.1.1 Cas des emprunts spécifiques

Les coûts d'emprunt à capitaliser sont les coûts réellement encourus pour cet emprunt au cours de l'exercice, déduction faite des intérêts issus des placements des fonds non encore utilisés pour le financement de l'actif qualifié.

Exemple :

Enoncé : au 30 juin N, une société a contracté un emprunt spécifique de 800 M€ pour le financement d'un ensemble immobilier. Au 31 décembre N, les dépenses engagées s'élèvent à 500 M€. Les intérêts supportés au cours du deuxième semestre N s'élèvent à 36 M€. Les fonds non utilisés, soit 300 M€, ont été placés et ont généré un produit financier de 6 M€.

Solution de l'exemple : les coûts d'emprunt à capitaliser au 31 décembre N dans le cas de cet emprunt spécifique sont les coûts réellement encourus pour cet emprunt au cours de l'exercice, déduction faite des intérêts issus des placements des fonds non encore utilisés. Les coûts d'emprunt à capitaliser s'élèvent donc à : $36 \text{ M€} - 6 \text{ M€} = 30 \text{ M€}$.

2.1.2 Cas d'emprunts spécifiques et généraux : leur répartition dans les coûts d'emprunts à activer

Lorsqu'une société contracte des emprunts généraux et les utilise afin de produire des actifs qualifiés, les coûts d'emprunt à capitaliser doivent être déterminés en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif qualifié, le taux de capitalisation étant défini par IAS 23 comme étant la moyenne pondérée des coûts d'emprunts applicables aux emprunts de la société au cours de l'exercice.

Exemple d'application extrait du Mémento pratique comptable Francis Lefebvre 2018 :

Énoncé : Au 1^{er} janvier N, une société signe un contrat de construction d'un immeuble d'un coût de 2000 K€. L'immeuble est terminé en décembre N.

Durant cette période, les paiements suivants sont effectués :

Date de paiement	Montant (en K€)
01/01/ N	200
31/03/N	600
30/09/N	1 000
31/12/N	200
Total des dépenses	2 000

Au 31/12/N, les emprunts suivants sont en cours :

- Un emprunt contracté spécifiquement pour la construction de l'immeuble. Il porte intérêt au taux de 10%. Le montant de l'emprunt s'élève à 700 K€. Les intérêts supportés au cours de l'exercice s'élèvent à 65 K€, et les produits perçus sur les placements de fonds, à 20 K€.
- Un emprunt au taux de 12,5% sur 10 ans. Au 1^{er} janvier N, le montant de l'emprunt s'élève à 1 M€. Aucun remboursement n'a été effectué au cours de l'exercice N.
- Un emprunt au taux de 10% sur 10 ans. Au 1^{er} janvier N, le montant de l'emprunt s'élève à 1,5 M€. Aucun remboursement n'est effectué durant l'exercice N.

Solution : le montant des intérêts à capitaliser en cas d'emprunts généraux doit être déterminé en appliquant le taux de capitalisation aux dépenses engagées. Dans la mesure où un emprunt spécifique est également contracté, les dépenses doivent être affectées en priorité à l'emprunt spécifique.

Cette affectation est effectuée comme suit :

Périodes	Dépenses engagées pour l'actif qualifié (en K€)	Allocation des dépenses aux emprunts généraux	Moyenne pondérée des dépenses de la période allouée aux emprunts généraux (K€)
01/01/N	200	0 car les dépenses sont entièrement financées par l'emprunt spécifique	0
31/03/N	600	100 car sur les 600 K€, 500 K€ ont été financés par l'emprunt spécifique. (1)	$100 \times 9/12 = 75$
30/09/N	1000	1000	$1000 \times 3/12 = 250$
31/12/N	200	200	$200 \times 0/12 = 0$
	2.000		325

(1) L'emprunt spécifique à ce stade est complètement utilisé : $200 + 500 = 700$ K€

Détermination du taux de capitalisation (emprunts généraux spécifiquement)

Taux de capitalisation = coût des emprunts généraux / Moyenne pondérée des emprunts généraux = $[(12,5\% \times 1000) + (10\% \times 1500)] / (1000 + 1500) = 11\%$

Détermination des coûts d'emprunts à capitaliser

	Montant (K€)
Emprunt spécifique	$65 - 20 = 45$
Emprunts généraux : $325 \times 11\%$	35,75
Coût d'emprunt à capitaliser	80,75 K€

Section 2.2 Dépenses de remise en état des locaux loués

Lorsque le contrat de location simple de locaux prévoit une obligation de remise en état conditionnée à leur restitution, une provision doit être constituée.

Exemple :

Enoncé : le 1^{er} janvier N, une société prend à bail des bureaux qui se présentent sous forme de plateaux. Son contrat, renouvelable, prévoit qu'elle devra les restituer en fin de bail dans l'état dans lequel elle les a pris en début de bail. Le bail est reconduit tacitement, et le non-renouvellement du bail est à l'initiative du locataire.

A son arrivée dans les locaux, la société effectue des travaux d'agencement (cloisons, câblages etc..).

A la clôture de l'exercice N, la date de fin de contrat n'est pas connue.

Solution : tant que la fin du bail n'est pas connue, aucun passif n'est constaté. En effet, l'obligation étant conditionnelle, la provision n'est constituée que lorsqu'il devient probable que les travaux d'aménagement seront engagés, c'est-à-dire lorsque la date de fin de contrat est ou devient connue.

Dans l'exemple ci-dessus, le contrat étant renouvelable, et en l'absence d'une décision de la société de mettre fin au bail, la date de fin du contrat n'est pas connue à la clôture de l'exercice N. Aucune provision pour remise en état ne peut être constituée. En revanche, une information sur le coût de remise en état doit être mentionnée dans les Notes annexes au titre des passifs éventuels.

Suite de l'exemple :

Suite de l'énoncé : Lors d'une assemblée générale extraordinaire de septembre N + 1, la société décide de ne pas renouveler le bail et de déménager ses bureaux à l'issue de la clôture N + 2. Le coût des travaux de remise en état est estimé à 1 200.

Solution : la décision de l'entreprise de ne pas renouveler le bail rend probable la sortie de ressources liée aux travaux de remise en état des locaux. Cette sortie de ressources au seul profit du bailleur est sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci après la date de clôture. Une provision pour remise en état des locaux doit être constituée à la clôture de N + 1 pour 1 200.

Toutefois, un actif peut devoir être comptabilisé uniquement si des avantages économiques sont encore attendus sur la durée résiduelle du bail.

Dans notre exemple, l'aménagement des locaux devant encore servir à la société entre N + 1 et la clôture N + 2, un actif devra être comptabilisé.

Le bail ayant duré 3 ans, si cette provision de remise en état avait été comptabilisée dès le début du bail dans l'esprit d'une provision pour démantèlement et remise en état, le coût de remise en état aurait eu une contrepartie à l'actif de 1 200. A la clôture de N + 1, le solde à l'actif restant à amortir aurait été de $1\,200 / 3 = 400$. Dans notre cas, la provision étant passée dès l'annonce de la date de fin du bail, l'écriture à comptabiliser se présente comme suit :

Compte 691 Dotations aux provisions pour risques et charges	Compte 1984 Provisions pour remise en état
Débit : 800	Crédit : 1 200
Compte 239 Aménagements des locaux	
Débit : 400	

Le compte 239 Aménagements des locaux sera entièrement amorti à la clôture de l'exercice N + 2.

Si l'option de la provision pour remise en état des locaux en début de bail avait été retenue, le compte 1984 aurait déjà été créditeur des 1 200, et il n'y aurait pas de complément de provision à constater à l'annonce de la fin du bail.

Section 2.3 Valorisation et comptabilisation des actifs repris à la barre du tribunal

La valorisation des actifs repris à la barre du tribunal est un sujet qui n'a pas été traité par le SYSCOHADA révisé. Il faut se référer à la position de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) française pour trouver une solution.

La CNCC précise que le coût d'acquisition des actifs repris à la barre du tribunal comprend le prix stipulé dans l'acte ainsi que les engagements de versement futur. En d'autres termes, le coût global d'acquisition de l'opération comprend non seulement le prix d'achat stipulé dans l'acte mais également tous les passifs que le repreneur a accepté de prendre à sa charge (engagements concernant le personnel, reliquats d'emprunts...).

Ce coût global d'acquisition est ventilé entre chacun des actifs repris, indépendamment des valeurs individuelles spécifiées dans l'acte. En effet, le coût d'entrée de chaque bien constaté à l'actif du repreneur doit, selon la CNCC, désormais inclure une quote-part du montant des passifs repris.

Exemple : une société reprend un magasin de matériels et fournitures de bureau d'une société déclarée en liquidation judiciaire. Le jugement du Tribunal énumère ainsi les éléments repris par la société :

	Montants indiqués dans l'acte
Licence	50
Terrain	80
Immobilisations corporelles	50
Stocks	120
Total	300

Le jugement précise que les contrats de travail des salariés seront repris, et que le repreneur prendra également à sa charge les montants dus au titre des emprunts.

Passifs liés aux salariés	50
Passifs liés aux emprunts	50
Total	100

Chacun des biens repris est à comptabiliser pour :

- sa valeur individuelle telle qu'indiquée dans l'acte,
- à laquelle s'ajoute une quote-part des passifs comptabilisés au titre des engagements repris. Ce surcoût sera attribué en priorité aux actifs dont la valeur vénale (et donc les plus-values) sont considérées comme fiables.

Tableau de calcul :

	Montant indiqué dans l'acte	Valeurs vénales fiables	Plus- values fiables	Affectation des passifs repris	Montants des actifs à compta- biliser
Licence	50	-	-	-	50
Terrain	80	200	120	60 (1)	140 (3)
Immobilisations corporelles	50	-	-	-	50
Stocks	120	200	80	40 (2)	160 (4)
Total	300	400	200	100	400

$$(1) : 120 \times (100 / 200) = 60$$

$$(2) : 80 \times (100 / 200) = 40$$

$$(3) : 80 + 60 = 140$$

$$(4) : 120 + 40 = 160$$

Le coût d'acquisition des actifs repris doit tenir compte à la fois de la valeur des passifs repris et des sommes versées pour acquérir au tribunal l'affaire en liquidation. Un fonds commercial est constaté uniquement lorsque le coût global de l'opération (sortie de cash + montant des passifs repris) est supérieur à la valeur vénale des biens acquis.

Si, en revanche, les valeurs vénales sont supérieures au coût global de l'opération, il est nécessaire dans un premier temps de revoir les valeurs vénales. Si celles-ci sont confirmées, il est alors nécessaire de constater un badwill sous forme d'une provision pour risques et charges.

Suite de l'exemple précédent : nous prendrons deux cas :

1^{er} cas : la société a versé entre les mains du juge un montant de 400 pour acquérir l'affaire en liquidation. Le coût global de l'opération déterminé par cette sortie de cash et la reprise des passifs s'élève à $400 + 100 = 500$ contre une reprise d'actifs à leur valeur vénale de 400. Un fonds commercial doit être enregistré pour un montant de 100.

Les écritures se présenteraient comme suit :

Fonds de commerce	Passifs repris à la barre du tribunal
Débit : 100	Crédit : 100
Actifs repris à leur valeur vénale	Cash remis au tribunal
Débit : 400	Crédit : 400

2^{ème} cas : la société a versé entre les mains du juge un montant de 200 pour acquérir l'affaire. Le coût global de l'opération est de 200 (cash) + 100 (passifs repris) = 300. Les actifs repris à leur valeur vénale étant supérieurs, la société enregistrera une provision pour risques et charges de 100. L'acquisition de cette affaire aura été faite à des conditions avantageuses, peut-être parce que son exploitation génère des pertes. La provision sera reprise en produit les exercices suivants pour atténuer les éventuelles pertes d'exploitation qui pourraient ultérieurement apparaître.

Section 2.4 Changement d'actionnaire et révision du plan d'amortissement

Conformément à l'article 45 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable, les immobilisations sont amorties sur leurs durées propres d'utilisation définies par la direction de l'entité, et un plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Il peut toutefois être révisé en cours de vie du bien sous certaines conditions.

La révision du plan d'amortissement d'un bien peut survenir en cours d'utilisation lorsque de nouvelles conditions d'utilisation du bien conduisent à revoir l'estimation de la durée d'utilisation, le mode de consommation des avantages économiques futurs ou la valeur résiduelle faite à l'origine, et qui ne sont plus appropriés.

L'on pourrait se poser la question de savoir si le seul changement d'un actionnaire peut à lui seul justifier une modification du plan d'amortissement d'un bien.

Le plan d'amortissement ne devrait être révisé que si l'entrée dans le groupe d'un nouvel actionnaire conduit à modifier la politique d'utilisation du bien.

En effet :

- le nouvel actionnaire peut avoir une politique d'investissement différente nécessitant une révision des plans d'amortissement initiaux, mais cela doit être justifié,
- l'utilisation d'un bien peut être rallongée du fait de dépenses ultérieures sur l'actif qui améliorent son état au-delà du niveau de performance initial,
- des changements techniques ou des évolutions de marché peuvent conduire à réduire l'utilisation d'un bien.

L'une de ces conditions doit être remplie. A défaut, le seul changement d'actionnaire ne justifie pas à lui seul une révision d'un plan d'amortissement.

CHAPITRE TROISIEME

TITRES DE PARTICIPATION / CREANCES / STOCKS

Section 3.1 Incorporation au capital d'une créance décotée (position chez le titulaire de la créance)

Lorsqu'une société mère acquiert auprès d'un tiers – une banque par exemple – une créance sur l'une de ses filiales en difficulté, cette acquisition est souvent faite à un prix décoté (une créance de nominale 1 000 par exemple, rachetée 200). Afin de renflouer sa filiale, la société mère peut ensuite décider d'incorporer sa créance au capital de ladite filiale. La créance se trouve alors transformée en titres de la filiale, posant la question du coût d'entrée de ces titres au bilan de la société mère.

Les dispositions de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE prévoient qu'une augmentation de capital puisse être libérée par compensation avec une créance liquide et exigible. Le traitement comptable de l'augmentation de capital dans les comptes de la filiale ne pose pas de problème, la créance étant incorporée au capital à sa valeur nominale. En revanche, côté souscripteur, ni le SYSCOHADA Révisé, ni le Plan comptable général français ne comportent de précisions quant au coût d'entrée des titres dans le bilan du souscripteur.

Selon les Editions Francis Lefèbvre (Feuillet Rapide comptable du 5 mai 2017), deux approches peuvent être envisagées, une approche juridique qui consiste à comptabiliser les titres reçus en rémunération de l'augmentation de capital pour leur prix de souscription, c'est-à-dire à la valeur nominale « historique » de la créance (qui correspond à la valeur d'émission des titres créés), et une approche économique qui consiste à comptabiliser les titres directement pour leur valeur actuelle à la date de réalisation de l'opération.

Exemple : une société A détient sur sa filiale B une créance d'une valeur nominale de 1 000 qu'elle a acquise pour une valeur décotée de 200. La créance « décotée » figure donc dans les comptes de A pour 200. La dette correspondant à cette créance est enregistrée pour 1 000 au passif dans les comptes de la filiale B.

La mère, la société A, décide de recapitaliser sa filiale B en N avant de la céder en N + 1. La filiale B augmente donc son capital de 1 000 par incorporation de la créance.

Puis la société mère A cède les titres de la filiale B au prix de 200.

Approche juridique : selon l'approche juridique, le coût d'entrée des titres B chez A est égale à la valeur de souscription au capital.

A nouveau chez A : le compte 277 Créances liées à des participations est débiteur de 200.

Compte 277 Créances rattachées à des participations

Débit : 200	
-------------	--

A la souscription, dégagement d'un produit de $1\ 000 - 200 = 800$.

Compte 261 Titres de participation

Débit : 1 000	
---------------	--

Compte 4813 Versements restant à effectuer sur titres de participation

	Crédit : 1 000
--	----------------

Compte 4813 Versements restant à effectuer sur titres de participation

Débit : 1 000	
---------------	--

Compte 277 Créances rattachées à des participations

	Crédit : 200
--	--------------

Compte 77 Revenus financiers

	Crédit : 800
--	--------------

La valeur des titres doit toutefois être ramenée à leur valeur actuelle par voie de dépréciation annulant de la sorte le produit comptabilisé.

Compte 697 Dotations aux
dépréciations financières

Débit : 800

Compte 296 Dépréciations
des titres de participations

Crédit : 800

Approche économique : l'approche juridique ne montrant pas la réalité économique de cette opération, une autre approche consisterait à comptabiliser les titres reçus à leur valeur actuelle.

A nouveau chez A : Le compte 277 Créances liées à des participations est débiteur de 200.

Compte 277 Créances rattachées à des
participations

Débit : 200

A la souscription :

Compte 261 Titres de
participation

Débit : 200

Compte 4813 Versements
restant à effectuer sur titres
de participation

Crédit : 200

Compte 4813 Versements
restant à effectuer sur titres
de participation

Débit : 200

Compte 277 Créances
rattachées à des
participations

Crédit : 200

Section 3.2 Modalités de comptabilisation d'une distribution d'une prime liée au capital (chez le bénéficiaire)

Il est fréquent qu'avant de procéder à la cession d'une filiale, son actionnaire cherche à restructurer ses capitaux propres, notamment dans le but de faire remonter, avant la cession, des réserves disponibles. L'actionnaire organise alors généralement, avant la cession, des opérations de remboursement de primes d'apport ou d'émission, ou encore des opérations de remboursement de capital.

Concernant la distribution d'une prime d'émission effectuée par sa filiale, selon qu'elle est issue ou non d'une réduction de capital, les incidences comptables peuvent être différentes pour l'actionnaire.

Cas N°1 : le remboursement de la prime d'émission ne s'accompagne pas d'un remboursement de capital et n'est pas issue d'une réduction de capital.

En décembre N, une filiale F, destinée à être cédée par son actionnaire M début N + 1, décide le versement exceptionnel d'un dividende de 12 000 prélevé sur le compte de « Prime d'émission ».

Juridiquement, ce versement de la prime est considéré comme une distribution et non pas comme un remboursement de capital dans la mesure où la prime est distribuée de manière égalitaire entre les actionnaires (au prorata de leur participation au capital), et non en fonction de leur contribution réelle à la prime.

L'écriture suivante est enregistrée chez la société bénéficiaire :

Compte 277 Créances rattachées à des participations	Compte 77 Revenus de participations
Débit : 12 000	Crédit : 12 000

Cas N°2 : Dans le cas où la distribution porte sur une prime d'émission qui a été créée par une réduction de capital ou qui est suivie d'une réduction de capital, sa distribution est assimilée à un remboursement de capital et vient diminuer le coût d'entrée des titres. Cette distribution n'est pas un produit financier.

En reprenant l'exemple ci-dessus, l'écriture à comptabiliser chez la société bénéficiaire serait la suivante :

Compte 521 Banques	Compte 261 Titres de participations
Débit : 12 000	Crédit : 12 000

Si le remboursement excède le solde du compte 261 « Titres de participation », l'excédent serait à constater en produit financier.

Section 3.3 Capitaux propres négatifs d'une filiale : quelles peuvent être les obligations comptables de la société mère ?

L'actionnaire qui contrôle une filiale et s'est engagé à la soutenir doit, en cas de capitaux propres négatifs de la filiale, déprécier ses titres et les créances rattachées, puis, le cas échéant, constituer une provision complémentaire à hauteur des engagements envers sa filiale.

Exemple : la société F est une S.A.S détenue à 80% par une société mère M. F connaît des difficultés opérationnelles depuis plusieurs exercices. Ces difficultés se sont aggravées sur l'exercice N et la société F a engendré une perte de 200.

Les capitaux propres de F au 31/12/N s'établissent comme suit :

Capital social	100
Réserve légale	10
Report à nouveau	(80)
Résultat de l'exercice	(200)
Capitaux propres	(170)

Dans les comptes de la société mère, M, les actifs liés à la société F au 31/12/N sont les suivants :

Titres F	80
Compte courant débiteur	30
Actifs liés à la société F	110

Première situation : l'actionnaire est contractuellement engagé à soutenir sa filiale

M et l'actionnaire minoritaire de F, qui ne s'attendent pas à une évolution favorable de la situation de F à court terme, ont signé une lettre d'intention à la filiale F le 20 décembre N aux termes de laquelle ils s'engagent à supporter les pertes réalisées par F au-delà de leur participation en capital, en proportion de leur détention du capital.

La société M est en premier lieu exposée à une moins-value sur ses titres et une perte probable sur sa créance en compte-courant.

Elle doit donc déprécier ses titres F et sa créance en compte-courant.

M ayant une obligation contractuelle de soutien envers F, la situation négative des capitaux propres de la filiale rend la sortie de ressources probable. M doit donc constater une provision pour risques sur 80% du montant des capitaux propres négatifs après imputation de la perte sur le compte courant déjà déprécié, soit : $80\% \times (170 - 30) = 112$.

Deuxième situation : l'actionnaire est implicitement engagé à soutenir sa filiale

M n'a pas signé de lettre d'intention en faveur de F mais a pour habitude de ne pas laisser ses filiales être déclarées en cessation de paiements (ou dépôt de bilan). Dans ce cas, la pratique constante de l'entreprise de soutenir ses filiales a créé chez les tiers et chez la filiale une attente fondée selon laquelle M aidera financièrement sa filiale F. Il existe donc une obligation implicite de soutien à la clôture de l'exercice, obligation qui continuera d'exister tant que la société M n'aura pas fait de déclaration contraire sur sa politique de soutien à ses filiales.

La solution de ce deuxième exemple est donc la même que dans l'exemple précédent.

Troisième situation : absence d'engagement de la mère envers la filiale

En l'absence de lettre d'intention et n'ayant pas pour habitude de soutenir financièrement ses filiales, la société mère, M, n'a aucune obligation juridique, contractuelle ou implicite de soutenir F. En conséquence, elle n'a aucune obligation de constituer une provision pour risques et charges malgré les capitaux propres négatifs de sa filiale.

En revanche, les actifs sont toujours à déprécier, M étant exposée à une moins-value sur les titres F et à une perte probable sur son compte courant avec F.

Section 3.4 Dépréciation des stocks sur la seule base de leur ancienneté en stock

Plusieurs entités dans l'Espace OHADA, en général filiales de groupes, déterminent le montant des dépréciations de leurs stocks sur la base de leur ancienneté en stock. C'est le cas en particulier des concessionnaires de véhicules automobiles pour la gestion de leurs stocks de pièces de rechange appliquant de la sorte les règles de dépréciation de leur groupe.

Or, il apparaît, dans ce secteur d'activité, que des pièces partiellement dépréciées soient parfois facturées et vendues au prix catalogue lorsqu'elles sont montées sur les véhicules réparés en atelier.

Une telle provision pourrait ne pas se justifier ni au plan comptable ni fiscalement.

CHAPITRE QUATRIEME

PASSIFS / DETTES

Section 4.1 Avances conditionnées de l'Etat

Les dispositions d'aide de l'Etat aux entreprises à des projets innovants se sont développées ces dernières années, financées par des avances remboursables en cas de succès, assorties ou non d'intérêts.

Exemple :

Enoncé : au cours de l'exercice N – 1, une entreprise signe avec une agence gouvernementale une convention de financement pour l'étude, la conception et l'exploitation d'un projet de production et d'exploitation de la biomasse. Les conditions de l'avance sont les suivantes :

- montant de l'avance : 2.000 K€ ;
- intérêts fixes annuels de 3% remboursables en même temps que l'avance ;
- versement de l'avance en totalité au démarrage du projet en janvier N ;
- conditions de remboursement :
 - o 50% de l'avance plus les intérêts courus si le projet a atteint un certain seuil de performance,
 - o le solde de l'avance plus les intérêts courus si les commandes ont atteint un certain niveau.

La convention fixe également des dates butoirs de démarrage aux différentes phases du projet, chaque phase se terminant le jour où la phase suivante commence :

- phase d'étude et de conception : 1^{er} janvier N au plus tard,
- phase d'exploitation pilote : 1^{er} janvier N + 4 au plus tard,
- phase de commercialisation : 1^{er} janvier N + 6 au plus tard.

Solutions :

Au versement de l'aide, l'écriture suivante est enregistrée (en K€) :

Compte 521 Banques	Compte 1672 Avances conditionnées par l'Etat
Débit : 2.000	Crédit : 2.000

Scénario 1 : le projet est un succès

Au cours des phases d'étude, de conception, et d'exploitation pilote (clôtures N à N + 5), le succès est jugé probable. Comptabilisation des intérêts courus de chaque exercice ($2.000 \times 3\% = 60$) :

Compte 674 Autres intérêts	Compte 1663 Intérêts courus sur avances reçues de l'Etat
Débit : 60	Crédit : 60

Au terme de la phase d'exploitation pilote (clôture N + 5), le premier succès est constaté.

Le compte 1663 est créditeur de $60 \times 6 = 360$ K€

Remboursement de 50% de l'avance et de 50% des intérêts courus

Compte 1672 Avances conditionnées par l'Etat	Compte 521 Banques
Débit : 1.000	Crédit : 1.180

Compte 1663 Intérêts courus sur
avances reçues de l'Etat ($360 / 2$)

Débit : 180

Au cours de la phase de commercialisation (clôture N + 6), le second succès est constaté. Ayant atteint les critères de succès déclenchant le remboursement

total de l'avance, l'entité doit procéder au remboursement du reste de l'avance avec les intérêts correspondants.

Comptabilisation des intérêts de N + 6 ($1.000 \times 3\% = 30$)

Compte 674 Autres intérêts

Compte 1663 Intérêts courus
sur avances reçues de l'Etat

Débit : 30

Crédit : 30

Le compte 1663 Intérêts courus sur avances reçues de l'Etat présente un solde créditeur de $(360 / 2) + 30 = 210$.

Remboursement du reliquat de l'avance et des intérêts

Compte 1672 Avances
conditionnées par l'Etat

Compte 521 Banques

Débit : 1.000

Crédit : 1.210

Compte 1663 Intérêts courus sur
avances reçues de l'Etat

Débit : 210

Scénario 2 : en cas d'échec du projet

Au cours des phases d'étude et de conception, et d'exploitation pilote (clôtures N à N + 3), le succès est jugé probable ; il est procédé à la comptabilisation des intérêts courus de chaque exercice : $2.000 \times 3\% = 60$

Comptabilisation des intérêts

Compte 674 Autres intérêts

Compte 1663 Intérêts courus
sur avances reçues de l'Etat

Débit : 60

Crédit : 60

Le compte 1663 Intérêts courus sur avances reçues de l'Etat est créditeur de $60 \times 4 = 240$

Au cours de la phase d'exploitation pilote (clôture N + 4), l'échec est jugé probable. La sortie de ressources n'étant plus probable, il y a lieu de reprendre les intérêts courus depuis l'octroi de l'avance, les intérêts de N + 4 n'étant pas constaté.

Compte 1663 Intérêts
courus sur avances reçues
de l'Etat

Débit : 240

Compte 771 Intérêts reçus

Crédit : 240

L'échec est constaté en N + 5 : lorsque le constat de l'échec est approuvé par l'Etat, il entraîne l'abandon par l'Etat de sa créance sur l'entreprise. Cet abandon est à comptabiliser en Hors Activités Ordinaires.

Compte 1672 Avances
conditionnées par l'Etat

Débit : 2.000

Compte 846 Abandons de
créances obtenus

Crédit : 2.000

Section 4.2 Transfert de passifs sociaux à une autre entité suite à un transfert de personnel

Lors des opérations de restructuration entraînant un transfert d'activité (notamment lors des cessions de fonds de commerce), il est fréquent que :

- le repreneur soit tenu, contractuellement ou légalement, de reprendre les obligations qui incombent à l'ancien employeur envers les salariés transférés dont les contrats subsistent ;
- l'apporteur indemnise le repreneur à hauteur des passifs sociaux transférés, c'est-à-dire de toutes les sommes dues aux salariés à la date du transfert (augmentées le cas échéant des charges sociales afférentes).

En l'absence de dispositions spécifiques dans la plupart des référentiels comptables, en particulier dans le SYSCOHADA révisé, sur la sortie des passifs sociaux transférés dans ce contexte, ce sont les règles générales qui s'appliquent, à savoir que les dettes transférées transitent exclusivement par le bilan, alors que les provisions sont reprises en résultat.

Exemple :

Enoncé : un groupe décide, dans le cadre d'une réorganisation interne, de transférer de F1 à F2 son activité de chaudronnerie et les 200 salariés se rapportant à cette activité. Il est convenu que F1, l'apporteur, indemnise F2, le repreneur, à hauteur des passifs sociaux attachés aux salariés transférés. L'indemnité s'élève à 3.570 et est calculée sur la base de la valeur nette comptable des passifs sociaux transférés qui se décomposent comme suit :

- provision pour engagement de retraite : 3.000
- Charges à payer (congrés payés) : 450
- Charges sociales sur congrés payés : 120

Les soldes des comptes concernés se présentent comme suit au passif du bilan de l'apporteur, F1 :

Compte 4281 Dettes provisionnées sur congrés payés	Compte 1961 Provisions pour pensions et obligations similaires
Crédit : 450	Crédit : 3.000
Compte 4382 Charges sociales sur congrés payés	
Crédit : 120	

Solution :

Le principe : les provisions transférées ainsi que l'indemnité versée en contrepartie transitent par le compte de résultat de l'apporteur, F1.

Compte 1961 Provisions
pour pensions et obligations
similaires

Débit : 3.000

Compte 7911 Reprises sur
provisions pour risques et
charges

Crédit : 3.000

Compte 65 Autres charges – Transfert
des engagements de retraite

Débit : 3.000

Compte 466 Dettes envers F2

Crédit : 3.000

En revanche, les dettes et les charges à payer transférées ainsi que l'indemnité correspondante, transitent exclusivement par le bilan.

Compte 4281 Dettes
provisionnées sur congés
payés

Débit : 450

Compte 466 Dettes envers
F2

Crédit : 570

Compte 4382 Charges sociales sur
congés payés

Débit : 120

Puis, la dette envers F2 est réglée par la banque

Compte 466 Dettes envers
F2

Débit : 3.570

Compte 521 Banques

Crédit : 3.570

CHAPITRE CINQUIEME

REVENUS ET CHARGES

Section 5.1 Ventes de voyages produits par une agence de voyages

Contrairement à la pratique généralement observée, une agence de voyages qui n'intervient pas en tant qu'intermédiaire dans la confection des voyages, mais organisateur de voyages (tour-opérateur), doit reconnaître son chiffre d'affaires en produit en fonction de l'avancement du voyage et non en totalité à la date de départ.

En effet, une agence de voyages qui commercialise des voyages qu'elle fabrique elle-même est responsable vis-à-vis de ses clients de la bonne exécution des obligations prévues dans le contrat de voyage.

En conséquence, si l'agence est capable de mesurer de manière fiable la réalisation progressive des prestations qu'elle a vendues :

- les prestations vendues et non encore réalisées à la date de clôture de l'exercice (séjour en cours) sont comptabilisées en produits constatés d'avance,
- les coûts exposés à la date de clôture de l'exercice au titre des prestations non encore réalisées sont à comptabiliser en stock de travaux en cours.

Si l'agence de voyages n'est pas en mesure de déterminer de manière fiable la réalisation progressive des prestations prévues dans le contrat de voyage, le chiffre d'affaires ne doit être comptabilisé en produit qu'à la date du retour des voyageurs.

En ce qui concerne un agent de voyages vendant à ses clients des voyages organisés par des tour-opérateurs et dont la prestation consiste seulement à mettre en relation des clients avec l'organisateur de voyages (signature du contrat et sa transmission à l'organisateur) mais qui ne participe ni à la conception ni à la réalisation des voyages, sa prestation est considérée comme achevée à la date à laquelle la réservation et le paiement du voyage sont transmis au tour-opérateur.

Section 5.2 Contrat de vente avec clause de « buy back »

Certains contrats de vente sont assortis d'une clause de reprise (buy back) selon laquelle le cédant s'engage à racheter les biens concernés au terme d'une période et à un prix fixé d'avance.

De tels contrats sont fréquemment conclus dans le secteur automobile par les constructeurs et les concessionnaires, en particulier à l'occasion de ventes consenties à des sociétés de location.

Comptablement, une provision pour engagement de rachat est à constater dès la vente initiale, dès lors qu'une perte probable est attendue sur le contrat.

Ainsi, chaque contrat doit faire l'objet, dès la vente initiale, d'une analyse de marge prévisionnelle et une provision pour pertes sur contrat est constituée à la clôture s'il s'avère qu'une marge déficitaire est attendue.

Les opérations de vente initiale et de rachat constituant un tout indissociable :

- le chiffre d'affaires et la marge sur la vente initiale sont reconnus intégralement,
- une provision doit être constatée et correspondre à la meilleure estimation de la perte probable attendue de la revente dudit bien, perte correspondant à la différence entre le prix de rachat du bien et sa valeur vénale estimée à la date du rachat.

Exemple : le coût de revient d'un véhicule s'élevant à 300 est vendu à 600. La société dégage une marge de 300. Elle doit le racheter dans un an à 400 mais ne pourra le revendre qu'à 350. La société doit constater une provision égale à sa perte attendue lors de la revente, soit 50.

Lorsque le bien est racheté, il est inscrit à l'actif (stock) du vendeur pour son coût d'acquisition (prix de rachat). La différence entre ce prix de rachat et la valeur vénale du bien donne lieu à la constatation d'une dépréciation. La provision pour engagement de rachat comptabilisée lors de la vente initiale est alors reprise en produit, cette reprise compensant ainsi la charge liée à la dépréciation.

La dépréciation évoquée ci-avant n'est constatée que pour les seuls véhicules dont le coût d'acquisition est supérieur à la valeur vénale ; elle ne doit pas être minorée des produits attendus sur les contrats in boni.

Section 5.3 Marges arrière dans la grande distribution

Il est fréquent, dans la grande distribution, que les fournisseurs / producteurs versent des sommes aux distributeurs / centrales d'achat en exécution de contrats de coopération commerciale par exemple pour la promotion commerciale des produits, leur mise en rayonnage etc...

Les coopérations commerciales facturées par un distributeur à son fournisseur sont présumées correspondre à une prestation de services rendue par le distributeur à son fournisseur. A ce titre, elles doivent être comptabilisées en chiffre d'affaires (prestations de services).

En conséquence, ces sommes ne sauraient être regardées comme des rabais, remises, ristournes venant diminuer le prix d'achat des marchandises et donc le coût de revient des stocks.

Toutefois, si l'analyse des contrats ne révèle aucune prestation de services effectuée par le distributeur / centrale d'achat au profit du fournisseur / producteur, les coopérations commerciales peuvent être considérées comme des ristournes obtenues sur le prix d'achat des produits acquis. Cette qualification de ristourne est confortée lorsque les coopérations représentent un pourcentage du chiffre d'affaires.

Une analyse du contrat, l'identification d'éventuelles prestations de services effectuées au profit du fournisseur, et l'appréciation de la rémunération perçue, doivent précéder toute décision de traitement comptable de ces marges arrière.

ANNEXE : PLAN DE COMPTES SYSCOHADA REVISE

PLAN DE COMPTES

CLASSE 1 : COMPTES DE RESSOURCES DURABLES

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 LIEES AU CAPITAL SOCIAL*
 - 1051 Primes d'émission
 - 1052 Primes d'apport
 - 1053 Primes de fusion
 - 1054 Primes de conversion
 - 1058 Autres primes
- 106 ECARTS DE REEVALUATION
 - 1061 Ecart de réévaluation légale
 - 1062 Ecart de réévaluation libre
- 109 *APPORTEURS, CAPITAL SOUSCRIT, NON APPELE*

11 RESERVES

- 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 de subventions d'investissement
 - 1134 *Réserves des valeurs mobilières donnant accès au capital*
 - 1138 Autres réserves réglementées
- 118 AUTRES RESERVES
 - 1181 Réserves facultatives
 - 1188 Réserves diverses

12 REPORT A NOUVEAU

- 121 REPORT A NOUVEAU CREDITEUR
- 129 REPORT A NOUVEAU DEBITEUR
 - 1291 Perte nette à reporter
 - 1292 Perte - Amortissements réputés différés

13 RESULTAT NET DE L'EXERCICE

- 130 RESULTAT EN INSTANCE D'AFFECTION
 - 1301 Résultat en instance d'affectation : Bénéfice
 - 1309 Résultat en instance d'affectation : Perte
- 131 RESULTAT NET : BENEFICE
- 132 *MARGE COMMERCIALE (MC)*
- 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

14 SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

141 *SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT*

1411 Etat

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 REGLEMENTEES ET FONDS ASSIMILES

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

16 EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES

- 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 RECUES DE L'ETAT
- 164 AVANCES RECUES ET COMPTES COURANTS BLOQUES
- 165 DEPOTS ET CAUTIONNEMENTS RECUES
 - 1651 Dépôts
 - 1652 Cautionnements
- 166 INTERETS 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 autres tiers*

17 DETTES DE LOCATION-ACQUISITION

- 172 *DETTES DE LOCATION-ACQUISITION / CREDIT-BAIL IMMOBILIER*
- 173 *DETTES DE LOCATION-ACQUISITION / CREDIT-BAIL MOBILIER*
- 174 *DETTES DE LOCATION-ACQUISITION / LOCATION-VENTE*

- 176 *INTERETS 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*

18 DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS ET COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SOCIETES EN PARTICIPATION

- 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 **INTERETS 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**

19 **PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES**

- 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 IMPOTS
- 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 de propre assureur
 - 1984 *Provisions pour démantèlement et remise en état*
 - 1985 *Provisions pour droits à réduction ou avantage en nature (Chèques cadeaux, cartes de fidélité...)*
 - 1988 *Provisions pour divers risques et charges*

CLASSE 2 : COMPTES D'ACTIF IMMOBILISE

21 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

- 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 des franchises*
 - 2188 *Divers droits et valeurs incorporels*

219 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS

2191 *Frais de développement*

2193 *Logiciels et sites 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 BATIS

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 AMENAGES
 - 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 AMENAGEMENTS DE TERRAINS EN COURS
 - 2291 Terrains agricoles et forestiers
 - 2292 Terrains nus
 - 2295 *Terrains de carrières - tréfonds*
 - 2298 Autres terrains

**23 BATIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET
AGENCEMENTS**

231 BATIMENTS 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 BATIMENTS 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, Diques

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 BATIMENTS INDUSTRIELS, AGRICOLES ET COMMERCIAUX MIS EN CONCESSION
- 238 AUTRES INSTALLATIONS ET AGENCEMENTS
- 239 *BATIMENTS AMENAGEMENTS, 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*

24 *MATERIEL, MOBILIER ET ACTIFS BIOLOGIQUES*

- 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 - immeubles de placement*
 - 2446 *Matériel et mobilier de location - acquisition*
 - 2447 Matériel et mobilier des logements du 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, AMENAGEMENTS DU MATERIEL ET DES 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 MATERIELS ET MOBILIERS*
 - 2481 Collections et œuvres d'art
 - 2488 *Divers matériels et mobiliers*

- 249 *MATERIELS 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*

**25 AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR
IMMOBILISATIONS**

- 251 AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
- 252 AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR
IMMOBILISATIONS CORPORELLES

26 TITRES DE PARTICIPATION

- 261 *TITRES DE PARTICIPATION DANS DES ENTITES SOUS
CONTROLE EXCLUSIF*
- 262 *TITRES DE PARTICIPATION DANS DES ENTITES SOUS
CONTROLE CONJOINT*
- 263 *TITRES DE PARTICIPATION DANS DES
ENTITES CONFERANT UNE INFLUENCE NOTABLE*

- 265 PARTICIPATIONS DANS DES ORGANISMES
PROFESSIONNELS
- 266 PARTS DANS DES GROUPEMENTS D'INTERET
ECONOMIQUE (G.I.E.)
- 268 AUTRES TITRES DE PARTICIPATION

27 AUTRES IMMOBLISATIONS FINANCIERES

- 271 *PRETS 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 PRETS 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 DEPOTS 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 INTERETS 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 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 BATIMENTS, 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 des 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, aménagements du matériel et des actifs biologiques*
 - 2848 Amortissements des autres matériels

29 *DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS*

291 *DEPRECIATIONS 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 *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-tréfonds*
- 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 BATIMENTS, 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 DE 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, aménagements du
matériel et des actifs biologiques*
 - 2948 *Dépréciations des autres matériels*
 - 2949 *Dépréciations de 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
entités sous contrôle exclusif*

2962 *Dépréciations des titres de participation dans des
entités sous contrôle conjoint*

2963 *Dépréciations des titres de participation dans des
entités 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 *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 GIE*

2978 *Dépréciations des créances financières diverses*

CLASSE 3 : COMPTES DE STOCKS

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 ACTIVITES ORDINAIRES
(H.A.O.)

32 MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES

321 MATIERES A

322 MATIERES B

323 FOURNITURES (A,B)

33 AUTRES APPROVISIONNEMENTS

331 MATIERES CONSOMMABLES

332 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

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 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 *ACTIFS BIOLOGIQUES*
 - 3451 *Animaux*
 - 3452 *Végétaux*

35 SERVICES EN COURS

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

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 INTERMEDIAIRES

3711 Produits intermédiaires A

3712 Produits intermédiaires B

372 PRODUITS RESIDUELS

3721 Déchets

3722 Rebut

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 DEPOT

- 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 DEPOT
 - 3871 Stock en consignment
 - 3872 Stock en dépôt
- 388 STOCK PROVENANT D'IMMOBILISATIONS MISES HORS SERVICE OU AU REBUT

39 *DEPRECIATIONS DES STOCKS ET ENCOURS DE PRODUCTION*

- 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 PRODUCTIONS 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 DEPOT

CLASSE 4 : COMPTES DE TIERS

40 FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

- 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*

41 CLIENTS ET COMPTES RATTACHES

- 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, dégrèvement 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*

42 PERSONNEL

- 421 **PERSONNEL, AVANCES ET ACOMPTE**
 - 4211 Personnel, avances
 - 4212 Personnel, acomptes
 - 4213 Frais avancés et fournitures au personnel

- 422 PERSONNEL, REMUNERATIONS DUES
- 423 PERSONNEL, OPPOSITIONS, SAISIES-ARRETS
 - 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 oeuvres sociales internes
- 425 REPRESENTANTS DU PERSONNEL
 - 4251 Délégués du personnel
 - 4252 Syndicats et Comités d'entreprises, d'Etablissement
 - 4258 Autres représentants du personnel
- 426 *PERSONNEL, PARTICIPATION AUX BENEFICES ET AU CAPITAL*
 - 4261 *Participation aux bénéfices*
 - 4264 *Participation au capital*
- 427 PERSONNEL – DEPOTS
- 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

43 ORGANISMES SOCIAUX

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 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 ETAT ET COLLECTIVITES PUBLIQUES

441 ETAT, IMPOT SUR LES BENEFICES

442 ETAT, AUTRES IMPOTS 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
 - 4334 T.V.A. facturée sur production livrée à soi-même
 - 4335 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
 - 4445 *Etat, dégrèvement T.V.A.*
 - 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, IMPOTS 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 réglementé provisionné

45 ORGANISMES INTERNATIONAUX

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

46 *APPORTEURS, ASSOCIES ET GROUPE*

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 (²), COMPTES COURANTS

4621 Principal

4626 Intérêts courus

463 ASSOCIES (²), OPERATIONS FAITES EN COMMUN ET GIE

4631 Opérations courantes

4636 Intérêts courus

465 ASSOCIES (²), DIVIDENDES A PAYER

466 GROUPE, COMPTES COURANTS

467 APPORTEURS RESTANT DÛ SUR CAPITAL APPELE

469 ENTITE, DIVIDENDES A RECEVOIR

47 *DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS*

471 DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS

4711 Débiteurs divers

4712 Crédeurs divers

4713 Obligataires

4715 Rémunérations d'administrateurs non associés

4716 Compte d'affacturage et de titrisation

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 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 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 DU 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 et HAO*
 - 47811 *Diminution des créances d'exploitation*
 - 47818 *Diminution des créances HAO*
 - 4782 *Diminution des créances financières*
 - 4783 *Augmentation des dettes d'exploitation et HAO*
 - 47831 *Augmentation des dettes d'exploitation*
 - 47838 *Augmentation des dettes HAO*
 - 4784 *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 et HAO*
 - 47911 *Augmentation des créances d'exploitation*
 - 47918 *Augmentation des créances HAO*
 - 4792 *Augmentation des créances financières*
 - 4793 *Diminution des dettes d'exploitation et HAO*
 - 47931 *Diminution des dettes d'exploitation*
 - 47938 *Diminution des dettes HAO*
 - 4794 *Diminution des dettes financières*
 - 4797 *Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie*
 - 4798 Différences compensées par couverture de change

**48 CREANCES ET DETTES HORS ACTIVITES 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 (3)*

48161 *Réserve de propriété - immobilisations incorporelles*

48162 *Réserve de propriété - immobilisations corporelles*

4817 Retenues de garantie (3)

48171 *Retenues de garantie - immobilisations incorporelles*

48172 *Retenues de garantie - immobilisations incorporelles*

4818 Factures non parvenues (3)

48181 *Factures non parvenues - immobilisations incorporelles*

48182 *Factures non parvenues - immobilisations corporelles*

482 Fournisseurs d'investissements, effets à payer

4821 *Immobilisations incorporelles*

4822 *Immobilisations corporelles*

484 Autres dettes hors activités 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*

4856 *Immobilisations financières*

4857 Retenues de garantie

4858 Factures à établir

488 AUTRES CREANCES HORS ACTIVITES ORDINAIRES
(H.A.O.)

**49 DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT
TERME (TIERS)**

490 DEPRECIATIONS 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 DEPRECIATIONS DES COMPTES ETAT ET COLLECTIVITES PUBLIQUES
- 495 DEPRECIATIONS DES COMPTES ORGANISMES INTERNATIONAUX
- 496 DEPRECIATIONS DES COMPTES ASSOCIES ET GROUPE
 - 4962 Associés, comptes courants
 - 4963 *Associés, opérations faites en commun et GIE*
 - 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
 - 4998 Sur opérations H.A.O.

CLASSE 5 : COMPTES DE TRESORERIE

50 TITRES DE PLACEMENT

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 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 l'entité 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 INTERETS 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 A ENCAISSER

- 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

52 BANQUES

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, INTERETS COURUS

5261 *Banque, intérêts courus charges à payer*

5267 *Banque, intérêts courus produits à recevoir*

53 ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES

531 CHEQUES POSTAUX

532 TRESOR

533 SOCIETES DE GESTION ET D'INTERMEDIATION
(S.G.I.)

536 ETABLISSEMENTS FINANCIERS, INTERETS COURUS

538 AUTRES ORGANISMES FINANCIERS

54 INSTRUMENTS DE TRESORERIE

- 541 OPTIONS DE TAUX D'INTERET
- 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 (4)

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 DE MONNAIES ELECTRONIQUES*

56 BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE ET D'ESCOMPTE

- 561 CREDITS DE TRESORERIE
- 564 ESCOMPTE DE CREDITS DE CAMPAGNE
- 565 ESCOMPTE DE CREDITS ORDINAIRES
- 566 BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE, INTERETS COURUS

57 CAISSE

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

58 REGIES D'AVANCES, ACCREDITIFS ET VIREMENTS INTERNES

581 REGIES D'AVANCE

582 ACCREDITIFS

585 VIREMENTS DE FONDS

588 AUTRES VIREMENTS INTERNES

59 *DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUE A COURT TERME*

590 DEPRECIATIONS 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 RISQUE A COURT TERME A
CARACTERE FINANCIER*

CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES

60 ACHATS ET VARIATIONS DE STOCKS

- 601 ACHATS DE MARCHANDISES
 - 6011 dans la Région ⁽⁵⁾
 - 6012 hors Région ⁽⁵⁾
 - 6013 *aux entités du groupe dans la Région*
 - 6014 *aux entités du groupe hors Région*
 - 6015 *frais sur achats ⁽⁶⁾*
 - 6019 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)
- 602 ACHATS DE MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES
LIEES
 - 6021 dans la Région ⁽⁵⁾
 - 6022 hors Région ⁽⁵⁾
 - 6023 *aux entités du groupe dans la Région*
 - 6024 *aux entités du groupe hors Région*
 - 6025 *frais sur achats ⁽⁶⁾*
 - 6029 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

- 603 VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES
 - 6031 Variations des stocks de marchandises
 - 6032 Variations des stocks de matières premières et fournitures liées
 - 6033 Variations des stocks d'autres approvisionnements
- 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 (°)*
 - 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 (°)*
 - 6089 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

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 EXTERIEURS

- 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*
 - 6238 *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 transport 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 EXTERIEURS

631 FRAIS BANCAIRES

- 6311 *Frais sur titres (vente, garde)*
- 6312 Frais sur effets
- 6313 Location de coffres
- 6314 *Commissions d'affacturage et de titrisation*
- 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 réglementées*
 - 6325 Frais d'actes et de contentieux
 - 6326 *Rémunérations d'affacturage et de titrisation*
 - 6327 *Rémunérations des autres prestataires de services*
 - 6328 Divers frais
- 633 FRAIS DE FORMATION DU PERSONNEL
- 634 *REDEVANCES POUR BREVETS, LICENCES, LOGICIELS, CONCESSIONS, 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 *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*

64 IMPOTS ET TAXES

- 641 IMPOTS 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 IMPOTS 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 IMPOTS ET TAXES

65 AUTRES CHARGES

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
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 DEPRECIATIONS 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 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 REMUNERATIONS 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 pensions*
 - 6687 *Majorations et pénalités sociales*
 - 6688 *Charges sociales diverses*

67 FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILEES

- 671 INTERETS 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 *INTERETS 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 *ESCOMPTE ACCORDES*
- 674 *AUTRES INTERETS*
 - 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 *ESCOMPTE 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*

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 UX PROVISIONS ET AUX DEPRECIATIONS**

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*

CLASSE 7 : COMPTES DE PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES

70 VENTES

701 VENTES DE MARCHANDISES

7011 dans la Région ⁽⁷⁾

7012 hors Région ⁽⁷⁾

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 ⁽⁷⁾

7022 hors Région ⁽⁷⁾

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 ⁽⁷⁾

7032 hors Région ⁽⁷⁾

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 ⁽⁷⁾
 - 7042 hors Région ⁽⁷⁾
 - 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 ⁽⁷⁾
 - 7052 hors Région ⁽⁷⁾
 - 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 ⁽⁷⁾
 - 7062 hors Région ⁽⁷⁾
 - 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⁽⁸⁾
 - 7073 *Locations et redevances de location - financement ⁽⁸⁾*
 - 7074 Bonis sur reprises et cessions d'emballages
 - 7075 Mise à disposition de personnel ⁽⁸⁾
 - 7076 Redevances pour brevets, logiciels, marques et droits similaires ⁽⁸⁾
 - 7077 Services exploités dans l'intérêt du personnel
 - 7078 Autres produits accessoires

71 SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

- 711 SUR PRODUITS A L'EXPORTATION
- 712 SUR PRODUITS A L'IMPORTATION
- 713 SUR PRODUITS DE PEREQUATION
- 714 *INDEMNITES 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

72 PRODUCTION IMMOBILISEE

- 721 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
- 722 IMMOBILISATIONS CORPORELLES
 - 7221 Immobilisations corporelles (hors actifs biologiques)
 - 7222 Immobilisations corporelles (actifs biologiques)

724 *PRODUCTION AUTO-CONSOMMEE*

726 IMMOBILISATIONS FINANCIERES (9)

**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 SERVICES EN COURS*

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

75 AUTRES PRODUITS

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*
- 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 ASSIMILES

- 771 *INTERETS DE PRETS 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 *ESCOMPTE OBTENUS*
- 774 *REVENUS DE PLACEMENT*
 - 7745 *Revenus des obligations*
 - 7746 *Revenus des titres de placement*
- 775 *INTERETS DANS LOYERS DE LOCATION-FINANCEMENT*
- 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 POUR RISQUES A 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*

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 FINANCIERES*

7971 pour risques et charges

7972 *des immobilisations financières*

798 REPRISES D'AMORTISSEMENTS ⁽¹⁰⁾

799 *REPRISES DE SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT*

CLASSE 8 : COMPTES DES AUTRES CHARGES ET DES AUTRES PRODUITS

81 VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS

811 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

812 IMMOBILISATIONS CORPORELLES

816 IMMOBILISATIONS FINANCIERES

82 PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS

821 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

822 IMMOBILISATIONS CORPORELLES

826 IMMOBILISATIONS FINANCIERES

83 CHARGES HORS ACTIVITES ORDINAIRES

831 CHARGES H.A.O. CONSTATEES

833 *CHARGES LIEES AUX OPERATIONS DE RESTRUCTURATION*

834 PERTES SUR CREANCES H.A.O.

835 DONS ET LIBERALITES ACCORDES

836 ABANDONS DE CREANCES CONSENTIS

837 *CHARGES LIEES AUX OPERATIONS DE LIQUIDATION*

84 PRODUITS HORS ACTIVITES ORDINAIRES

- 841 PRODUITS H.A.O CONSTATES
- 843 *PRODUITS LIES AUX OPERATIONS DE
RESTRUCTURATION*
- 844 *INDEMNITES ET SUBVENTIONS H.A.O. (entité agricole)*
- 845 DONS ET LIBERALITES 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.*

85 DOTATIONS HORS ACTIVITES ORDINAIRES

- 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.

**86 *REPRISES DE CHARGES, PROVISIONS ET DEPRECIATIONS
HAO.***

- 861 REPRISES DE PROVISIONS REGLEMENTEES
- 862 *REPRISES D'AMORTISSEMENTS H.A.O*
- 863 *REPRISES DE DEPRECIATIONS 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 LEGALE AUX BENEFICES

874 PARTICIPATION CONTRACTUELLE AUX BENEFICES

878 AUTRES PARTICIPATIONS

88 SUBVENTIONS D'EQUILIBRE

881 ETAT

884 COLLECTIVITES PUBLIQUES

886 GROUPE

888 AUTRES

89 IMPOTS SUR LE RESULTAT

891 IMPOTS 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 RAPPEL D'IMPOTS SUR RESULTATS ANTERIEURS

- 895 IMPOT MINIMUM FORFAITAIRE (I.M.F.)

- 899 DEGREVEMENTS ET ANNULATIONS D'IMPOTS SUR RESULTATS ANTERIEURS
 - 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

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 RECIPROQUES

- 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 ACCORDES

- 9051 Crédits accordés non décaissés
- 9058 Autres engagements de financement accordés

- 906 ENGAGEMENTS DE GARANTIE ACCORDES
 - 9061 Avals accordés
 - 9062 Cautions, garanties accordées
 - 9063 Hypothèques accordées
 - 9064 *Effets endossés par l'entité*
 - 9068 Autres garanties accordées
- 907 ENGAGEMENTS RECIPROQUES
 - 9071 Ventes de marchandises à terme
 - 9072 Ventes à terme de devises
 - 9073 Commandes fermes aux fournisseurs
 - 9078 Autres engagements réciproques
- 908 *AUTRES ENGAGEMENTS ACCORDES*
 - 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
ACCORDES, 905 à 908**

COMPTES DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DE GESTION (CAGE)

92 RESERVES

93 RESERVES

94 RESERVES

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

(1) Pièces, barres, lingots, louis d'or et autres métaux précieux (argent, diamant...) acquis et que l'entité a l'intention de conserver de manière durable.

(2) Le terme "associés" englobe les "actionnaires" et les "membres fondateurs ou parties prenantes de l'entité"

(3) Créer des sous comptes distinguant les immobilisations corporelles des incorporelles

(4) 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.

(5) À l'exception des achats effectués avec les entités du groupe

(6) 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

(7) À l'exclusion des ventes faites à des entités du groupe

(8) À inscrire au compte 706 si ces produits correspondent à une activité principale de l'entité

(9) En cas d'offre publique d'échange (O.P.E.) ou d'achat (O.P.A.) notamment.

(10) Cas de révision de plan d'amortissement

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Système Comptable OHADA (Plan Comptable Général) et son Guide d'application
- Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE
- Les Normes comptables internationales (IFRS) – 5^{ème} Edition – Bernard Raffournier – Editions Economica –
- Mémento Comptable 2018 – Francis Lefebvre –
- Mémento Fiscal 2018 – Francis Lefebvre –
- Mémento Comptes consolidés 2018 – Francis Lefebvre –
- Feuillelet Rapide Comptable Février 2018 Francis Lefebvre – Du résultat comptable au résultat fiscal –
- Feuillelet Rapide Comptable Avril 2018 Francis Lefebvre – Question / Réponse IFRS : doit-on comptabiliser un impôt différé au titre des coûts de démantèlement ?
- Feuillelet Rapide Comptable Mai 2017 Francis Lefebvre
- Les impôts différés – Patrick Morgenstern – Collection Pratiques d'experts – Groupe RF -
- IFRS – La Pratique 2017 – 2018 Wolters Kluwer
- RF Comptable N°455 – Dossier : Difficultés de mise en œuvre d'IFRS 16 sur les contrats de location avec les preneurs
- Note d'information technique de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) : Le Commissaire aux comptes et la continuité d'exploitation

TABLE DES MATIERES

Dédicace et remerciements.....	7
Préface	9
PREMIERE PARTIE : SYNTHESE DES NOUVEAUTES ET RECENSEMENT DE CE QUI NE CHANGE PAS.....	19
CHAPITRE PREMIER : REPERES DES NOUVEAUTES	21
CHAPITRE DEUXIEME : RECENSEMENT DE CE QUI NE CHANGE PAS	27
DEUXIEME PARTIE : PANORAMA DES NOUVEAUTES AU NIVEAU DES ETATS FINANCIERS ANNUELS PERSONNELS	31
CHAPITRE PREMIER : PRESENTATION ET FORMAT DES ETATS FINANCIERS ANNUELS PERSONNELS.....	33
Section 1.1 Bilan.....	33
Section 1.2 Compte de résultat	34
Section 1.3 Tableau des flux de trésorerie	34
1.3.1 Le tableau de trésorerie tel que préconisé par le SYSCOHADA révisé	35
A) Flux de trésorerie issus des activités opérationnelles.....	35
B) Flux de trésorerie issus des activités d'investissement.....	37
C) Flux de trésorerie issus des activités de financement.....	38
1.3.2 Le tableau de trésorerie préconisé par la norme IAS 7	39
CHAPITRE DEUXIEME : ACTIF	43
Section 2.1 Suppression des charges immobilisées.....	43
2.1.1 Rappel de la notion de charges immobilisées	43

2.1.2	Ce que prévoit le SYSCOHADA révisé.....	43
2.1.3	Existence d'un solde débiteur du compte 4751 et distribution de dividendes	46
2.1.4	Traitement fiscal	46
Section 2.2 Frais de recherche et de développement		47
2.2.1	Panorama des changements intervenus	47
2.2.2	Dépenses pour commandes de tiers ou concours à la création d'un bien corporel	52
2.2.3	Décomptabilisation des dépenses de développement.....	52
2.2.4	Traitement fiscal	53
Section 2.3 Brevets, licences, marques, logiciels, sites internet et autres droits similaires.....		54
2.3.1	Brevets	54
	A) Les brevets acquis.....	54
	B) Les brevets générés en interne	59
2.3.2	Licences.....	59
2.3.3	Droits d'exclusivité publics	60
2.3.4	Logiciels.....	61
	A) Les logiciels indissociables du matériel	61
	B) Les logiciels acquis ou fabriqués, utilisés dans un projet de développement.....	61
	C) Les logiciels autonomes (ou dissociés)	62
2.3.5	Sites internet.....	66
	A) Les sites acquis « clés en mains »	66
	B) Les sites créés par l'entité elle-même	67
2.3.6	Marques.....	70

A)	Les marques acquises	71
B)	Les marques créées en interne.....	71
2.3.7	Droit au bail et Pas de porte	71
2.3.8	Fichiers clients, notices, titres de journaux, et magazines	72
A)	Éléments acquis.....	72
B)	Éléments créés.....	73
2.3.9	Fonds commercial et fonds de commerce.....	73
A)	Définitions.....	73
B)	Comptabilisation initiale du fonds commercial.....	74
C)	Comptabilisation à la clôture de l'exercice.....	74
D)	Première application du SYSCOHADA révisé en matière de fonds commercial	75
2.3.10	Traitement fiscal	75
Section 2.4 Coût d'obtention d'un contrat.....		75
2.4.1	Conditions pour l'option d'activation des coûts d'obtention d'un contrat	76
2.4.2	Nature des coûts susceptibles d'être activés	76
2.4.3	Comptabilisation initiale	77
2.4.4	Comptabilisation à la clôture des comptes.....	78
2.4.5	Synthèse de la démarche à adopter	78
Section 2.5 Frais de prospection et d'évaluation des ressources minérales		78
2.5.1	Définitions des termes utilisés.....	79
A)	Prospection et évaluation de ressources minérales.....	79
B)	Dépenses de prospection et d'évaluation	79
C)	Actifs au titre de la prospection et de l'évaluation	79

D)	Opérations de découverte	79
E)	Gîte de carrière	79
2.5.2	Frais de prospection et évaluation des ressources minérales.....	80
A)	Champ d'application	80
B)	Composantes des dépenses au titre de la prospection et de l'évaluation	81
C)	Classement des actifs de prospection et d'évaluation	81
2.5.3	Frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert.....	85
A)	Champ d'application	85
B)	Comptabilisation en tant qu'actif des frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation	85
C)	Evaluation initiale de l'actif au titre des frais de découverte	85
D)	Evaluation ultérieure de l'actif au titre des opérations de découverte	86
2.5.4	Acquisition d'un gîte de carrière.....	87
A)	Champ d'application	87
B)	Acquisition et exploitation d'un terrain de carrière	87
C)	Les différentes phases du processus	88
D)	Redevances de fortage	89
E)	Première application du SYSCOHADA révisé concernant l'acquisition de terrains de carrières	91
2.5.5	Traitement fiscal	91
Section 2.6	Approche par composants	92
2.6.1	Grands principes	92

2.6.2	Typologie des immobilisations décomposables	93
2.6.3	Modalités de la décomposition dès l'origine.....	94
2.6.4	Impossibilité d'une décomposition à l'origine.....	95
2.6.5	Base amortissable d'un composant et valeur résiduelle ..	96
2.6.6	Renouvellement des composants.....	96
A)	Composant identifié à l'origine	96
B)	Composant non identifié à l'origine	96
C)	Durée d'amortissement du composant.....	97
2.6.7	Exemple d'application extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé.....	98
2.6.8	Traitement fiscal	100
A)	Traitement fiscal de l'immobilisation corporelle non décomposée.....	100
B)	Traitement fiscal avec l'approche par composants.....	102
2.6.9	Première application du SYSCOHADA révisé	104
Section 2.7 Frais d'inspections ou de révisions majeures, dépenses de mise en conformité, et travaux d'aménagement.....		
2.7.1	Frais d'inspection ou de révisions majeures.....	106
2.7.2	Dépenses de sécurité et d'environnement.....	108
A)	Dépenses effectuées pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement	108
B)	Autres dépenses effectuées pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement	108
2.7.3	Dépenses de mise en conformité et travaux de réaménagement	109
A)	Les dépenses de mise en conformité d'une installation ou d'un matériel existant.....	109

B)	Les dépenses d'adaptation	110
C)	Les travaux de réaménagement d'une immobilisation corporelle.....	110
2.7.4	Traitement fiscal	110
2.7.5	Première année d'application du SYSCOHADA révisé	110
Section 2.8 Constructions sur sol d'autrui et contrat de rentes viagères		112
2.8.1	Comptabilisation des constructions sur sol d'autrui	112
A)	Comptabilisation initiale chez le locataire.....	112
B)	Comptabilisation à la clôture de l'exercice.....	112
C)	Décomptabilisation ou sortie à l'expiration du bail chez le locataire du terrain	113
D)	Travaux de remise en état avant restitution des locaux ...	113
E)	Comptabilisation chez le propriétaire du terrain	113
F)	Cas spécifique de la copropriété	113
G)	Régime du bail à construction	114
H)	Cas particuliers liés à l'acquisition ou à la production d'un ensemble immobilier	114
I)	Cas spécifique d'un bien acquis en usufruit	115
J)	Exemple d'application extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé sur les constructions sur sol d'autrui.....	116
2.8.2	Comptabilisation des contrats de rentes viagères	118
A)	Définition	118
B)	Caractéristiques du contrat	118
C)	Evaluation des biens acquis.....	119
D)	Règles de comptabilisation d'un contrat de rente viagère	119
Section 2.9 Immeubles de placement		122

2.9.1	Définition	122
2.9.2	Cas particuliers des immeubles à usage mixte	124
2.9.3	Biens immobiliers loués avec fournitures de services accessoires.....	124
2.9.4	Comptabilisation et évaluation d'un immeuble de placement	126
	A) Comptabilisation et évaluation initiale.....	126
	B) Comptabilisation des dépenses ultérieures	126
	C) Evaluation à la clôture de l'exercice	127
2.9.5	Changement d'utilisation des immeubles de placement	127
2.9.6	Sortie d'un immeuble de placement	127
Section 2.10 Contrat de location		127
2.10.1	Définition d'un contrat de location.....	127
2.10.2	Contrat de location et contrat de service	129
2.10.3	Calcul du droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques liés à l'utilisation de l'actif identifié	134
2.10.4	Date de commencement d'un contrat de location	134
2.10.5	Durée de la location.....	135
2.10.6	Champ d'application des dispositions du SYSCOHADA révisé sur les contrats de location	137
2.10.7	Comptabilisation chez le preneur	139
	A) Comptabilisation des contrats de location-acquisition	139
	B) Comptabilisation des contrats de location simple	147
	C) Contrat de location portant sur un ensemble immobilier (terrain + Bâtiment)	149
2.10.8	Comptabilisation chez le bailleur.....	149
	A) Comptabilisation à l'entrée en vigueur du bail	150

B)	Comptabilisation des loyers	151
C)	Cas spécifique du bailleur fabricant ou distributeur (location-vente)	153
2.10.9	Contrat de sous-location.....	155
A)	Lorsque la sous-location est qualifiée de location- financement, le bailleur intermédiaire :.....	156
B)	Si la sous-location est qualifiée de location simple, le bailleur intermédiaire :	156
2.10.10	Cession - bail	156
A)	Lorsque l'opération s'analyse comme une vente :.....	156
B)	Lorsque l'opération s'analyse comme un financement : ..	157
2.10.11	Traitement fiscal	157
2.10.12	Première application du SYSCOHADA révisé aux contrats de location	158
Section 2.11	Dépréciation des immobilisations.....	158
2.11.1	Résumé des principes généraux	159
2.11.2	Modalités pratiques	159
A)	Notion d'indice de perte de valeur.....	159
B)	Notion de valeur actuelle d'une immobilisation	161
C)	Schéma récapitulatif de la démarche	163
D)	Particularités liées à la détermination de la valeur actuelle d'une immobilisation	163
E)	Comptabilisation des pertes de valeur concernant une immobilisation ayant fait l'objet d'une réévaluation	166
2.11.3	Traitement fiscal des dépréciations.....	167
2.11.4	Première application du SYSCOHADA révisé	168
Section 2.12	Réévaluation des bilans	169

2.12.1	Concept et champ d'application.....	170
2.12.2	Typologie.....	171
2.12.3	Règles d'évaluation.....	171
2.12.4	Date de réévaluation et date d'effet de la réévaluation	172
2.12.5	Règles de comptabilisation	172
A)	Réévaluation légale	172
B)	Réévaluation libre.....	174
2.12.6	Nature et sort de l'écart de réévaluation	176
2.12.7	Décomptabilisation des immobilisations réévaluées	176
2.12.8	Traitement fiscal	176
2.12.9	Réévaluation des bilans dans les économies hyper inflationnistes	177
A)	La problématique.....	177
B)	La notion d'hyperinflation	177
C)	Le retraitement des états financiers.....	178
D)	Gain ou perte sur la situation monétaire nette.....	179
E)	Exemple d'application	179
E)	Lorsque l'économie cesse d'être inflationniste.....	184
F)	Lorsqu'il est fait application de ces dispositions	184
Section 2.13 Contrat de concession de service public.....		184
2.13.1	Définition et champ d'application	184
2.13.2	Caractéristiques du contrat	185
2.13.3	Comptabilisation et évaluation	186
A)	Principe	186

B)	Comptabilisation de la prestation de construction accomplie par l'opérateur privé.....	186
2.13.4	Contrat de partenariat Public / Privé.....	190
A)	Définition	190
B)	Comptabilisation du contrat de partenariat public / privé.....	191
2.13.5	Exemples d'application sur les contrats de concession de service public	194
A)	Comptabilisation d'une immobilisation incorporelle en contrepartie des prestations de construction	194
B)	Illustration pratique de la comptabilisation d'un actif financier en contrepartie des prestations de construction	196
C)	Illustrations pratiques du traitement des biens de retour et des biens de remise	197
2.13.6	Première application du SYSCOHADA révisé	198
A)	Les comptes d'immobilisations mises en concession à titre gratuit par le concédant doivent être soldés.....	198
B)	Les provisions enregistrées dans le compte 1986 « Provisions pour amortissement de caducité »	199
C)	Les provisions enregistrées dans le compte 1982 « Provisions pour renouvellement des immobilisations ».....	199
Section 2.14 Portefeuille-titres		199
2.14.1	Définition des valeurs mobilières, classification des titres, et évaluation	200
A)	Titres de participation	200
B)	Titres immobilisés.....	202
C)	Titres de placement.....	203
2.14.2	Particularités du SYSCOHADA révisé sur certaines opérations concernant le portefeuille-titres	204

A)	Acquisition des obligations	204
B)	Transfert de titres d'un compte de bilan à un autre compte de bilan	205
C)	Rachat par une société de ses propres titres	205
D)	Comptabilisation des revenus	205
E)	Particularités en matière de dépréciation des titres	206
2.14.3	Décomptabilisation des titres	206
2.14.4	Traitement fiscal	207
A)	Evaluation du portefeuille-titres.....	207
B)	Traitement fiscal des dividendes	207
C)	Cession de titres	208
D)	Fiscalité des intérêts	209
E)	Synthèse des retraitements possibles	209
Section 2.15	Stocks et en-cours de production	210
2.15.1	Définition et éléments constitutifs	210
2.15.2	Evaluation des stocks à la date d'entrée	211
A)	Principes généraux.....	211
B)	Coût d'acquisition des stocks	211
C)	Coût de production.....	211
D)	Sous-activité	211
E)	Coût de la main-d'œuvre de production	212
F)	Cas des frais de stockage	212
G)	Autres valorisations du coût d'entrée des stocks.....	213
H)	Affectation du coût des stocks achetés ou produits, aux stocks existants	213

I)	Exemple de calcul d'un coût de production et de valorisation d'un stock.....	214
J)	Traitement comptable associé aux installations et matériels démontés et aux matières récupérées	215
2.15.3	Evaluation des stocks à la date d'inventaire.....	217
A)	Règles générales d'évaluation à la date d'inventaire.....	217
B)	Matières premières	218
C)	En-cours de production	220
D)	Produits intermédiaires	220
E)	Produits finis, marchandises et produits résiduels.....	220
2.15.4	Régularisations de fin d'exercice.....	221
A)	En matière de dépréciation des stocks	221
B)	L'existence d'un contrat de vente ferme peut être une exception à la constatation d'une dépréciation du stock.....	221
C)	Destruction et vol de stock	221
2.15.5	Traitement fiscal	221
A)	Coûts d'emprunt.....	221
B)	Frais de commercialisation.....	222
C)	Evénements post-clôture	222
D)	Synthèse des retraitements fiscaux.....	222
Section 2.16	Contrat de franchise.....	223
2.16.1	Définition du contrat de franchise.....	223
2.16.2	Obligations réciproques des parties	223
2.16.3	Comptabilisation du contrat de franchise	224
A)	Comptabilisation chez le franchiseur	224
B)	Comptabilisation chez le franchisé.....	224

Section 2.17 Abandons de créances, opérations d'affacturage et titrisation.....	227
2.17.1 Abandons de créances.....	227
A) Définition	227
B) Les deux types d'abandons de créances et leur traitement comptable	227
2.17.2 Opérations d'affacturage.....	229
A) Définition	229
B) Le coût de l'affacturage	229
C) Règles de comptabilisation.....	229
D) Exemple d'application d'un affacturage classique extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé	230
E) Cas de l'affacturage inversé.....	231
2.17.3 Opérations de titrisation.....	233
CHAPITRE TROISIEME : PASSIF.....	235
Section 3.1 Capitaux propres et autres fonds propres	235
3.1.1 Définition des capitaux propres.....	235
3.1.2 Définition des Autres fonds propres.....	236
3.1.3 Comptabilisation des frais d'augmentation de capital ...	237
Section 3.2 Attribution d'actions gratuites aux salariés et dirigeants	239
3.2.1 Ce que prévoit la législation.....	239
3.2.2 Personnes éligibles.....	240
3.2.3 Quantité d'actions à attribuer	240
3.2.4 Délai d'attribution.....	241
3.2.5 Procédure d'attribution d'actions gratuites	241
A) Rachat d'actions existantes	241

B)	Attribution d'actions gratuites lors d'une opération d'augmentation de capital.....	242
Section 3.3	Subventions et Aides publiques.....	244
3.3.1	Définitions.....	244
3.3.2	Les Aides publiques autres que des subventions et leur traitement comptable.....	244
A)	Apports en capital.....	244
B)	Avances.....	244
3.3.3	Subventions	249
A)	Subventions d'exploitation.....	249
B)	Subvention d'équilibre	250
C)	Subvention d'investissement.....	251
Section 3.4	Emprunt obligataire	254
3.4.1	Cadre juridique	254
3.4.2	Caractéristiques des obligations.....	255
3.4.3	Conditions de remboursement.....	256
3.4.4	Types d'emprunts obligataires.....	256
3.4.5	Comptabilisation des emprunts à l'émission.....	257
3.4.6	Traitement des charges liées à l'emprunt obligataire	257
3.4.7	Traitement comptable du service de l'emprunt.....	258
3.4.8	Exemples d'application relatifs à des emprunts ordinaires extraits du guide d'application du SYSCOHADA révisé.....	258
A)	Emprunt obligataire avec prime de remboursement (remboursement par amortissement constant).....	258
B)	Emprunt obligataire avec prime de remboursement (remboursement in fine).....	262
3.4.9	Les valeurs mobilières composées.....	265

A)	Rappel du cadre juridique.....	265
B)	Valeurs mobilières complexes donnant accès au capital ..	265
C)	Valeurs mobilières complexes donnant droit à l’attribution de titres de créances.....	269
3.4.10	Autres emprunts obligataires	270
A)	Obligations à coupons zéro	270
B)	Obligations à fenêtres.....	270
Section 3.5 Coût de démantèlement, d’enlèvement et de remise en état du site		
3.5.1	Principes généraux.....	270
3.5.2	Dégradation immédiate	271
A)	Principe de comptabilisation	271
B)	Evaluation initiale des coûts de démantèlement	272
C)	Actualisation du montant de la provision	272
D)	Variation de l’évaluation des coûts de démantèlement existants	273
E)	Prise en charge totale ou partielle par des tiers des coûts de démantèlement	274
F)	Exemples appliqués aux dégradations immédiates	275
3.5.3	Dégradation progressive.....	277
3.5.4	Aspects fiscaux.....	278
3.5.5	Décomptabilisation des coûts de démantèlement et de remise en état.....	279
A)	Cession de l’immobilisation sous-jacente.....	279
B)	Engagement des coûts.....	279
3.5.6	Première application du SYSCOHADA révisé	280
Section 3.6 Engagements de retraite et autres avantages assimilés..		
		281

3.6.1	Définition et champ d'application	282
3.6.2	Evaluation des engagements de retraite	282
A)	Principes généraux et formule de calcul	282
B)	Collecte des informations.....	285
C)	Exemple pratique de calcul d'un engagement extrait du SYSCOHADA révisé	286
D)	Fréquence des révisions des hypothèses actuarielles.....	287
E)	Mode de gestion des indemnités de départ.....	287
3.6.3	Comptabilisation des engagements de retraite	287
A)	Règles générales	287
B)	Comptabilisation des régimes couverts par des actifs	288
C)	Règles de comptabilisation des écarts actuariels.....	294
3.6.4	Modification ou réduction du régime.....	296
3.6.5	Autres avantages et indemnités	296
A)	Les autres avantages à long terme	296
B)	Les indemnités de cessation d'emploi.....	297
3.6.6	Traitement fiscal	298
3.6.7	Première application du SYSCOHADA révisé	299
Section 3.7 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels		301
3.7.1	Définitions.....	301
3.7.2	Conditions de comptabilisation d'une provision	302
3.7.3	Règles de comptabilisation des provisions	303
3.7.4	Evaluation des provisions	304
A)	Evaluation initiale	304
B)	Evaluation des provisions à la clôture de l'exercice	305

C)	Exemples relatifs à la notion d'obligation à la clôture de l'exercice	305
3.7.5	Cas particuliers de provisions	306
A)	Provisions pour restructuration.....	306
B)	Provisions pour démantèlement	308
C)	Provision pour engagements de retraite et obligations similaires	308
D)	Provisions pour amendes, pénalités ou autres coûts liés au non-respect de la législation ou aux clauses d'un contrat	308
E)	Provisions pour litiges.....	311
F)	Provisions pour garanties données au client.....	312
G)	Provisions pour garanties données aux tiers.....	313
H)	Provisions pour droits à réduction	316
I)	Provisions pour déménagement	319
J)	Provision pour contrat déficitaire.....	320
K)	Provision pour chômage technique	320
L)	Provisions réglementées.....	320
M)	Provisions non admises	321
3.7.6	Traitement fiscal	321
3.7.7	Première application du SYSCOHADA révisé	321
CHAPITRE QUATRIEME : COMPTE DE RESULTAT		323
Section 4.1 Reconnaissance des revenus dans les contrats pluri-exercices		323
4.1.1	Définition et champ d'application	323
4.1.2	Règles de comptabilisation	324
A)	Méthode à l'avancement.....	324

B)	Comptabilisation selon la méthode à l'achèvement	328
C)	Changement de méthode comptable et changement d'estimation	329
D)	Contrats déficitaires.....	330
4.1.3	Exemples d'application extraits du guide d'application du SYSCOHADA révisé	331
A)	Exemple d'un contrat bénéficiaire	331
B)	Exemple d'un contrat déficitaire	334
4.1.4	Traitement fiscal	336
4.1.5	Première application du SYSCOHADA révisé	337
Section 4.2	Reconnaissance des revenus dans les ventes composites	337
4.2.1	Exemple de deux obligations distinctes.....	337
4.2.2	Exemple d'une obligation globale.....	339
CHAPITRE CINQUIEME : ETABLISSEMENT DE SITUATIONS COMPTABLES INTERMEDIAIRES.....		
Section 5.1	Champ d'application	341
Section 5.2	Contenu des comptes intermédiaires.....	341
5.2.1	Principes généraux.....	341
5.2.2	Respect du principe de comparabilité	342
5.2.3	Importance significative.....	342
Section 5.3	Règles d'évaluation	343
5.3.1	Règle générale	343
5.3.2	Utilisation d'estimations	345
CHAPITRE SIXIEME : AUTRES THEMES TRAITES DANS LE SYSCOHADA REVISE		
		347

Section 6.1 Opérations en devises et contrats de couverture sur marchés financiers.....	347
6.1.1 Biens dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères.....	347
A) Immobilisations incorporelles et corporelles	347
B) Avances et acomptes libellés en devises et versés sur commandes d'immobilisations	347
C) Titres	348
D) Stocks	348
6.1.2 Dettes et créances libellées en devises	349
A) Inscription des valeurs d'entrée	349
B) Ajustement des dettes et des créances à l'inventaire.....	349
6.1.3 Traitement des disponibilités en devises.....	365
6.1.4 Opérations à terme fermes ou conditionnelles sur les marchés financiers.....	365
A) Principes généraux.....	365
B) Exemple extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé sur une couverture de change sur transactions futures ..	368
Section 6.2 Opérations faites pour le compte de tiers.....	372
6.2.1 Principes généraux.....	372
A) Critères de distinction entre principal et agent.....	372
B) Indicateurs de qualification	373
C) Cas pratiques	373
6.2.2 L'entité agit en tant que mandataire.....	374
A) Définition du contrat de mandat.....	374
B) Comptabilisation du contrat de mandat	374

C)	Exemple extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé.....	375
6.2.3	L'entité agit en tant que commissionnaire	377
A)	Caractéristiques générales	377
B)	Comptabilisation des opérations dans le cadre d'un contrat de commission	377
C)	Exemple extrait du guide d'application du SYSCOHADA révisé.....	378
Section 6.3	Evénements postérieurs à la clôture	379
6.3.1	Définitions.....	379
A)	Evénements postérieurs à la clôture.....	379
B)	Date de clôture de l'exercice	379
C)	Date d'arrêté des états financiers	379
D)	Date d'approbation	379
6.3.2	Typologie des événements postérieurs à la clôture	380
A)	Distinction entre événement postérieur à la clôture et information connue après la clôture	380
B)	Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice et antérieurs à la date d'arrêté des comptes avec ajustements	380
C)	Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice et antérieurs à la date d'arrêté des comptes sans ajustements.....	381
D)	Particularités liées à l'application du concept d'événements postérieurs à la clôture	382
E)	Divergences entre comptabilité et fiscalité.....	382
F)	Cas pratiques extraits du guide d'application du SYSCOHADA révisé.....	382
Section 6.4	Dispositions transitoires : première application du SYSCOHADA révisé et présentation de comptes pro-forma.....	384

6.4.1	Objectifs et principes généraux	384
6.4.2	Comptes pro-forma.....	385
Section 6.5 Fusions et opérations assimilées		388
6.5.1	Définition et principes généraux.....	388
6.5.2	Formalités de la fusion et calendrier indicatif	389
6.5.3	Règles d'évaluation des apports.....	392
A)	Principes de valorisation des apports.....	392
B)	Détermination de la valeur des apports.....	392
C)	Date d'effet de la fusion	393
D)	Apports évalués à la valeur comptable	394
E)	Apports évalués à la valeur réelle.....	394
F)	Fixation de la parité d'échange	394
6.5.4	Comptabilisation des opérations de fusion	395
A)	Principes généraux.....	395
B)	Différentes formes de fusion.....	396
C)	Relations financières entre entités avant la fusion	396
6.5.5	Comptabilisation d'un apport partiel d'actif	404
A)	Comptabilisation chez la société apporteuse.....	404
B)	Comptabilisation chez la société bénéficiaire de l'apport partiel d'actif.....	404
6.5.6	Comptabilisation des opérations de scission.....	405
A)	Dans la société scindée.....	405
B)	Dans les sociétés bénéficiaires des apports	405
Section 6.6 Liquidation de l'entité		405

6.6.1	Conséquences d'événements majeurs compromettant la continuité d'exploitation	406
A)	Cet abandon de la convention de continuité d'exploitation entraîne-t-il celui des autres conventions comptables ?.....	406
B)	Quelles sont les principales conséquences de l'établissement des comptes en valeurs liquidatives ?	406
C)	Quelles sont les principales conséquences en cas de non-établissement des comptes en valeurs liquidatives ?	408
6.6.2	Continuité d'exploitation compromise : décision des associés de mettre fin à l'activité de la société	409
A)	Définition et cadre juridique.....	409
B)	Comptabilisation de la liquidation.....	410
CHAPITRE SEPTIEME : PRESENTATION DES NOTES ANNEXES		413
Section 7.1 Justification des Notes annexes.....		413
Section 7.2 Contenu des Notes annexes		414
Section 7.3 Tracé des Notes annexes		414
Section 7.4 Remarques		417
TROISIEME PARTIE : PANORAMA DES NOUVEAUTES AU NIVEAU DES ETATS FINANCIERS ANNUELS CONSOLIDES.....		419
CHAPITRE PREMIER : NOUVEAUTES		421
Section 1.1 Synthèse des changements.....		421
Section 1.2 Résumé des points qui demeurent.....		422
CHAPITRE DEUXIEME : EXEMPTION DE CONSOLIDATION POUR LES PETITS GROUPES.....		423
Section 2.1 Détermination du montant hors taxes de chiffre d'affaires		423
Section 2.2 Périmètre de consolidation à prendre en considération.		423

CHAPITRE TROISIEME : APPROCHE BILANTIELLE DES SOURCES D'IMPOSITION DIFFEREES	427
Section 3.1 Principe	427
Section 3.2 Exceptions à la reconnaissance d'impôts différés	429
3.2.1 Impôts différés passifs	429
3.2.2 Impôts différés actifs	429
Section 3.3 Impôts différés et locations acquisitions (crédit-bail).....	431
Section 3.4 Impôts différés et coûts de démantèlement	431
CHAPITRE QUATRIEME : TRAITEMENT DES ECARTS D'ACQUISITION	437
Section 4.1 Nouveautés du SYSCOHADA révisé.....	437
Section 4.2 Exemples d'application extraits du guide d'application ..	437
CHAPITRE CINQUIEME : PREMIERE APPLICATION DU SYSCOHADA REVISE AUX COMPTES CONSOLIDES	443
QUATRIEME PARTIE : TOUR D'HORIZON DES INCIDENCES DU PLAN COMPTABLE REVISE DE L'OHADA SUR LES INDUSTRIES EXTRACTIVES	445
CHAPITRE PREMIER : PETROLE	447
Section 1.1 Définitions	447
Section 1.2 Etapes.....	449
Section 1.3 Type de contrats	449
1.3.1 Contrat de concession	450
1.3.2 Contrat d'association	450
1.3.3 Contrat de partage de production	450
1.3.4 Contrat de services	452
1.3.5 Contrat de transport.....	452
Section 1.4 Comptabilité des permis ou autorisation exclusive.....	452
Section 1.5 Comptabilisation des opérations	453

1.5.1	Phase pré-exploration.....	453
1.5.2	Phase d'exploration	453
1.5.3	Phase d'évaluation.....	454
1.5.4	Phase de développement	454
1.5.5	Phase de production.....	455
1.5.6	Phase d'abandon du champ.....	456
A)	Phase d'abandon du champ pétrolier	456
B)	Provisions pour opérations d'abandon des gisements, de protection de l'environnement et de remise en état des sites ..	456
CHAPITRE DEUXIEME : MINES		457
Section 2.1 Définitions		457
Section 2.2 Etapes.....		462
Section 2.3 Comptabilisation des opérations		463
2.3.1	Phase de pré-exploration(ou de valorisation ou de reconnaissance)	463
2.3.2	Phase d'exploration	463
2.3.3	Phase d'évaluation ou de faisabilité	464
2.3.4	Phase de développement	464
2.3.5	Phase de production.....	465
2.3.6	Phase d'abandon du champ.....	465
Section 2.4 Provision pour diversification des ressources.....		466
CHAPITRE TROISIEME : PROBLEMATIQUES COMPTABLES SPECIFIQUES		469
Section 3.1 Comptabilisation initiale des immobilisations corporelles		469
Section 3.2 Approche par composants.....		470
Section 3.3 Provision pour démantèlement		472

Section 3.4 Dépréciation des immobilisations.....	475
Section 3.5 Pièces de rechange principales et pièces de sécurité.....	478
CINQUIEME PARTIE : CONTRIBUTIONS TECHNIQUES A LA RESOLUTION DE CERTAINES DIFFICULTES COMPTABLES	481
INTRODUCTION.....	483
CHAPITRE PREMIER : IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	485
Section 1.1 Bail emphytéotique.....	485
1.1.1 La problématique.....	485
1.1.2 Les approches possibles.....	485
Section 1.2 Droit d'entrée.....	486
1.2.1 Du côté du bailleur.....	486
1.2.2 Du côté du preneur.....	487
Section 1.3 « Welcome Bonus » accordé par le bailleur à son locataire	487
Section 1.4 Comptabilisation de la somme versée en cours de bail par le preneur au bailleur.....	488
Section 1.5 Cas d'une indemnité de résiliation de bail qui est un actif pour le bailleur.....	488
Section 1.6 Droit de raccordement à un service public.....	488
CHAPITRE DEUXIEME : IMMOBILISATIONS CORPORELLES.....	491
Section 2.1 Incorporation des coûts d'emprunt (généraux et spécifiques)	491
2.1.1 Cas des emprunts spécifiques.....	491
2.1.2 Cas d'emprunts spécifiques et généraux : leur répartition dans les coûts d'emprunts à activer	491
Section 2.2 Dépenses de remise en état des locaux loués	494

Section 2.3 Valorisation et comptabilisation des actifs repris à la barre du tribunal.....	495
Section 2.4 Changement d'actionnaire et révision du plan d'amortissement.....	498
CHAPITRE TROISIEME : TITRES DE PARTICIPATION / CREANCES / STOCKS	501
Section 3.1 Incorporation au capital d'une créance décotée (position chez le titulaire de la créance).....	501
Section 3.2 Modalités de comptabilisation d'une distribution d'une prime liée au capital (chez le bénéficiaire)	504
Section 3.3 Capitaux propres négatifs d'une filiale : quelles peuvent être les obligations comptables de la société mère ?	505
Section 3.4 Dépréciation des stocks sur la seule base de leur ancienneté en stock	506
CHAPITRE QUATRIEME : PASSIFS / DETTES	509
Section 4.1 Avances conditionnées de l'Etat	509
Section 4.2 Transfert de passifs sociaux à une autre entité suite à un transfert de personnel	512
CHAPITRE CINQUIEME : REVENUS ET CHARGES.....	515
Section 5.1 Ventes de voyages produits par une agence de voyages	515
Section 5.2 Contrat de vente avec clause de « buy back ».....	516
Section 5.3 Marges arrière dans la grande distribution	516
ANNEXE : PLAN DE COMPTES SYSCOHADA REVISE	519
TABLE DES MATIERES.....	599

L'AFRIQUE

AUX ÉDITIONS L'HARMATTAN

Dernières parutions

LES CHEMINS DE LA MODERNITÉ EN AFRIQUE

Pour changer l'Afrique, changeons de paradigme

Do Nascimento José

Comment comprendre et expliquer la trajectoire post-coloniale des sociétés africaines ? Au-delà des explications doctrinales, idéologiques et surnaturelles, l'observation des faits montre que partout où l'Afrique post-coloniale trébuche, elle trébuche par défaut de modernité. Il faut entendre l'absence d'une organisation sociale basée sur les principes d'anticipation, d'efficacité, d'émancipation et de rationalité. Voici un corpus intellectuel nouveau, des grilles de lecture nouvelles permettant de penser d'une manière émancipatrice le continent.

(45.00 euros, 616 p.)

ISBN : 978-2-343-13563-2, ISBN EBOOK : 978-2-14-005271-2

LA RELANCE DE L'AFRIQUE

Nkunzumwami Emmanuel

L'Afrique est tantôt perçue avec commisération pour celles et ceux qui en attendaient un décollage économique, avec de réels progrès sociaux et une place de ses pays au milieu des grandes nations, tantôt avec une grande espérance pour celles et ceux qui croient que ses mauvais jours sont derrière nous. Ce livre vise à réconcilier les deux perceptions de l'Afrique, sur la base des analyses objectives et claires. Il présente l'état des lieux sur le continent, et propose des chantiers pour en relancer les économies.

(Coll. Études africaines, 37.00 euros, 364 p.)

ISBN : 978-2-343-13508-3, ISBN EBOOK : 978-2-14-005314-6

PATRIMOINE CULTUREL AFRICAIN

Matériau pour l'histoire, outil de développement

Fouellefak Kana Célestine Colette, Nzesse Ladislas

Préface de Denis Bienvenu Nizésété

Cet ouvrage vise à accompagner les peuples africains à s'appropriier leur histoire et leur culture. Placer le patrimoine africain au cœur de la recherche, c'est poser indubitablement la question de la mémoire et de l'héritage collectif, interroger les valeurs culturelles et impulser les créations artistiques et littéraires. Comment reconstituer l'histoire de l'Afrique à travers son patrimoine culturel ? Comment préserver les traditions culturelles africaines dans un contexte de mondialisation ?

(Harmattan Cameroun, 39.00 euros, 472 p.)

ISBN : 978-2-343-13542-7, ISBN EBOOK : 978-2-14-005312-2

DE LA REINE DE SABA À MICHELLE OBAMA

Africaines, héroïnes d'hier et d'aujourd'hui – À la lumière de l'œuvre de Cheikh Anta Diop

Ly-Tall Aoua B. - Préface de Serge Bouchard

Triplement victimes (colonisation/esclavage, idéologies d'infériorisation et domination mâle), de grandes figures féminines africaines restent méconnues. Cet ouvrage, dans la perspective de contribuer à les sortir des décombres de l'Histoire, met en relief leurs personnalités hors pair, leurs

pouvoirs spirituel, politique, économique, social, culturel et scientifique, ainsi que leurs influences sur le cours de l'histoire de leurs sociétés, et même, sur celui du monde.

(Harmattan Sénégal, 26.00 euros, 260 p.)

ISBN : 978-2-343-11163-6, ISBN EBOOK : 978-2-14-005291-0

MOBILITÉ PASTORALE ET DÉVELOPPEMENT AU SAHEL

Gaye Ibrahima Diop - Pôle Pastoralisme et Zone Sèches – Préface d'Aminata Mbengue Ndiaye

Le Sahel, espace géomorphologique en marge du désert saharien, reste encore très largement le domaine du pastoralisme. Mais il demeure encore banalement et économiquement marginalisé et sous le poids de déficits remarquables : de l'aménagement du territoire aux services publics, et à l'éducation. Que réservent à la mobilité des pasteurs et de leurs animaux les courants actuels de recomposition territoriale et de régionalisme politico-administratif ? Et que nous réserve la souplesse adaptative traditionnelle des pasteurs ?

(Harmattan Sénégal, 26.00 euros, 250 p.)

ISBN : 978-2-343-13610-3, ISBN EBOOK : 978-2-14-005277-4

LA SOCIÉTÉ SONINKÉ

Hier, aujourd'hui et demain

Cheikh Bouye Diallo Djibril

Cet essai a l'ambition de contribuer à faire connaître la société soninké, sa culture, ses valeurs, son organisation, mais aussi les problèmes, les tensions et les difficultés qu'elle connaît. Il procède à une analyse critique de certaines caractéristiques sociologiques et mentales de cette communauté millénaire.

(Coll. Études africaines, 20.50 euros, 200 p.)

ISBN : 978-2-343-13262-4, ISBN EBOOK : 978-2-14-005310-8

L'ÉMERGENCE ÉCONOMIQUE DANS LES PAYS DE L'AFRIQUE SUBSAHARIENNE

Comment y parvenir ?

N'Gakosso Antoine

Plusieurs pays de l'Afrique subsaharienne ont décrété l'atteinte de leur émergence économique à un horizon précis. Or l'émergence ne se décrète pas - c'est un processus qui se construit. Quelle marche un pays candidat à l'émergence se doit-il de suivre ? Pour y parvenir, le pays devra d'abord être pré-émergent, statut dont le livre met en exergue les critères. Une grille d'évaluation y est également proposée.

(Coll. Études africaines, 14.50 euros, 130 p.)

ISBN : 978-2-343-12737-8, ISBN EBOOK : 978-2-14-004975-0

TU SERAS DOCTEUR.E MON ENFANT !

Expériences et postures de recherche des thésards africains

African PhD Student's Experience and Research Perspectives

Sous la direction de Kojoue Larissa

L'économie mondiale du savoir auquel l'Afrique devrait contribuer passe nécessairement par le renforcement de la formation doctorale et le soutien à la recherche. Les étudiants africains s'engagent la plupart du temps dans une thèse sans repères, sans date butoir, sans bibliothèque, sans financements, sans ordinateurs, sans un encadrement effectif et surtout sans autres moyens que la volonté d'y arriver. Concrètement, comment rédige-t-on une thèse de doctorat en Afrique aujourd'hui ? Comment devient-on docteur(e) en sciences sociales à Yaoundé, à Ouagadougou, à Dakar ?

(Coll. Études africaines, 29.00 euros, 278 p.)

ISBN : 978-2-343-12964-8, ISBN EBOOK : 978-2-14-005367-2

LA DÉCOLONISATION ÉCONOMIQUE DE L'AFRIQUE NOIRE FRANÇAISE

Par l'émergence des entreprises nationales et compétitives

Nouafo Joubert

Plus d'un demi-siècle après avoir conquis leurs indépendances, les habitants des États de l'Afrique noire française croupissent toujours dans la pauvreté et la misère. Cette situation résulte du fait

que l'ancienne métropole, en leur délaissant le champ politique, a conservé le pouvoir économique grâce à des artifices savants qu'elle a mis en place. Certains pères de l'indépendance avaient compris, avec lucidité, que sans indépendance économique, l'indépendance politique n'est qu'un vain mot.

(Coll. Études africaines, 27.00 euros, 270 p.)

ISBN : 978-2-343-13171-9, ISBN EBOOK : 978-2-14-005206-4

DE LA DIALECTIQUE DÉMOCRATIE / DÉVELOPPEMENT EN AFRIQUE

Contribution au forum de Delphes

Tété-Adjalogo Têtèvi Godwin - Préface de Bemba B. Nabouréma

S'il est exact que «sans théorie révolutionnaire, pas de mouvement révolutionnaire», il est également vrai que cette théorie doit être périodiquement revisitée, reformulée d'une autre façon, sous d'autres angles, avec d'autres termes. C'est dans cet esprit que l'auteur a choisi d'écrire le présent ouvrage - enrichi par les travaux d'un forum tenu à Delphes en 1994 - dans l'espoir que ce pensum trouvera son utilité chez la jeunesse africaine, à la recherche de sa voie...

(15.50 euros, 144 p.)

ISBN : 978-2-343-13247-1, ISBN EBOOK : 978-2-14-005064-0

LE DÉVELOPPEMENT TOURISTIQUE EN AFRIQUE CENTRALE

Une région aux marges du tourisme

Ngar-Odjilo Marabé - Préface de Philippe Bachimon

Cet ouvrage traite du caractère inégal et paradoxal du développement du tourisme perçu, d'une part, comme un véritable instrument de développement par un grand nombre d'institutions internationales. D'autre part, le potentiel du tourisme est très peu exploré par plusieurs pays africains, notamment ceux de l'Afrique centrale. Le changement de paradigme à travers le choix de la diversification des économies africaines, une urgence pour ces pays, donnera-t-il une place au tourisme ?

(Coll. Études africaines, 28.00 euros, 280 p.)

ISBN : 978-2-343-12741-5, ISBN EBOOK : 978-2-14-005100-5

BERGERS DE LUMIÈRE

Voyage au pays des Peuls

Mariotti Jean-Michel - Préface de Tierno Monénembo

«On dit que les Peuls sont les Juifs de l'Afrique» (Tierno Monénembo). En se laissant guider par leurs troupeaux jusqu'aux rives du fleuve Niger, les Peuls firent le choix de la liberté. Ils ne revendiquèrent pas une terre promise mais s'intégrèrent dans les pays traversés. En suivant ces étranges «bergers de lumière» au cours de leur longue histoire, le lecteur découvrira un aspect souvent méconnu de leur culture.

(Sépie, 24.00 euros, 136 p.)

ISBN : 979-10-334-0127-8, ISBN EBOOK : 978-2-14-005213-2

LES SYSTÈMES DE NUMÉROTATION PARLÉE EN AFRIQUE DE L'OUEST

Modes de dénombrement et imaginaire social

Kane Abdoulaye Elimane

Cet ouvrage consacré aux systèmes de numérotation parlée des groupes ouest-atlantique et mande s'inscrit dans la lignée d'une réflexion philosophique sur l'histoire des sciences et techniques. S'intéressant aux systèmes de numérotation parlée dans les langues africaines, il se situe au carrefour de la linguistique africaine, de l'anthropologie, de l'histoire des peuples d'Afrique et de leurs conceptions et usages de l'idée de nombre.

(Coll. Oralités, 36.00 euros, 358 p.)

ISBN : 978-2-343-13246-4, ISBN EBOOK : 978-2-14-004984-2

MANUEL DE PHONOLOGIE DES LANGUES BANTOUES DU CONGO

Kouarata Guy Noël

Ce manuel est un outil pédagogique visant à initier les étudiants en linguistique à la phonologie des langues bantoues du Congo. Il traite de l'identification des phonèmes, de leur classement, de

leurs traits distinctifs, de leur combinaison et de tous les phénomènes phoniques observés dans la variation des formes dans ces langues. Le livre est constitué de plusieurs leçons, appuyées par 29 exercices pratiques permettant aux apprenants de s'exercer le plus possible.

(Coll. *Études africaines*, 12.00 euros, 86 p.)

ISBN : 978-2-343-09690-2, ISBN EBOOK : 978-2-14-005010-7

PEUPLES AFRICAINS, PRENONS EN MAIN NOTRE DESTIN !

Tété-Adjalogo Tétévi Godwin

Presque soixante ans après leurs «indépendances», les peuples africains sont souvent instrumentalisés, manipulés par des puissances ex-colonisatrices et maintenus en fin de course au développement de l'humanité. C'est la raison pour laquelle l'auteur interpelle solennellement lesdits peuples africains, afin qu'ils se prennent en charge, qu'ils prennent en main leur destin.

(22.00 euros, 214 p.)

ISBN : 978-2-343-12676-0, ISBN EBOOK : 978-2-14-004756-5

OSER POUR L'AFRIQUE

Malion Chantal

De son Afrique, l'auteure n'a pas le regard distant des parvenus, mais le questionnement des impliqués : pour que l'Afrique vive, est-il encore temps de dormir ? D'où viendra la sagesse qui donnera une espérance et un avenir au continent ? Chantal Malion prône pour cela l'éveil des consciences et une prise de recul, afin de bâtir les bonnes stratégies en tenant compte des besoins de la société du pays auquel on appartient.

(Coll. *Théologie et Vie politique de la terre*, 18.50 euros, 176 p.)

ISBN : 978-2-343-12525-1, ISBN EBOOK : 978-2-14-004919-4

LA DIASPORA AFRICAINE

Un apport pour le développement des États

Peya Michel Innocent

Dans le champ migratoire international, la mobilité des flux des personnes en provenance du Sud vers le Nord constitue une source de frictions et d'inquiétudes multiples, tant pour les pays du Nord que ceux du Sud. Cependant, une fois installés dans le pays d'accueil, les membres de la diaspora renouent les liens avec le pays d'origine. Ces formes de solidarité se transforment en une réelle « solidarité de développement », qui est devenue un enjeu à l'échelle mondiale.

(27.00 euros, 268 p.)

ISBN : 978-2-343-12885-6, ISBN EBOOK : 978-2-14-004724-4

PEUPLES NOIRS, NOMS BLANCS

Doucourey Bantigi

Généralement le nom des Noirs ne reflète pas leur culture. Un nom doit caractériser le patrimoine culturel d'un peuple : africain, juif, arabe ou hispanique... Ce recueil se propose de servir d'éveil de la connaissance des Noirs à adopter des noms authentiques, à être fiers de leur culture et de leur héritage au lieu d'afficher une attitude d'ignorance, de rejet ou même de honte.

(Harmattan Sénégal, 12.50 euros, 106 p.)

ISBN : 978-2-343-12935-8, ISBN EBOOK : 978-2-14-004862-3

LA POLITIQUE AFRICAINE DE LA FRANCE : ENTRE RUPTURE ET CONTINUITÉ

Sarr Dieynaba - Préface de Alioune Sall

Cet ouvrage analyse la politique africaine de la France, plus connue sous l'expression «Françafrique». À travers un langage clair et précis, l'auteur permet de comprendre la genèse de ladite politique datant des années 60, de mieux appréhender son évolution à travers des péripéties saisissantes, et d'en saisir la subtilité et les mutations.

(Harmattan Sénégal, 27.00 euros, 264 p.)

ISBN : 978-2-343-12875-7, ISBN EBOOK : 978-2-14-004679-7

STRUCTURES ÉDITORIALES DU GROUPE L'HARMATTAN

L'HARMATTAN ITALIE
Via degli Artisti, 15
10124 Torino
harmattan.italia@gmail.com

L'HARMATTAN HONGRIE
Kossuth l. u. 14-16.
1053 Budapest
harmattan@harmattan.hu

L'HARMATTAN SÉNÉGAL
10 VDN en face Mermoz
BP 45034 Dakar-Fann
senharmattan@gmail.com

L'HARMATTAN MALI
Sirakoro-Meguetana V31
Bamako
syllaka@yahoo.fr

L'HARMATTAN CAMEROUN
TSINGA/FECAFOOT
BP 11486 Yaoundé
inkoukam@gmail.com

L'HARMATTAN TOGO
Djidjole – Lomé
Maison Amela
face EPP BATOME
ddamela@aol.com

L'HARMATTAN BURKINA FASO
Achille Somé – tengnule@hotmail.fr

L'HARMATTAN GUINÉE
Almamya, rue KA 028 OKB Agency
BP 3470 Conakry
harmattanguinee@yahoo.fr

L'HARMATTAN CÔTE D'IVOIRE
Résidence Karl – Cité des Arts
Abidjan-Cocody
03 BP 1588 Abidjan
espace_harmattan.ci@hotmail.fr

L'HARMATTAN RDC
185, avenue Nyangwe
Commune de Lingwala – Kinshasa
matangilamusadila@yahoo.fr

L'HARMATTAN ALGÉRIE
22, rue Moulay-Mohamed
31000 Oran
info2@harmattan-algerie.com

L'HARMATTAN CONGO
67, boulevard Denis-Sassou-N'Guesso
BP 2874 Brazzaville
harmattan.congo@yahoo.fr

L'HARMATTAN MAROC
5, rue Ferrane-Kouicha, Talaâ-Elkbira
Chrableyine, Fès-Médine
30000 Fès
harmattan.maroc@gmail.com

NOS LIBRAIRIES EN FRANCE

LIBRAIRIE INTERNATIONALE
16, rue des Écoles – 75005 Paris
librairie.internationale@harmattan.fr
01 40 46 79 11
www.librairieharmattan.com

LIB. SCIENCES HUMAINES & HISTOIRE
21, rue des Écoles – 75005 Paris
librairie.sh@harmattan.fr
01 46 34 13 71
www.librairieharmattansh.com

LIBRAIRIE L'ESPACE HARMATTAN
21 bis, rue des Écoles – 75005 Paris
librairie.espace@harmattan.fr
01 43 29 49 42

LIB. MÉDITERRANÉE & MOYEN-ORIENT
7, rue des Carmes – 75005 Paris
librairie.mediterranee@harmattan.fr
01 43 29 71 15

LIBRAIRIE LE LUCERNAIRE
53, rue Notre-Dame-des-Champs – 75006 Paris
librairie@lucernaire.fr
01 42 22 67 13

Les nouveautés du plan comptable révisé de l'OHADA (SYSCOHADA révisé)

Le présent ouvrage recense les nouveautés majeures introduites dans le Plan Comptable révisé de l'OHADA (SYSCOHADA révisé) applicable depuis le 1er janvier 2018 à la plupart des entités opérant dans les dix-sept Etats parties au traité de l'OHADA. Comprenant de nombreux exemples et la nature des retraitements fiscaux à opérer, cet ouvrage se veut avant tout pratique, pour les professionnels du chiffre et du droit, les enseignants et les étudiants. Une des parties de l'ouvrage est consacrée à l'incidence du nouveau référentiel comptable sur les industries extractives et la dernière partie apporte des solutions techniques à des problématiques qui se posent lors du traitement comptable de certaines opérations dans l'espace OHADA.



Paul Marc Loé-Mié est diplômé en sciences économiques, en gestion des entreprises, et en comptabilité. Il a exercé en tant qu'auditeur financier et comptable au sein d'EY Côte d'Ivoire où il a été en charge de l'audit de grands comptes, de la gestion des consultations techniques, et de l'organisation des formations techniques, en particulier sur les référentiels SYSCOA et SYSCOHADA. Il a ensuite rejoint à Paris la direction qualité et risques de Deloitte Afrique francophone en qualité de référent technique, et également en charge du contrôle qualité des cabinets et des dossiers d'audit et de la formation. Il a dans ce cadre récemment initié les plans de formation de la firme sur le SYSCOHADA révisé. Il est actuellement consultant indépendant.



Nouhou Tari est Expert-comptable diplômé de l'Etat français après un cursus au CNAM de Paris. Il est Président de l'Ordre des Experts-comptables et Comptables agréés du Niger, ancien Président du Conseil Permanent de la Profession Comptable (CPPC) de l'UEMOA, membre de la Commission Régionale pour la Formation des Experts Comptables et Financiers (CREFEFC) de l'UEMOA, membre de la Commission de Normalisation Comptable (CNC) de l'OHADA et formateur auprès du Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG) à Dakar et de l'Institut National Polytechnique Houphouët Boigny (INPHB) à Yamoussoukro pour le cycle d'Expertise comptable de l'UEMOA. Avec plus de 35 ans d'expérience, il dirige un cabinet d'audit et de conseil au Niger depuis 1991. Il est Chevalier de l'Ordre du Mérite de la République du Niger.

Etudes africaines

Série Droit



