



SERVICES & CONSULTING

1

SEMINAIRE DE FORMATION SUR LE SYSCOHADA REVISE

MANSEL HÔTEL

Du 11 au 13 Décembre 2017

Animé par **NGAN Jean**

Expert-Comptable Diplômé

Membre de l'ONECCA



CONTENU DE LA FORMATION

MODULE I: PRESENTATION DU SYSCOHADA REVISE

MODULE II: STRUCTURE DES ETATS FINANCIERS ET
DEFINITION DES PRINCIPAUX POSTES

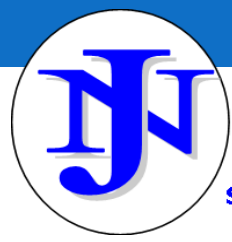
MODULE III: REGLES D'EVALUATION ET DE
COMPTABILISATION DES ELEMENTS DES
ETATS FINANCIERS



CONTENU DE LA FORMATION

MODULE IV: INNOVATIONS ET AMELIORATIONS DES
TRAITEMENTS COMPTABLES

MODULE V: PREMIERE APPLICATION DU SYSCOHADA
REVISE



MODULE I: PRESENTATION DU SYSCOHADA REVISE



MODULE I: SOMMAIRE

- I. OBJECTIFS DU SYSCOHADA REVISE
- II. CHAMP D'APPLICATION
- III. COMPOSANTES
- IV. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

I. OBJECTIFS DU SYSCOHADA REVISE

□ OBJECTIF GENERAL

Arrimage du SYSCOHADA révisé vers les normes comptables internationales (normes IFRS)

□ OBJECTIFS SPECIFIQUES

- Conformer les données comptables du SYSCOHADA à l'environnement international de l'information financière en direction des investisseurs
- Résoudre « **l'équation d'économie monde** » avec le référentiel comptable international

I. OBJECTIFS DU SYSCOHADA REVISE

- En lien avec les objectifs ci-avant, le SYSCOHADA révisé présente de nombreux points de convergence avec les normes IFRS.
- Cependant, il existe encore des points de divergence qui ne permettent pas d'assimiler le SYSCOHADA révisé aux normes IFRS.
- Les principales convergences et divergences entre le SYSCOHADA révisé et les normes IFRS sont présentées ci-après

I. OBJECTIFS DU SYSCOHADA REVISE

IFRS

SYSCOHADA REVISE

1. BASE D'EVALUATION

Utilisation du coût historique, mais les actifs incorporels, corporels, immeuble de placement et autres actifs financiers peuvent être évalués à la juste valeur

Évaluation et présentation des éléments figurant dans les états financiers suivant la convention du coût historique, prudence, régularité et transparence, correspondance bilan de clôture, bilan d'ouverture et importance significative

I. OBJECTIFS DU SYSCOHADA REVISE

| IFRS | SYSCOHADA REVISE |
|---|---|
| 2. PRESENTATION HONNÊTE ET SINCERE | |
| Dans les cas extrêmes, les entités peuvent outrepasser les normes, car l'essentiel est de donner une présentation sincère | Priorité à l'image fidèle et pertinente |

I. OBJECTIFS DU SYSCOHADA REVISE

IFRS

SYSCOHADA REVISE

3. PRESENTATION HONNÊTE ET SINCERE

La monnaie fonctionnelle est la monnaie de présentation de l'environnement économique de l'entité, considérant qu'il y a une hiérarchie spécifique et déterminante. Les entités peuvent présenter les états financiers dans une devise différente.

Similaire aux IFRS sans pour autant considérer une hiérarchie spécifique d'indicateurs dans la détermination de la devise fonctionnelle

I. OBJECTIFS DU SYSCOHADA REVISE

| IFRS | SYSCOHADA REVISE |
|---|--------------------|
| 4. CONSTITUTION DES ETATS FINANCIERS | |
| Deux années de présentation pour les états financiers. Les méthodes comptables et les annexes sont détaillées et explicites pour une meilleure compréhension des états financiers | Similaire aux IFRS |

I. OBJECTIFS DU SYSCOHADA REVISE

| IFRS | SYSCOHADA REVISE |
|---|---|
| 5. BILAN | |
| <p>Aucun format particulier prescrit, séparation entre actifs courants , non courants et dettes. Présentation de la liquidité des actifs et passifs est préférable à la distinction courant/non courant seulement quand elle fournit une information plus précise et pertinente, spécialement pour les états financiers. Certains actifs et passifs doivent être présentés dans le bilan.</p> | <p>Présentation sous forme actif (actif immobilisé, actif circulant d'exploitation HAO et actif d'exploitation, trésorerie actif, ECA); passif (capitaux propres et ressources assimilées, passif circulant d'exploitation HAO, passif circulant HAO, trésorerie passif et ECP)</p> |

I. OBJECTIFS DU SYSCOHADA REVISE

| IFRS | SYSCOHADA REVISE |
|--|---|
| 6. COMPTE DE RESULTAT | |
| Aucun format n'est prescrit bien que les dépenses peuvent être présentées selon 2 formats: par fonction ou par nature. Certains éléments peuvent être présentés séparément | Analyse par nature des charges et des produits. Distinction activités ordinaires/hors activité ordinaires. Mise en évidence des soldes intermédiaires de gestion. |

I. OBJECTIFS DU SYSCOHADA REVISE

| IFRS | SYSCOHADA REVISE |
|---|--|
| 7. TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE | |
| <p>Rubriques standards, mais application limitée sur les contenus. Possibilité d'utiliser la méthode directe et indirecte</p> | <p>Repose sur le découpage de la vie de l'entité en trois grandes fonctions: activités opérationnelles, activités d'investissement et activité de financement. Il fait apparaître la contribution de chaque type d'activité à la variation globale de la trésorerie de l'entité.</p> |

II. CHAMP D'APPLICATION

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

- Les entités soumises aux dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit commercial général et de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE ;
- Les entités soumises aux dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés coopératives ;

II. CHAMP D'APPLICATION

- Les entités publiques, parapubliques ou d'économie mixte ;
- Et, plus généralement, les entités produisant des biens et des services marchands ou non marchands, dans la mesure où elles exercent, dans un but lucratif ou non, des activités économiques à titre principal ou accessoire qui se fondent sur des actes répétitifs, à l'exception de celles soumises aux règles de la comptabilité publique.

(Cf. Cadre Conceptuel du SYSCOHADA révisé)

II. CHAMP D'APPLICATION

- Les entités à but non lucratif qui ne réalisent pas d'activités économiques qui peuvent être considérées comme « des affaires » ne sont pas assujetties au SYSCOHADA révisé.
- Il en est de même des entités qui sont assujettis à des plans comptables spécifiques à leur secteur d'activité.

(Cf. cadre conceptuel du SYSCOHADA révisé)

II. CHAMP D'APPLICATION

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

II. CHAMP D'APPLICATION

Ces entités sont considérées comme des entités d'intérêt public (EIP). Il s'agit notamment:

- ✓ Des sociétés cotées ;
- ✓ Des établissements de crédit ;
- ✓ Des compagnies d'assurance et de réassurance ;

II. CHAMP D'APPLICATION

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

II. CHAMP D'APPLICATION

- L'obligation de déposer les états financiers établis en normes IFRS en sus des états financiers de synthèses SYSCOHADA ne s'applique pas EIP qui sont assujettis à des plans comptables spécifiques à leur secteur d'activité.
- Par contre, les entités désignées par les Etats parties comme entités d'intérêt public peuvent, si elles ne sont pas cotées en bourse, ou si elles ne sollicitent des financements dans le cadre d'un appel public à l'épargne, établir et présenter sur option, des états financiers selon les normes IFRS en sus de ceux établis et présentés selon le Système comptable OHADA.

II. CHAMP D'APPLICATION

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

III. COMPOSANTES DU SYSCOHADA REVISE

Le SYSCOHADA révisé comprend 2 composantes:

- Le Système Minimal de Trésorerie (SMT) pour les entités dont le chiffre d'affaires hors taxes annuel est inférieur aux seuils ci-après:
 - ✓ Soixante (60) millions de F CFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie, pour les entités de négoce ;

III. COMPOSANTES DU SYSCOHADA REVISE

- ✓ Quarante (40) millions de F CFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie, pour les entités artisanales et assimilées ;
- ✓ Trente (30) millions de F CFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie, pour les entités de services.

III. COMPOSANTES DU SYSCOHADA REVISE

- Le Système normal pour les entreprises qui dépassent les seuils précédemment définis.
- Le Système normal repose sur le postulat de la comptabilité d'engagement.
- Lorsque la comptabilité est tenue suivant ce système, elle renseigne les utilisateurs, non seulement sur les transactions passées ayant entraîné des flux de trésorerie, mais également sur des obligations et autres événements entraînant des encaissements et des paiements futurs.

III. COMPOSANTES DU SYSCOHADA REVISE

- Le Système minimal de trésorerie repose sur l'établissement d'un état des recettes et des dépenses dégageant le résultat de l'exercice (recette nette ou perte nette), dressé à partir d'une comptabilité de trésorerie que doivent tenir les entités relevant de ce système.

III. COMPOSANTES DU SYSCOHADA REVISE

Dans le SMT, la fiabilité de la comptabilisation des opérations de trésorerie au cours de l'exercice est basée sur :

- l'existence d'un journal unique de trésorerie;
- l'existence d'un journal de suivi des créances impayées et un journal de suivi des dettes à payer ;
- la conservation des pièces justificatives des enregistrements au journal.

III. COMPOSANTES DU SYSCOHADA REVISE

En fin d'exercice, le responsable de l'entité doit procéder à un inventaire extra-comptable de chacun des quatre éléments suivants :

- ✓ Le montant des créances et des dettes d'exploitation, dans le cas où les ventes et les achats ne sont pas totalement réglés ;
- ✓ Le montant des stocks (produits finis, matières premières, consommables...) et des travaux en cours ;

III. COMPOSANTES DU SYSCOHADA REVISE

- ✓ le montant des immobilisations acquises ou cédées au cours de l'exercice ;
- ✓ le montant des emprunts souscrits ou remboursés au cours de l'exercice.

Les entités possédant des immobilisations doivent tenir un registre des immobilisations. Chaque immobilisation doit faire l'objet d'un tableau d'amortissement basé le mode linéaire sans prorata temporis.

III. COMPOSANTES DU SYSCOHADA REVISE

- Les entités assujetties au SMT peuvent opter pour le Système normal.
- Dans la suite de notre exposé, et sauf indication contraire, nos développements porteront exclusivement sur le Système normal.

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

Pour garantir la qualité et la compréhension de l'information le SYSCOHADA révisé repose sur des postulats et conventions communément appelés principes comptables. Ces postulats et conventions sont:

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

- ✓ **Le postulat de l'entité** suivant lequel, l'entité est considérée comme étant une personne morale ou un groupe autonome et distinct de ses propriétaires et de ses partenaires économiques. En conséquence, ce sont les transactions de l'entité et non celles des propriétaires qui sont prises en compte dans les états financiers de l'entité.

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

- ✓ **Le Postulat de la comptabilité d'engagement ou d'exercice** selon lequel, les transactions et autres événements sont pris en compte dès que ces transactions ou événements se produisent et non pas au moment des encaissements ou paiements

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

✓ Le postulat de la spécialisation des exercices

D'après ce postulat, il faut rattacher à chaque exercice tous les produits et les charges qui le concernent (nés de l'activité de cet exercice), et ceux-là seulement.

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

✓ **Le postulat de la permanence des méthodes**

Ce postulat exige, que les mêmes méthodes de prise en compte, de mesure et de présentation soient utilisées par l'entité d'une période à l'autre.

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

Les changements de méthodes peuvent résulter:

- Des changements de méthodes comptables;
- Des changements d'estimation et de modalités d'application;
- Des changements d'options fiscales;
- De correction d'erreurs.

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

1) **Changement de méthodes comptables**

Un changement de méthodes comptables résulte :

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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

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 :

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

- Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospective.
- L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau » dès l'ouverture de l'exercice sauf :

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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



III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

- Tel est le cas si le changement de méthode a pour impact une diminution des capitaux propres.
- Il s'agit là d'une première exception à la convention de correspondance « bilan de clôture-bilan d'ouverture ».

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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

La procédure d'estimation repose sur des jugements fondés sur les dernières informations fiables fournies. Elles sont notamment relatives :

- Aux créances douteuses
- Aux durées d'amortissement
- A l'obsolescence du stock.

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

3) Changements d'options fiscales

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

4) Corrections d'erreurs

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

- Erreurs de calcul ;
- Erreurs dans l'application des méthodes comptables ;
- Négligences, mauvaises interprétation des faits ;
- Adoption d'une méthode comptable non admise.

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

- Des erreurs commises dans la comptabilité au cours de l'exercice et découverte au cours du même exercice doivent être corrigées avant l'arrêté des comptes. Dans ce cas, toute correction d'erreur s'effectuera exclusivement par inscription en négatif des éléments erronés ; l'enregistrement exact sera ensuite opéré (article 20 du droit comptable).

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

- Toute correction d'erreur découverte sur l'exercice en cours et commise sur les exercices antérieurs, doit faire l'objet d'*une information dans les Notes annexes*.
- La correction d'***une erreur significative*** commise au cours d'un exercice antérieur doit être opérée par ajustement des capitaux propres d'ouverture (diminution ou augmentation du report à nouveau).

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

- Il s'agit là de la seconde exception de la convention de correspondance « bilan de clôture-bilan d'ouverture », avec celle résultant du changement de méthode ayant un impact fort significatif sur les états financiers.
- Par contre, la correction d'***une erreur non significative*** commise au cours d'un exercice antérieur doit être effectué directement dans les comptes de bilan ou de gestion de l'exercice en cours.

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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

- Inscription à l'actif du bilan (comme si l'entité en était propriétaire) des biens détenus avec clause de « **réserve de propriété** » ;

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

- Inscription à l'actif du bilan du locataire des biens utilisés dans le cadre d'un contrat de location acquisition (côté preneur) et d'une créance de location financement (côté bailleur). Ces dispositions sont limitées aux contrats de **crédit-bail, de location-vente ou tout autre contrat de location assortie d'une option d'achat dont le preneur est raisonnablement certain d'exercer** ;
- Inscription à l'actif du bilan des **effets remis à l'escompte** et non encore échus ou honorés ;

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

- Inscription dans les « charges de personnel » **du personnel** facturé par d'autres entités.

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

- Inscription au passif, en contrepartie des valeurs d'actif, de comptes de dettes financières spécifiques (crédit-bail et location-vente, réserve de propriété...), de dettes de trésorerie (crédits d'escompte...) ;

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

- Inscription dans les charges et les produits des éléments correspondants : dotations aux amortissements, charges financières (crédit-bail, location-vente), charges de personnel (personnel intérimaire).

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

✓ Convention du coût historique

La convention du coût historique consiste à comptabiliser les opérations sur la base de la valeur nominale de la monnaie sans tenir compte des éventuelles variations de son pouvoir d'achat.

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

Le Système comptable OHADA précise la technique de réévaluation qui porte exclusivement sur les immobilisations corporelles et financières. Le calcul des valeurs réévaluées peut se fonder :

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

✓ Convention de prudence

Cette convention repose sur l'appréciation raisonnable des faits dans des conditions d'incertitude afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'entité.

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

✓ Convention de régularité et transparence

Cette convention implique:

- La conformité aux règles et procédures du Système comptable OHADA, au plan comptable et à sa terminologie, à ses présentations d'états financiers (notion de régularité)...;

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

✓ **Convention de la correspondance bilan de clôture – bilan d'ouverture**

Cette convention, classique mais d'application délicate, est rappelée à l'article 34 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière. D'après elle, l'on ne peut imputer directement sur les capitaux propres (à l'ouverture de l'exercice, donc à la clôture de l'exercice précédent) :

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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

Ces corrections doivent transiter par le compte de résultat du nouvel exercice. Toutefois, il a été considéré dans le cadre du SYSCOHADA révisé, qu'il n'existait que deux cas d'imputation possible directement sur les capitaux propres, sans « passer » par le compte de résultat :

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

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

III. PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

✓ Convention de l'importance significative

D'après cette convention, toute information de nature comptable et financière, qu'elle soit d'origine économique ou juridique, susceptible d'influencer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité, doit être présentée dans les notes annexes.

MERCI DE VOTRE
ATTENTION



MODULE II: STRUCTURE DES ETATS FINANCIERS

SOMMAIRE

- I. REGLES GENERALES DE PRESENTATION**
- II. PRESENTATION DU BILAN**
- III. PRESENTATION DU COMPTE DE RESULTAT**
- IV. PRESENTATION DU TABLEAU DE FLUX DE
TRESORERIE**
- V. PRESENTATION DES NOTES ANNEXES**

I. REGLES GENERALES DE PRESENTATION

Les états financiers du Système normal sont constitués:

- Du bilan;
- Du compte de résultat;
- Du tableau de flux de trésorerie;
- Et des notes annexes.

I. REGLES GENERALES DE PRESENTATION

Ceux du Système Minimal de Trésorerie comprennent:

- Le bilan;
- Le compte de résultat;
- Et les notes annexes.

I. REGLES GENERALES DE PRESENTATION

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

I. REGLES GENERALES DE PRESENTATION

- Les états financiers doivent mettre en évidence toute information financière pertinente.
- Une information financière est pertinente lorsqu'elle est susceptible d'avoir une influence sur le jugement que leurs destinataires peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre.

I. REGLES GENERALES DE PRESENTATION

Une meilleure fiabilité des états financiers résulte :

- De la stricte application des principes comptables affirmés, notamment ceux de transparence, de non-compensation et de régularité, obligation rappelée à l'article 34 de l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entités.
- De la publicité des comptes annuels.

I. REGLES GENERALES DE PRESENTATION

Les états financiers doivent comporter obligatoirement les mentions suivantes :

- Le nom de l'entité, et tout autre moyen d'identification ;
- La date d'arrêté et la période couverte par les états financiers. ;
- L'unité monétaire dans laquelle sont exprimés les états financiers.

Ces informations doivent être indiquées dans chacune des pages des états financiers publiés.

I. REGLES GENERALES DE PRESENTATION

- Le Bilan, le Compte de résultat et les Notes annexes sont détaillés en rubriques et en postes.
- Pour chaque poste et rubrique, les chiffres correspondants de l'exercice précédent doivent être mentionnés.
- Les informations requises déjà portées au Bilan ou au Compte de résultat n'ont pas à être reprises dans les Notes annexes.

I. REGLES GENERALES DE PRESENTATION

- Chacune des rubriques (bilan, compte de résultat, tableau de flux de trésorerie), comprend un ou plusieurs comptes et est identifiée par un code alphabétique : AE, AF, AG ...
- Les éléments d'information chiffrés des Notes annexes sont établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux du bilan et du compte de résultat.

I. REGLES GENERALES DE PRESENTATION

- La compensation entre les postes d'actif et de passif ou entre des postes de charges et de produits n'est pas admise à moins qu'elle ne soit autorisée par des dispositions normatives.
- Dans le but d'accroître leur utilité, la présentation et la publication des états financiers doivent être accompagnés de l'opinion de vérification d'un professionnel indépendant.

II. PRESENTATION DU BILAN

Le Bilan est un état de synthèse qui permet de décrire en termes d'actif et de passif la situation patrimoniale de l'entité à une date donnée. Le Système comptable OHADA préconise un bilan avant répartition du résultat et opte pour un classement fonctionnel des postes du bilan. Le bilan fonctionnel classe les éléments de l'actif et du passif selon trois grandes « fonctions » permettant d'analyser la vie économique de l'entité : la fonction investissement, la fonction financement et la fonction exploitation.

II. PRESENTATION DU BILAN

Le bilan est construit en 6 grandes masses :

- Les capitaux propres et ressources assimilées (passif) versus actif immobilisé (actif) ;
- Le passif circulant (passif) versus l'actif circulant (actif) ;
- La trésorerie - passif (passif) versus la trésorerie - actif (actif).

Deux présentations du bilan sont possibles: en paysage et en portrait.

III. PRESENTATION DU COMPTE DE RESULTAT

Le Compte de résultat recense, pour une période donnée toutes les ressources produites par l'activité de l'entité et les charges consommées ou occasionnées par les moyens mis en œuvre et en fonction de deux grandes rubriques :

- **Activité ordinaire (exploitation, financier) ;**
- **Activité HAO.**

III. PRESENTATION DU COMPTE DE RESULTAT

- La différence entre ces produits et ces charges donne le résultat de l'exercice (bénéfice ou perte) qui traduit l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'entité.

III. PRESENTATION DU COMPTE DE RESULTAT

- Pour faciliter la lecture du compte de résultat et une analyse de la performance de l'entité, le Plan Comptable OHADA (en abrégé PCGO) préconise la présentation d'un compte de résultat en liste. Cette présentation à l'avantage de mettre en évidence en cascade, de façon claire, les soldes intermédiaires de gestion retenus par le Plan comptable OHADA qui sont :

III. PRESENTATION DU COMPTE DE RESULTAT

- La marge commerciale;
- La valeur ajoutée;
- L'excédent brut d'exploitation;
- Le résultat d'exploitation;
- Le résultat financier;
- Le résultat H.A.O;
- Le résultat net.

IV. PRESENTATION DU TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE

Le Tableau des flux de trésorerie doit présenter les entrées et les sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie classées en trois catégories :

- Les flux de trésorerie des activités opérationnelles ;
- Les flux de trésorerie des activités d'investissement ;
- Et les flux de trésorerie des activités de financement.

V. PRESENTATION DES NOTES ANNEXES

Les Notes annexes permettent de compléter et de commenter l'information donnée par le Bilan, le Compte de résultat et le Tableau des flux de trésorerie. Elles tiennent compte de toutes les informations utiles à la prise de décision en vertu de la convention de l'importance significative.

V. PRESENTATION DES NOTES ANNEXES

- Chaque élément des états financiers de synthèse doit faire l'objet d'une référence croisée vers l'information liée figurant dans les notes.
- Toute information inscrite dans les Notes annexes ne peut pas se substituer à une inscription dans le bilan et le compte de résultat.

V. PRESENTATION DES NOTES ANNEXES

- Les éléments d'information chiffrés des Notes annexes sont établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux du Bilan et du Compte de résultat.
- Les Notes annexes doivent comporter obligatoirement une déclaration explicite de conformité au Plan Comptable OHADA (PCGO). Les états financiers ne doivent être déclarés conformes au SYSCOHADA que s'ils sont conformes à toutes les dispositions relatives au Système comptable OHADA.

MODULE III: REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS

SOMMAIRE

- I. REGLES D'EVALUATION**
- II. REGLES DE COMPTABILISATION**
- III. REGLES DE DECOMPTABILISATION**

I. REGLES D'EVALUATION

Le système comptable OHADA distingue :

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

I. REGLES D'EVALUATION

1. VALEUR D'ENTRÉE

En respect de la convention du coût historique, la d'entrée dans le patrimoine correspond:

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

I. REGLES D'EVALUATION

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

I. REGLES D'EVALUATION

- **Pour les biens apportés**, ceux-ci sont évalués à l'entrée dans le patrimoine, à la valeur d'apport définie et contrôlée dans le cadre du contrat , en cas d'apport d'associés ou de l'Etat;
- **Pour les biens acquis à titre gratuit**, la valeur d'entrée au patrimoine correspond à la valeur actuelle;
- **En cas d'échange**, la valeur d'entrée correspond à la valeur d'échange.

I. REGLES D'EVALUATION

1.1 COÛT D'ACHAT OU D'ACQUISITION

Le coût d'achat ou d'acquisition est formé:

- **Pour les immobilisations**

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

I. REGLES D'EVALUATION

- Des frais d'acquisition notamment les droits d'enregistrement, les honoraires, les commissions, les frais d'actes, après déductions des taxes récupérables ;
- Des charges d'installation qui sont nécessaires pour mettre le bien en état d'utilisation ;

I. REGLES D'EVALUATION

- De l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement, à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, si cette obligation incombe à l'entité, soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période. Ces coûts comptabilisés comme un composant de l'immobilisation, font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que pour le mode.

I. REGLES D'EVALUATION

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

I. REGLES D'EVALUATION

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

I. REGLES D'EVALUATION

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

I. REGLES D'EVALUATION

- **En cas d'échange**

- Si les deux termes de l'échange ne présentent pas la même fiabilité quant à leur évaluation, c'est la valeur actuelle du lot dont l'estimation est la plus sûre qui est retenue. exemple : échange d'un terrain contre une servitude de passage. ;

I. REGLES D'EVALUATION

- Mais lorsque l'estimation de chacun des lots est fiable, la valeur d'entrée doit être celle du bien acquis, donc sa valeur actuelle.
- **En cas de paiement à terme**

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

I. REGLES D'EVALUATION

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

I. REGLES D'EVALUATION

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

I. REGLES D'EVALUATION

- **En cas d'acquisition avec subvention**

La subvention obtenue, le cas échéant, reste sans influence sur la valeur d'entrée de l'élément.

- **En cas d'acquisition avec versement de rente viagère**

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

I. REGLES D'EVALUATION

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

I. REGLES D'EVALUATION

- **En cas d'acquisition dans le cadre de contrat de location acquisition**
- Les acquis par le biais des contrats de location acquisition, sont évalués de manière similaire à d'autres actifs corporels de même nature. En d'autres termes, le coût d'acquisition d'un bien acquis par contrat de location acquisition est égal au prix du bien déterminé dans le contrat auquel s'ajoute:

I. REGLES D'EVALUATION

- Les charges accessoires rattachables directement à l'opération d'achat ;
- Les frais d'acquisition notamment les droits d'enregistrement, les honoraires, les commissions, les frais d'actes, après déductions des taxes récupérables ;
- Les charges d'installation qui sont nécessaires pour mettre le bien en état d'utilisation.

I. REGLES D'EVALUATION

- La dette de location acquisition équivalente, est initialement évaluée 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 :

I. REGLES D'EVALUATION

- Les loyers fixes, diminués des paiements à recevoir du bailleur (par exemple remboursement au preneur des frais de l'agent immobilier, des frais d'installation de l'immobilisation...);
- Les loyers variables (1) qui dépendent d'un indice ou d'un taux (pour l'évaluation initiale, ces paiements variables sont évalués en retenant l'indice ou le taux en vigueur au commencement du contrat);
- Les montants que le preneur s'attend à payer au titre d'une garantie de valeur résiduelle (2);

I. REGLES D'EVALUATION

- Le prix d'exercice d'une option d'achat, dès lors que le preneur est raisonnablement certain d'exercer cette option.
- (1) Sont exclus des paiements du contrat, les loyers variables autres que ceux qui dépendent d'un indice ou d'un taux, c'est-à-dire ceux fondés sur l'utilisation ou la performance de l'actif (chiffre d'affaires par exemple) qui doivent être comptabilisés en charges par nature au fur et à mesure.

I. REGLES D'EVALUATION

(2) **Garantie de valeur résiduelle** : la valeur résiduelle d'un actif est la fraction des droits sur cet actif conservée par le bailleur pendant le contrat de location. En effet, le bailleur peut obtenir d'un tiers, au titre de la valeur résiduelle, l'assurance de la récupération d'un montant fixe à l'issue du bail, ce tiers pouvant être le preneur. Cette assurance est appelée garantie de valeur résiduelle.

I. REGLES D'EVALUATION

Exemple:

Le 01 janvier N, une entité finance une machine industrielle via un contrat de crédit bail. La valeur de la machine est de 450 000 KF. Le contrat consiste en une série de 7 versements à terme échu de 80 650 KF. La durée d'utilité de la machine est de 10 ans. L'option d'achat étant très incitative, le locataire compte la lever. Le prix d'achat résiduel est fixé à 51 600 KF. Les frais d'installation de la machine qui s'élèvent à 50 000 KF ont été réglées le 15 janvier N.

I. REGLES D'EVALUATION

Le coût d'acquisition de la machine est de:

- Prix de la machine fixé dans le contrat : 450 000 KF
- Frais d'installation : 50 000 KF
- TOTAL : 500 000 KF

La dette de crédit-bail équivalente est égale à 450 000 KF. La dette du fournisseur de service chargée de l'installation de la machine quant à elle est de 50 000 KF.

I. REGLES D'EVALUATION

■ Cas d'acquisition des titres

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

I. REGLES D'EVALUATION

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

I. REGLES D'EVALUATION

1.2 COÛT DE PRODUCTION

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

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

I. REGLES D'EVALUATION

Il s'agit d'un concept de coût complet. A cet effet, le coût de production doit ainsi inclure :

- Toutes les charges directes qu'elles soient externes (exemple : services extérieurs) ou internes (exemples : salaires, amortissements);

I. REGLES D'EVALUATION

- Les charges financières à condition qu'elles se rattachent indiscutablement au processus de production, jusqu'à la fin de ce processus (achèvement des produits). Exemple : intérêts d'emprunts finançant les stocks de matières premières ou la production d'une immobilisation (spécialement dans le cas d'un cycle long de production) ;

I. REGLES D'EVALUATION

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

I. REGLES D'EVALUATION

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

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

I. REGLES D'EVALUATION

- Les charges commerciales et les charges d'administration générale qui ne correspondent pas au processus de production (ce ne sont pas des charges « de production»);
- Le coût de stockage des produits finis (puisque les charges de stockage naissent après achèvement des produits) ;

I. REGLES D'EVALUATION

- Les pertes et les gaspillages de caractère accidentel ou anormal;
- Le coût de la «sous-activité». L'imputation rationnelle des charges fixes exclut du coût de production la quote-part supplémentaire de charges de structure (fixes) induite par une sous-activité significative. Cette sous-activité est à définir en fonction d'un niveau normal d'activité mesuré en tenant compte des caractéristiques techniques et économiques de l'investissement. Ce niveau normal ne doit pas être confondu avec la capacité technique maximale, sauf cas particulier.

I. REGLES D'EVALUATION

1.3 INCORPORATION DES COÛTS D'EMPRUNT

- Les coûts d'emprunt nécessaires au financement de l'acquisition ou de la production d'un actif qualifié, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, font partie du coût du bien lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou la date de réception définitive.
- Un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

I. REGLES D'EVALUATION

1.4 VALORISATION DES STOCKS

Selon les dispositions de l'article 44 de l'Acte uniforme, les stocks et les productions en cours sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie.

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

I. REGLES D'EVALUATION

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

I. REGLES D'EVALUATION

Le CMP peut être calculé après chaque entrée, ou sur la durée moyenne de stockage.

Le CMP calculé sur la durée moyenne de stockage est adaptée au cas des entités qui ne pratiquent pas l'inventaire permanent et veulent valoriser directement leur stock final (inventaire dit intermittent).

I. REGLES D'EVALUATION

- Une entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaire pour l'entité;
- Pour des stocks de nature ou d'usage différents, des méthodes différentes peuvent être utilisées;
- Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût.

I. REGLES D'EVALUATION

2. VALEUR ACTUELLE

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

Le concept de valeur actuelle repose principalement sur le principe de la continuité de l'exploitation (utilité du bien pour l'entité).

I. REGLES D'EVALUATION

En cas d'absence de continuité il faut passer à la simple valeur de marché ou à la valeur vénale (prix potentiel de vente, valeur dite de négociation).

La détermination de la valeur actuelle des biens est indispensable à l'inventaire, en vue de l'application de la convention de prudence (constatation des moins-values).

I. REGLES D'EVALUATION

La référence au marché vise le prix du bien, à la date considérée, dans le cadre environnemental de l'entité, prix qui a pu augmenter ou diminuer depuis la date d'entrée du bien dans le patrimoine de l'entité ; pour les biens produits, il faut rechercher cette valeur de marché, mais aussi le coût actuel de production du bien.

I. REGLES D'EVALUATION

La valeur actuelle n'est pas égale à la valeur précédente, car il faut tenir compte de l'usure ou de l'obsolescence du bien considéré, par un abattement en fonction de l'âge du bien.

I. REGLES D'EVALUATION

Exemple:

Recherche de la valeur actuelle d'une machine achetée 10 000 000 il y a 3 ans ; durée de vie estimée de ce bien, 5 ans ; il peut donc être considéré comme amorti de $\frac{3}{5}$, soit 60 %.

Prix d'achat actuel de la même machine (ou équivalente) neuve : 14 000 000.

I. REGLES D'EVALUATION

Valeur actuelle à partir du marché : $100 \% - 60 \% \Rightarrow 40 \%$ de 14 000 000, soit 5 600 000.

Toutefois cette valeur ne peut être retenue que s'il y a pour l'entité, continuité d'utilisation du bien ; si ce n'est pas le cas, il faudra retenir la valeur vénale, prix potentiel de revente du bien sur le marché ; par exemple : 3 000 000, dont il conviendrait en outre de retrancher, le cas échéant, les frais de démontage et de vente.

I. REGLES D'EVALUATION

En résumé, la valeur actuelle d'un bien est le prix qu'accepterait d'en donner, dans le lieu et l'état où se trouve ce bien, un acquéreur de l'entité (et non du bien isolé), car un tel acquéreur envisage nécessairement à la fois le prix du marché et l'utilité (flux de revenus attendus) pour l'entité. La valeur actuelle fait ainsi appel à la globalité de l'entité et à sa continuité d'exploitation. Elle ne doit surtout pas être confondue avec le prix probable de revente du bien isolé (sauf en cas de non-continuité d'utilisation du bien).

I. REGLES D'EVALUATION

La valeur actuelle est une forme de la « juste valeur » définie dans la norme IFRS 13 (date de publication : 12 mai 2011).

La juste valeur selon la norme IFRS 13 est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif dans une transaction ordonnée sur le marché principal (ou le plus avantageux) à la date d'évaluation selon les conditions courantes du marché (c'est-à-dire un prix de sortie), que ce prix soit directement observable ou estimé en utilisant une autre technique d'évaluation.

I. REGLES D'EVALUATION

3. VALEUR NETTE AU BILAN OU VALEUR NETTE COMPTABLE

Cette valeur est la plus faible des deux valeurs suivantes :
valeur d'entrée et valeur actuelle, en raison de l'utilisation de la convention de prudence :

- Si la plus faible est la valeur d'entrée, celle-ci est retenue comme valeur nette comptable;

I. REGLES D'EVALUATION

- Si la plus faible est la valeur actuelle, c'est elle qui est retenue comme valeur nette, mais avec maintien de la valeur d'entrée en « montants bruts » et inscription, pour la différence, d'amortissements et dépréciations.

Il faut toutefois noter deux différences importantes introduites par le Système comptable OHADA :

I. REGLES D'EVALUATION

- Une dépréciation est à ajouter aux amortissements (d'une immobilisation amortissable) lorsqu'il existe un indice de perte de valeur ;

I. REGLES D'EVALUATION

- Les dépréciations constatées sur les comptes d'actif circulant (stocks, créances) et de trésorerie sont enregistrées comme des charges externes (décaissables) afin de ne pas laisser en « dotations », donc dans la capacité d'autofinancement, ces charges qui sont, dans leur majorité, décaissées à court terme. Dès lors, les comptes qui enregistrent, à leur crédit, ces dépréciations ne constituent pas des « provisions ». Dans le Système comptable OHADA, ils ont été intitulés comptes de dépréciations.

II. REGLES DE COMPTABILISATION

1) Comptabilisation de la vente des biens

Les biens vendus (marchandises, matières premières, produits finis, etc.) sont comptabilisés à la date de livraison, qui marque le transfert du contrôle du bien à un client. Peu importe:

- Que l'accord des volontés entre vendeur et acheteur se soit réalisé au cours d'un exercice antérieur, sous la forme d'une commande de l'acheteur, par exemple;
- La date de facturation, lorsque celle-ci n'est pas concomitante à la date de livraison.

De même, l'encaissement de tout ou partie du prix convenu est sans effet, de telle sorte qu'une recette encaissée au cours d'un exercice antérieur à l'exercice de livraison doit être exclue des produits de l'exercice.

II. REGLES DE COMPTABILISATION

▪ Cas particulier des ventes avec condition suspensive

Dans un tel cas, la livraison ou la délivrance du bien ne peut pas intervenir avant que la condition suspensive ait été réalisée, le vendeur conserve le contrôle du bien. En conséquence, la comptabilisation de la vente est suspendue jusqu'à la date à laquelle la condition se trouve réalisée.

▪ Cas particulier des ventes avec condition résolutoire

La condition résolutoire est celle qui, lorsqu'elle s'accomplit, opère la révocation de l'obligation et qui remet les choses au même état que si l'obligation n'avait pas existé.

II. REGLES DE COMPTABILISATION

Elle ne suspend point l'exécution de l'obligation ; elle oblige seulement le créancier à restituer ce qu'il a reçu, dans le cas où l'événement prévu par la condition arrive.

La vente n'est pas suspendue par la condition et le produit est pris en compte immédiatement, mais elle est annulée rétroactivement en cas de réalisation de la condition. Une provision est à constater en cours d'exécution du contrat si la probabilité de réalisation de la condition résolutoire se réalise.

II. REGLES DE COMPTABILISATION

- **Cas particulier des ventes avec clause de réserve de propriété**

La propriété d'un bien peut être retenue en garantie par l'effet d'une clause de réserve de propriété qui suspend l'effet translatif d'un contrat jusqu'au paiement complet de l'obligation qui en constitue la contrepartie. Introduite dans un contrat de vente de marchandises, la clause de réserve de propriété a pour effet de suspendre le transfert de propriété jusqu'au paiement intégral du prix stipulé.

II. REGLES DE COMPTABILISATION

Bien que les ventes assorties de clause de réserve de propriété soient des ventes assorties d'une condition suspensive, elles sont rattachées, en vertu du principe de la prééminence économique sur l'apparence juridique, à l'exercice de livraison du bien et non à celui du transfert de propriété.

En cas d'application de la clause, la vente est résiliée et le produit comptabilisé lors de la livraison du bien est annulé et celui-ci est repris en stock.

II. REGLES DE COMPTABILISATION

2) Comptabilisation des prestations de services

▪ Principe général

Comme pour les ventes de biens, la date de comptabilisation d'une prestation de service, correspond à la date d'achèvement de la prestation, qui correspond en général à la date à laquelle le client bénéficie de la prestation de service.

▪ Cas des prestations continues

Ces prestations se caractérisent souvent, pour le prestataire, par des obligations de faire en continu et la date d'achèvement de la prestation est alors déterminée en tenant compte de la permanence de la prestation en cause et du transfert en continu du contrôle au client.

II. REGLES DE COMPTABILISATION

Dans ces cas, le produit est considéré comme définitivement acquis à l'entité au fur et à mesure de l'exécution des prestations de services, quelle que soit la date fixée pour le paiement du prix ou pour la fin du contrat. Les exemples généralement présentés comme caractérisant une prestation de services continue sont la perception de loyers ou d'intérêts en contrepartie de la location d'un bien. Entrent également dans cette catégorie les contrats de maintenance, d'entretien et de gardiennage.

II. REGLES DE COMPTABILISATION

▪ Cas des prestations discontinues à échéances successives

On entend par prestations discontinues à échéances successives les prestations de services où sont déterminées à l'avance des obligations de fournir fractionnées (contrats d'entretien, d'abonnement).

Comme pour les prestations continues, la prise en compte du produit ne dépend pas de l'achèvement de la prestation dans sa globalité, mais intervient au fur et à mesure des échéances successives d'exécution de la prestation.

II. REGLES DE COMPTABILISATION

▪ Cas des contrats « composites »

Un contrat « composite » est une vente composée de différents éléments (vente de biens et de prestations services, vente de plusieurs prestations de services, certaines s'étalant dans le temps, ...).

Pour déterminer l'exercice de rattachement du chiffre d'affaires, il convient préalablement d'isoler les différentes composantes indépendantes des contrats, qui pourront donner lieu à des règles de rattachement spécifiques et de préciser pour quel montant le chiffre d'affaires est à comptabiliser.

II. REGLES DE COMPTABILISATION

C'est l'indépendance des différentes opérations composant le contrat qui guidera la solution à adopter. Afin d'effectuer un rattachement à l'exercice approprié, il importe de savoir s'il est nécessaire d'opérer une ventilation du prix des différentes opérations du contrat « composite » ou s'il faut considérer ce contrat comme une opération globale à traiter de manière unique.

II. REGLES DE COMPTABILISATION

▪ Cas des contrats de biens immobiliers

Les règles de comptabilisation du chiffre d'affaires provenant des contrats de biens immobiliers dépendent de la nature des contrats :

- Le contrat est un contrat pluri-exercices ;
- Le contrat est un contrat de fourniture de services ;
- Le contrat est un contrat de vente de biens.

II. REGLES DE COMPTABILISATION

Lorsque le contrat est un contrat pluri-exercices et que son résultat peut être estimé de façon fiable, l'entité doit comptabiliser le chiffre d'affaires en fonction du degré d'avancement de l'activité contractuelle.

Lorsque le contrat est un contrat de fourniture de services (c'est le cas où l'entité n'est pas tenue d'acquérir et de fournir des matériaux de construction), l'entité doit comptabiliser le chiffre d'affaires par référence au degré d'avancement de la transaction en appliquant la méthode du pourcentage d'avancement.

II. REGLES DE COMPTABILISATION

Lorsque le contrat est un contrat de vente de biens (cas où l'entité est tenue de fournir des services en même temps que des matériaux de construction afin d'exécuter ses obligations contractuelles de livraison du bien immobilier à l'acquéreur), la solution comptable varie selon les deux cas suivants :

- L'entité doit comptabiliser le chiffre d'affaires par référence au degré d'avancement si elle peut transférer à l'acquéreur, le contrôle des travaux en cours dans leur état actuel, au fur et à mesure que la construction progresse;
- L'entité doit comptabiliser le chiffre d'affaires uniquement à un moment précis (par exemple à l'achèvement, à la livraison, ou après livraison) que lorsque le transfert intégral du contrôle du bien à l'acquéreur ne peut s'opérer qu'à un moment précis.

II. REGLES DE COMPTABILISATION

3) Comptabilisation des charges

Les charges sont prises en compte lorsqu'une diminution des avantages économiques, liée à la diminution d'un actif ou à l'augmentation d'un passif, s'est produite et qu'elle peut être mesurée de façon fiable. De ce fait, la comptabilisation des charges, s'aligne sur celle des produits tel que développé ci-dessus.

III. REGLES DE DECOMPTABILISATION

Une entité doit décomptabiliser un actif ou un passif lorsqu'il ne remplit plus les critères de comptabilisation.

- L'entité doit décomptabiliser un actif en cas de mise au rebut, de cession, de destruction, de vol ou de disparition ou lorsque les droits contractuels sur les flux de trésorerie de l'actif arrivent à expiration ou encore lorsque l'entité transfère cet actif.
- L'entité doit décomptabiliser un passif externe (ou une partie du passif externe) lorsque ce passif est éteint, lorsque l'obligation précisée au contrat est exécutée, qu'elle est annulée ou qu'elle expire.

MODULE IV: INNOVATIONS ET AMELIORATIONS DES TRAITEMENTS COMPTABLES

SOMMAIRE

- I. AFFECTANT LE PLAN COMPTABLE**
- II. AFFECTANT LE COMPTE DE RESULTAT**
- III. AFFECTANT LE BILAN**

I. INNOVATIONS AFFECTANT LE PLAN COMPTABLE

Comme dans le précédent SYSCOHADA, les comptes sont identifiés par un numéro auquel est rattaché un intitulé. Ces deux identifiants sont nécessaires pour enregistrer et suivre les opérations en comptabilité.

Le Système comptable OHADA révisé retient une codification décimale des comptes avec neuf classes ayant les codes 1 à 9. Les huit premières classes sont réservées à la comptabilité générale tandis que la comptabilité des engagements et la comptabilité analytique de gestion (CAGE) se partagent la dernière classe.

I. INNOVATIONS AFFECTANT LE PLAN COMPTABLE

Les classes 1 à 5 se rapportent aux comptes de bilan :

- **Classe 1** : comptes de ressources durables (capitaux propres et dettes financières) ;
- **Classe 2** : comptes de l'actif immobilisé (immobilisations incorporelles, corporelles et financières) ;
- **Classe 3** : comptes de stocks ;
- **Classe 4** : comptes de tiers (créances de l'actif circulant et dettes du passif circulant) ;
- **Classe 5** : comptes de trésorerie (titres de placement, valeurs à encaisser, comptes bancaires et caisse).

I. INNOVATIONS AFFECTANT LE PLAN COMPTABLE

Les composantes du résultat sont, d'une part, les classes 6 et 7 enregistrant les charges et les produits des activités ordinaires et, d'autre part, la classe 8 réservée aux comptes des autres charges et des autres produits hors activités ordinaires:

- **Classe 6** : comptes de charges des activités ordinaires (charges d'exploitation et charges financières) ;
- **Classe 7** : comptes de produits des activités ordinaires (produits d'exploitation et produits financiers) ;
- **Classe 8** : comptes des autres charges et des autres produits hors activités ordinaires (participations des travailleurs, subventions d'équilibre, etc.).

I. INNOVATIONS AFFECTANT LE PLAN COMPTABLE

La **classe 9** est réservée aux opérations de la comptabilité des engagements et à la comptabilité analytique de gestion.

Chaque classe de compte comprend en règle général 10 comptes à deux chiffres que nous appelons « comptes principaux » dont le premier se termine par 0 et le dernier par 9.

Exemple:

La classe 5 trésorerie est détaillé en:

50 – Titres de placement, 51 – Valeurs à encaisser, 58 – Régies d'avances, accréditifs et virements internes, 59 – Dépréciations et provisions pour risques à court terme.

I. INNOVATIONS AFFECTANT LE PLAN COMPTABLE

Au-delà de deux chiffres, chaque compte principal peut être subdivisé en 9 comptes à 3 chiffres, et chacun de ces derniers 9 comptes à 4 chiffres, tous appelés comptes (sans aucun qualificatif). Le premier numéro se termine par 1 et le dernier par 9, le dernier gardant son caractère générique sauf 490 et 590.

Exemple:

Le compte 24- Matériel est subdivisé en 241 – Matériel et outillage industriel et commercial, 245- Matériel de transport, 249 – Matériel et actifs biologiques en cours.

Le compte 245- Matériel de transport est subdivisé à son tour en 2451- Matériel automobile, 2458 – Autres (vélo, mobylette, vélo).

I. INNOVATIONS AFFECTANT LE PLAN COMPTABLE

Au-delà de quatre chiffres, la subdivision en sous compte est laissé au choix de l'entité, dans le respect des nomenclatures nationales ou régionales.

Cette subdivision obéit à deux impératifs:

- 1) Une analyse plus fine de la nature de l'opération, sur la base d'au moins deux position. Le numéro de compte comportera alors six chiffres comme le prévoit de nombreux logiciels

UUUU.UU

SYSCOHADA . Nature

La subdivision par nature s'effectue en fonction des nomenclatures.

I. INNOVATIONS AFFECTANT LE PLAN COMPTABLE

Exemple:

Les achats de papier pour photocopieur sont enregistrés en 6047.17

6047= Fourniture de bureau (SYSCOHADA)

17= Papier (suivant la nomenclature des biens et services page 1083)

2) Une analyse de la fonction de l'opération sur la base d'une ou de deux positions. Le numéro comportera alors sept ou huit chiffres

UUUU.UU. UU

SYSCOHADA. Nature. fonction

I. INNOVATIONS AFFECTANT LE PLAN COMPTABLE

La subdivision par fonction est liée à la comptabilité analytique de l'entité si elle existe, ou au souci de déterminer:

- Des coûts par regroupement des comptes de charges;
- Des marges analytiques , après regroupement des comptes de produits.

Le numéro de la fonction correspond soit à un centre de frais, soit à une activité déterminée de l'entité.

La subdivision par fonction n'a de sens que dans les comptes de charges et de produits (classe 6, 7 et 8). Elle est entièrement libre.

I. INNOVATIONS AFFECTANT LE PLAN COMPTABLE

Exemple:

Si le papier est au service comptable, code 02 dans l'organigramme, l'achat sera enregistré en 6047.17.02

Outre l'introduction de la nomenclature dans la subdivision des comptes, les principaux changements affectant le plan comptable sont présentés dans le tableau en annexe.

II. INNOVATIONS AFFECTANT LE COMPTE DE RESULTAT

La principale innovation affectant le compte de résultat concerne la comptabilisation des achats.

En effet, les achats sont comptabilisés au prix d'achat auquel s'ajoutent les taxes non récupérables (exemple TVA non déductible) et les droits de douane ainsi que les frais accessoires d'achat.

Les rabais, remises, ristournes, imputés directement sur la facture ne sont pas comptabilisés. Lorsque ceux-ci sont obtenus des fournisseurs et dont le montant, non déduit des factures d'achat, n'est connu que postérieurement à la comptabilisation de ces factures, ils sont enregistrés aux comptes d'achat concernés.

II. INNOVATIONS AFFECTANT LE COMPTE DE RESULTAT

Par contre, même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont portés au compte 773 "escomptes obtenus."

Outre les achats de marchandises et de matières premières, sont comptabilisés dans les comptes 60 "achats et variations de stocks", les produits d'entretien, les fournitures d'atelier et d'usine, les fournitures de magasin, les fournitures de bureau, l'eau, l'électricité, le petit matériel et outillage, les études et prestations de services, les travaux, matériels et équipements, les emballages.

Pour ce qui est du matériel et équipement, il s'agit du matériel s'usant rapidement et dont les montants sont non significatifs.

II. INNOVATIONS AFFECTANT LE COMPTE DE RESULTAT

Exemple 1:

La société Alpha achète les marchandises ci-après destinées à la revente auprès de son fournisseur Beta:

| | |
|-------------------------|-------------|
| - Ordinateurs | : 2 000 000 |
| - Caisse enregistreuses | : 1 500 000 |
| - Ramettes de papier | : 500 000 |
| - Encres | : 500 000 |
| - TOTAL H.T | : 4 500 000 |
| - TVA | : 866 250 |
| - TOTAL T.T.C | : 5 366 250 |

II. INNOVATIONS AFFECTANT LE COMPTE DE RESULTAT

Les frais de transport payés à une entreprise spécialisée s'élèvent à 50 000 FCFA. Cette entreprise n'est pas assujettie à la TVA.

Enregistrer cette opération chez Alpha et chez Beta.

II. INNOVATIONS AFFECTANT LE COMPTE DE RESULTAT

Exemple 2:

Le Fonds Régional a acquis auprès de la CENAME des médicaments pour un montant de 40 000 000 le 30/06/2017.

T.A.F: Enregistrez cette opération dans la comptabilité du Fonds Régional

II. INNOVATIONS AFFECTANT LE COMPTE DE RESULTAT

Exemple 3:

La société Lamda a supporté les dépenses ci-après au cours du mois de juillet 2017:

- Carburant : 200 000
- Pièces détachées : 150 000
- Eau : 30 000
- Electricité : 60 000

T.A.F: Enregistrer ces opérations dans la comptabilité de Lamda

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

A. CHARGES IMMOBILISEES

Les charges immobilisées ne sont plus à inscrire à l'actif du bilan contrairement à l'ancien SYSCOHADA.

B. LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les immobilisations incorporelles sont des immobilisations immatérielles et tous les autres éléments susceptibles de générer des avantages futurs. Elles ont la nature de biens acquis ou créés par l'entreprise, non pour être vendus ou transformés, mais pour être utilisés de manière durable directement ou indirectement, pour la réalisation des opérations professionnelles ou non. Elles sont constituées:

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Des frais de développement (**non plus frais de recherche et développement**),
- Des brevets, licences, concessions et droits similaires,
- Des logiciels **et sites internet**,
- Des marques,
- Du fonds commercial,
- Du droit au bail,
- Des investissements de création,
- Des autres droits et valeurs incorporelles (**frais de prospection et de ressources minérales, coûts d'obtention du contrat, fichiers clients-notices-titres de journaux et magazines, coûts de franchise, divers droits et valeurs incorporelles**)

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

1) Frais de développement:

Les frais de développement concernent, les dépenses engagées pour l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation . Il s'agit des dépenses engagées dans le cadre des activités ci-après:

- Conception, construction et tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes ;
- Conception d'outils, de gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle ;

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Conception, construction et exploitation d'une unité pilote qui n'est pas à une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques ;
- Conception, construction et tests pour la solution choisie pour d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les dépenses encourues pour la recherche, ou lors de la phase de recherche d'un projet interne, ne peuvent être immobilisées mais doivent être systématiquement comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues et ne peuvent être activées à une date ultérieure.

Les dépenses encourues au titre du développement, ou lors de la phase de développement d'un projet en interne, sont à comptabiliser en immobilisations incorporelles si l'entité peut démontrer les six critères suivants simultanément :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- La faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- Son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- Sa capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- La façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables ;

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- La disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; et
- Sa capacité à évaluer de manière fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

A défaut, ces dépenses constituent des charges.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les frais de développement sont immobilisés à partir de la date à laquelle les six conditions pour leur activation sont remplies. Les dépenses comptabilisées en charges antérieurement à la date d'activation ne peuvent plus être activées, c'est-à-dire non seulement celles des exercices précédents, mais également celles encourues pendant l'exercice au cours duquel survient la date de début d'incorporation.

Le coût de développement comprend tous les coûts directement attribuables nécessaires à la création, la production et la préparation de l'immobilisation, pour qu'elle puisse être exploitée de la manière prévue par la direction. Sont considérés comme des coûts directement attribuables :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Les coûts des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;
- Les coûts des avantages du personnel résultant de la création de l'immobilisation incorporelle ;
- Les honoraires d'enregistrement d'un droit légal, tel qu'un brevet ;

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Les tests de fonctionnement de l'actif
- L'amortissement des brevets et licences utilisés pour générer l'immobilisation incorporelle ; ou encore
- Les coûts des emprunts, dès lors qu'ils satisfont aux critères d'activation des coûts d'emprunt, pour être inclus dans le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne.

En revanche, ne constituent pas des coûts directement attribuables :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Les coûts de lancement, dont publicité;
- Les coûts administratifs et autres frais généraux, sauf si ces dépenses sont directement attribuables à la préparation de l'actif en vue de son utilisation ;
- Les inefficacités clairement identifiées et pertes opérationnelles initiales (avant que l'actif n'atteigne le niveau de performance prévu) ;
- Les dépenses au titre de la formation du personnel pour utiliser l'actif.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Comptabilisation:

Les frais de développement engagés par l'entité sont enregistrés en comptes de charges par nature. Ensuite, ces frais sont portés à l'actif du bilan, dans les conditions exposées ci-dessus, au débit du compte **211 Frais de développement**, pour leur montant calculé, soit par l'intermédiaire de la comptabilité analytique de gestion, soit, statistiquement, par le crédit du compte **721 Production immobilisée, immobilisations incorporelles**.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Exemple:

Un laboratoire pharmaceutique a engagé en N des dépenses de recherche et développement pour un montant de 330 000 000 F, se décomposant ainsi :

- Frais de recherche fondamentale : 30 000 000 F
- Frais de recherche appliquée au médicament P1 : 90 000 00 F
- Frais de développement du médicament P1 : 210 000 000 F (dont 100 000 000 F de janvier à fin Avril et 110 000 000 F du début Mai à fin décembre).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les conditions d'activation sont réunies au début du mois de mai. Un brevet pour le médicament P1 a été déposé fin N moyennant des frais payés de 750 000F payés par chèque.

Les frais de développement du médicament P1 qui doivent être inscrits à l'actif s'élèvent à 110 000 000 F.

En cours d'exercice on enregistre les dépenses dans les charges par nature en contrepartie des comptes de tiers ou de trésorerie

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

| N° Compte | Débit | Crédit |
|-----------|-------------|-------------|
| 6..... | 330 000 000 | |
| 401/52 | | 330 000 000 |

A la clôture de l'exercice, on enregistre les écritures ci-après:

| N° Compte | Débit | Crédit |
|-----------|-------------|-------------|
| 211 | 110 000 000 | |
| 721 | | 110 000 000 |
| 2121 | 110 750 000 | |
| 211 | | 110 000 000 |
| 5211 | | 750 000 |

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Dépenses ultérieures:

Les dépenses ultérieures concernant un projet de recherche et développement en cours acquis séparément ou lors d'un regroupement d'entreprises doivent être comptabilisées selon les mêmes principes que celles relatives aux projets de recherche et développement générés en interne, et ajoutées à la valeur comptable du projet de recherche et développement acquis en cours, s'il s'agit de dépenses de développement qui satisfont aux critères de comptabilisation à l'actif .

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Amortissements:

L'amortissement des frais de développement immobilisés est étalé sur la durée d'utilisation de l'actif considéré. La date de départ de l'amortissement est la date de début de consommation des avantages économiques, c'est-à-dire le début d'utilisation ou de vente du produit, procédé ou processus.

L'amortissement de ces frais sera comptabilisé en Exploitation, au débit du compte **6812 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles**, par le crédit du compte d'amortissement concerné (compte **2811 Amortissements des frais de développement**).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Dépenses de recherche et développement réalisées dans le cadre de la commande de tiers:

- Les frais de recherche et de développement (frais de R.D.) sont les dépenses correspondant à l'effort réalisé par l'entité dans ce domaine, pour son propre compte.
- En sont par conséquent, exclus, les frais entrant dans le coût de production des commandes passées par des tiers. Ces frais sont inscrits dans les charges concernées de la classe 6 et se retrouveront dans les travaux en cours à la clôture de l'exercice, si la commande n'a pas encore été facturée. Si la commande nécessite des équipements spécifiques, ceux-ci sont enregistrés dans les immobilisations et la charge d'amortissement relative à la période de production est incorporée dans le coût de la commande.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

2) Brevets

Un brevet est un titre donnant à l'inventeur d'un produit ou d'un procédé susceptible d'applications industrielles, ou à son cessionnaire, un monopole d'exploitation pendant un certain temps. Il existe deux principales catégories de brevets :

- Les brevets acquis ;
- Les brevets générés en interne.

Les brevets acquis sont à comptabiliser en immobilisations au coût d'acquisition au débit du compte **2121 Brevets**, si les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont remplis, par le crédit d'un compte de tiers (4811) ou de trésorerie.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les frais de création de brevets sont immobilisés lorsqu'ils remplissent les conditions pour être comptabilisés en **Frais de développement**.

Lorsque la prise de brevet est consécutive à des recherches liées à la réalisation de projets, le compte **2121 Brevets** est débité du montant retenu comme valeur d'entrée du brevet (coûts engagés au cours de la période de développement y compris les frais de dépôt du brevet) par le crédit du compte **211 Frais de développement**.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Etant donné qu'un brevet bénéficie d'une protection juridique, la durée de consommation des avantages économiques attendus du brevet est déterminable. En conséquence, les brevets sont amortissables sur la durée de protection dont ils bénéficient ou sur leur durée effective d'utilisation, si elle est différente.

La date de départ de l'amortissement est la date de mise en service, c'est-à-dire la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Cette date correspond généralement à la date d'acquisition pour les brevets acquis et la date de dépôt pour les brevets créés.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

3) Licences

Le contrat de licence, ou la licence d'exploitation, est un acte par lequel le propriétaire d'une marque donne à un tiers la possibilité de vendre un ou plusieurs de ses produits moyennant une redevance.

On peut établir un contrat de licence dans trois cas de figure : pour une marque, pour un brevet, pour un dessin ou un modèle. Cela concerne un droit de propriété intellectuelle. Le propriétaire cède contre rémunération ou à titre gracieux l'utilisation de ses produits ou services déposés..

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Dans le cas d'un dessin ou d'un personnage de dessins animés, il s'agit d'augmenter les ventes d'un produit dérivé par exemple. Il peut exister quatre types de licences : la licence totale (toutes les applications possibles sont autorisées), la licence partielle (qui restreint l'utilisation), la licence simple ou partielle (qui s'applique lorsqu'il y a plusieurs brevets) et enfin la licence exclusive (qui empêche la vente de contrats de licence à des tiers)

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Elles sont à comptabiliser en immobilisations au coût d'acquisition au débit du compte **2122 Licences**, si les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont remplis.

Lorsque la licence est acquise au moyen de redevances annuelles composées d'une partie fixe et d'une partie variable, l'analyse comptable se présente comme suit :

- **Partie fixe de la rémunération** : celle-ci s'analyse comme une immobilisation incorporelle à inscrire à l'actif, dès l'attribution de l'autorisation avec, en contrepartie, l'enregistrement de la dette au passif.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- **Partie variable de la rémunération** : si la part variable assise généralement sur le chiffre d'affaires généré par l'acquéreur ne peut être évaluée de façon suffisamment fiable, celle-ci sera comptabilisée en charges de la période sur chacun des exercices au cours duquel elle est engagée. Toutefois, si l'entité estime qu'elle peut évaluer de manière suffisamment fiable la part variable de la redevance, elle comptabilisera à l'actif le montant global dû pour l'acquisition du droit. Cette évaluation doit être considérée comme définitive et ne peut pas être revue pendant l'exploitation.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Exemple: Voir application 26 du guide.

3) Droit d'exclusivité public

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...).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les droits d'exclusivité **publics** acquis à titre onéreux, pour une période qui dépasse 12 mois sont évalués à leur coût d'acquisition au débit du compte **2128 Autres concessions et droits similaires**. Par contre, les droits acquis à titre gratuit sont évalués à leur valeur actuelle.

L'évaluation de ces droits acquis à titre gratuit suppose la possibilité d'une évaluation fiable, ce qui est rarement le cas en matière de droits publics, sauf en cas d'existence d'un marché actif. Un marché actif est un marché sur lequel ont lieu des transactions sur les biens selon une fréquence et un volume suffisants pour fournir de façon continue de l'information sur le prix.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Par prudence, le Système comptable OHADA considère que les droits publics acquis à titre gratuit ont une valeur nulle.

L'amortissement doit être calculé sur la durée d'utilité qui ne doit pas excéder la durée contractuelle. La durée d'utilité ne doit inclure les exercices de renouvellement que s'il y a des éléments probants pour justifier le renouvellement par l'entité, sans qu'elle encoure des coûts importants.

Par contre, si la durée de l'autorisation administrative s'avère indéterminable, le droit exclusif n'est pas amorti avant que l'on puisse déterminer que sa durée d'utilisation a une fin.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

4) Logiciels

Les logiciels constituent des droits incorporels protégés juridiquement. Leur traitement comptable dépend de leur nature. On distingue:

- Les logiciels indissociables du matériel ;
- Les logiciels faisant partie d'un projet de développement;
- Les logiciels autonomes ou dissociés.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- **Logiciels indissociables**

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

- **Logiciels faisant partie d'un projet de développement**

Ce sont des logiciels acquis ou fabriqués en vue d'être utilisés dans un projet de développement plus global. Ils suivent dès lors le traitement comptable des projets auxquels ils se rapportent :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Les coûts engagés durant la phase de recherche sont obligatoirement constatés en charges ;
- Les coûts engagés durant la phase de développement sont activés dès lors que les critères d'activation sont réunis.

- **Logiciels autonomes (ou dissociés)**

Ils se subdivisent en deux catégories:

- Les logiciels destinés à un usage interne acquis ou créés par l'entité ;
- Les logiciels destinés à un usage commercial.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

✓ Logiciels autonomes à usage interne acquis

S'il est destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entité, un logiciel autonome à usage interne acquis constitue une immobilisation incorporelle à enregistrer, au débit du compte **2131 Logiciels**, par le crédit du compte **4811 Fournisseurs d'immobilisations incorporelles** pour son coût d'acquisition.

Le coût d'acquisition d'un tel logiciel est composé des éléments suivants :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Du prix d'achat convenu,
- Des frais accessoires, c'est-à-dire les charges directement ou indirectement liées à l'acquisition pour la mise en état d'utilisation du logiciel, avant de procéder à sa mise en exploitation (sont en conséquence exclus, notamment, les frais de saisie des données engagées à partir du lancement de l'exploitation chez l'utilisateur).

Certains logiciels de peu de valeur, ou dont la consommation est très rapide, peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et, par conséquent, ne pas être classés dans les immobilisations incorporelles mais en charges de l'exercice.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

✓ Cas spécifique des logiciels sous licence d'exploitation

Le logiciel sous licence d'exploitation est considéré comme acquis, alors même que l'entité n'en est pas propriétaire, car elle dispose d'un droit d'utilisation accordé par le contrat qui constitue la protection juridique. Tel est le cas :

- Lorsque la licence fait l'objet d'un versement unique en début de contrat,
- Lorsqu'elle est rémunérée sous forme de redevance (fixe ou variable) sur toute la durée du contrat.

Le coût de la licence dans le second cas doit être estimé et correspond à la valeur actualisée des redevances futures.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

✓ Cas spécifique des contrats de services

Il s'agit de contrats de services permettant d'utiliser un logiciel à distance par le biais d'une simple connexion à internet et de bénéficier de tous les services et expertises liés.

En général, ce type de contrat n'a pas pour objet de transférer la licence d'exploitation du logiciel, mais uniquement de donner un droit d'utilisation du logiciel, par le biais du droit d'accès à la plateforme. Ce droit n'est pas à inscrire à l'actif.

En effet, contrairement à l'achat d'une licence d'exploitation de logiciel, le droit d'utilisation du logiciel n'est pas contrôlé par l'utilisateur :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Pas d'option d'achat du logiciel au terme du contrat, ce qui l'empêche de bénéficier des avantages liés à l'exploitation du logiciel non encore consommés au terme du contrat de location ;
- La solution n'est, en général, pas spécifique au client ;
- Le client n'héberge pas le logiciel dans son propre système, ce qui lui évite tout risque d'entretien du logiciel ;
- Le paiement est fonction de l'utilisation, lui évitant ainsi tout risque de prix.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Ainsi, les redevances versées rémunèrent une prestation de services continue et sont à ce titre, à comptabiliser en charges, au fur et à mesure de la prestation rendue dans un compte de «services extérieurs» (**compte 6343 Redevances pour logiciels**).

Les frais engagés pour le déploiement de ce type de contrat et nécessitant des développements internes significatifs (paramétrage, interfaces...) peuvent être activés en tant que frais de développement de logiciels à usage interne.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Toutefois, certains contrats peuvent prévoir le transfert d'une licence d'exploitation, voire du logiciel. Dans ce cas, le coût de la licence ou du logiciel est immobilisé, au titre de l'acquisition du droit de propriété incorporel exclusif attaché au logiciel.

Cet actif est comptabilisé en contrepartie d'une dette et est amorti sur la durée du contrat. Les autres redevances sont à comptabiliser en charges au fur et à mesure de la prestation rendue.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

✓ Logiciels autonomes à usage interne créés

Le processus de production d'un logiciel débute lorsque, à la date de l'établissement des situations comptables, les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- Le projet doit avoir de sérieuses chances de réussite technique,
- L'entité doit avoir indiqué concrètement l'intention de produire le logiciel concerné et de s'en servir durablement pour répondre à ses propres besoins (donc à l'utilité qu'il présente pour elle) ; son intention doit être exprimée de manière précise et être matérialisée (note, compte-rendu, etc...).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les logiciels autonomes à usage interne créés, sont évalués et comptabilisés au coût de production. Le coût de production est composé des dépenses relatives aux phases suivantes :

- **Analyse organique (phase 3)**

Sauf exception, les frais d'analyse organique sont inclus dans le coût de production du projet en cours. En effet, sur le plan comptable, le processus de production d'un logiciel débute dès que le chef d'entité vérifie que les conditions énoncées ci-dessus sont simultanément satisfaites ; suivant la nature des projets, cette constatation peut intervenir au cours de l'analyse fonctionnelle ou organique.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- **Frais de programmation, (phase 4)**

Ils sont toujours compris dans le coût de production du projet en cours.

- **Tests et jeux d'essais (phase 5)**

Ils sont toujours compris dans le coût de production du projet en cours.

- **Frais de documentation (phase 6)**

Ils sont toujours compris dans le coût de production du logiciel.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les dépenses engagées au cours des phases ci-après n'entrent pas dans le coût de production:

- **Etude préalable (phase 1)**

Cette phase a pour objet de définir les objectifs globaux et les contraintes du projet en vue de sa réalisation. En outre, à ce stade, le projet a une faible probabilité de succès technique. Par conséquent, les dépenses engagées lors de l'étude préalable doivent être inscrites dans les charges de l'exercice au cours duquel elles sont engagées et ne peuvent être rattachées, avec exactitude, au coût d'un projet en cours d'individualisation.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- **Analyse fonctionnelle (phase 2)**

Les frais d'analyse fonctionnelle sont généralement exclus du coût de production du projet en cours.

- **Formation de l'utilisateur et suivi de logiciel (phases 7 et 8)**

Les frais postérieurs à la phase de production du projet ne sont pas inclus dans le coût de production du logiciel et doivent être enregistrés dans les charges de l'exercice au titre duquel ils ont été engagés.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

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 soldé par le débit du compte **811 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations incorporelles**.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

✓ Logiciels autonomes à usage commercial acquis

Les logiciels autonomes à usage commercial acquis peuvent être regroupés en trois catégories :

- Logiciel acquis pour être revendu en l'état ;
- Logiciel spécifique créé pour une commande client ;
- Logiciel standard fabriqué à partir d'un logiciel mère.

Les logiciels acquis pour être revendu en l'état sont enregistrés au compte **601 Achats de marchandises**. A la clôture de l'exercice, le **compte 31 Stocks de marchandises** est débité du montant du stock final de ces logiciels par le crédit du compte **6031 Variation des stocks de marchandises**.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

S'agissant des logiciels spécifiques créés pour une commande clients, les dépenses de conception sont enregistrées en charges au cours de l'exercice et si la conception n'est pas terminée à la clôture de l'exercice, les travaux en cours sont inscrits au débit du compte **352 Prestations de services en cours** par le crédit du compte **7352 Variation des prestations de services en cours**. A la fin de la conception le coût de production du logiciel est enregistré au **compte 36 Produits finis**.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Pour les logiciels standards fabriqués à partir d'un logiciel mère, le logiciel mère constitue une immobilisation incorporelle. Le coût de production des logiciels à partir du logiciel mère (dépenses de reproduction du logiciel mère sur support magnétique, documentation et outils pédagogiques de formation des utilisateurs) doit être constaté en charges. Les logiciels reproduits non vendus à la clôture de l'exercice sont inscrits en stocks de produits finis au débit du compte **36 Produits finis**.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- ✓ Logiciels à usage commercial utilisés comme moyen d'exploitation

Dans ce cas, le logiciel est un outil de production dont les prestations sont facturées à des clients (traitement de comptabilité, locations, etc...). En effet, il s'agit par exemple du logiciel comptable d'un cabinet d'expertise comptable, utilisé pour les besoins du suivi de la comptabilité de ses clients, de l'établissement des états financiers annuels.

Il est utilisé comme moyen d'exploitation, et constitue une immobilisation incorporelle à enregistrer au débit du compte **2131 Logiciels** par le crédit du compte **4811 Fournisseurs d'immobilisations incorporelles** pour son coût d'acquisition.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Lorsqu'il est créé, il doit être enregistré à l'actif au coût de production lorsque les deux conditions suivantes sont simultanément réunies :

- Le projet est considéré par l'entité comme ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale ;
- L'entité manifeste sa volonté de produire le logiciel concerné et de s'en servir durablement pour les besoins de la clientèle et identifie les ressources humaines et techniques qui seront mises en œuvre pour le réaliser.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

La durée d'amortissement comptable d'un logiciel à usage commercial doit être déterminée en fonction de sa capacité à répondre aux besoins de la clientèle et non aux besoins propres de l'entité.

- Modifications apportées à des logiciels existants

Les dépenses d'amélioration des logiciels existants peuvent être :

- Immobilisées dans le compte **2131 Logiciels**, si elles ont pour effet d'augmenter la durée d'utilisation ou les performances des logiciels ;
- Ou bien comptabilisées en charges, si elles n'ont pour effet de maintenir les logiciels dans un état normal d'utilisation.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

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 présentes dispositions :

- Les sites intranet accessibles uniquement par les employés d'une société ou d'une administration connectée à son réseau interne ;
- Les sites extranet : sites intranet dont tout ou partie du contenu peut être accessible soit par Internet, par des utilisateurs identifiés, soit par un autre intranet.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Selon le processus d'acquisition, il existe deux catégories de sites internet :

- Les sites acquis « clés en mains » ;
- Les sites créés par l'entité.

✓ Site acquis « clés en mains »

Le coût d'acquisition d'un site acquis « clés en mains » doit être porté en immobilisation par le débit du compte **2132 Sites internet**, dès lors qu'il est destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entité. Toutefois, les sites dont le coût d'acquisition est de peu de valeur peuvent ne pas être immobilisés et portés en charges de l'exercice.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Le site acquis « clés en mains » doit être amorti selon le mode linéaire sur sa durée probable d'utilisation.

✓ Sites créés par l'entité

Deux types de sites internet créés par l'entité peuvent être identifiés :

- Les sites publicitaires ;
- Les sites d'e-commerce et assimilés.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les sites publicitaires sont destinés à donner des informations sur l'entité (sites de présentation), ils ne participent pas aux systèmes d'information ou commerciaux de l'entité (comptabilité, ventes, etc.) ;

Les sites publicitaires ne génèrent pas d'avantages économiques futurs distincts de ceux générés par d'autres actifs. Ils constituent un support de publicité pour l'entité. En conséquence, les dépenses de création relatives à ces sites doivent être comptabilisées en charges.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les sites d'e-commerce et assimilés, sont les sites enregistrant des commandes clients et/ou participant aux systèmes d'information ou commerciaux de l'entité. Ils sont générateurs d'avantages économiques futurs. Leurs coûts de développement sont donc susceptibles d'être portés à l'actif.

Les coûts de création de sites internet sont inscrits à l'actif si l'entité démontre qu'elle remplit les six critères cumulatifs suivants :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Le site internet a de sérieuses chances de réussite technique ;
- L'entité a l'intention d'achever le site internet et de l'utiliser ou de le vendre;
- L'entité a la capacité d'utiliser ou de vendre le site internet ;
- Le site internet générera des avantages économiques futurs ;
- L'entité dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre le site internet ;
- L'entité a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au site internet au cours de son développement.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Il s'agit des six conditions nécessaires à l'activation des coûts de développement, adaptées au cas particulier des sites internet. La conception et le développement de sites internet comportent trois phases :

- La phase de recherche préalable ;
- La phase de développement et de mise en production ;
- La phase d'exploitation.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

■ Phase de recherche préalable

Les coûts engagés lors de la phase de recherche préalable sont obligatoirement comptabilisés en charges car il est impossible à ce stade d'évaluer, avec une fiabilité suffisante s'ils donneront lieu à des avantages économiques futurs. Il s'agit notamment:

- Des dépenses engagées au titre des études de faisabilité,
- De la détermination des objectifs et des fonctionnalités du site,
- De l'exploration des moyens permettant de réaliser les fonctionnalités souhaitées,

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- De l'identification du matériel approprié et des applications,
- De la sélection des fournisseurs de biens et de services,
- Du traitement des questions juridiques préalables comme la confidentialité, les droits d'auteur, les marques de fabrique et le respect de la législation,
- De l'identification des ressources internes pour des travaux sur le dessin et le développement du site.

Par ailleurs les frais de recherche comptabilisés initialement en charges, relatifs à un projet qui aboutit à la création de sites internet inscrits à l'actif, ne peuvent pas ultérieurement être réintégrés au coût de développement de l'actif.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

■ Phase de développement et de mise en production

Les coûts de création de sites internet liés à la phase de développement et de mise en production sont inscrits à l'actif, au débit du compte **2132 Sites internet** si l'entité démontre qu'elle remplit les six critères cumulatifs susmentionnés. Il s'agit par exemple de:

- 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 ;

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Le développement, l'acquisition ou la fabrication sur commande, d'un code pour les programmes, de logiciels de bases de données et de logiciels intégrant les applications distribuées dans les programmes ;
- La réalisation de la documentation technique ;
- Les coûts afférents au contenu, notamment les frais induits par la préparation, l'alimentation et la mise à jour du site ainsi que l'expédition du contenu du site.

Les graphiques constituant un élément du logiciel, les coûts de développement des graphiques initiaux sont comptabilisés comme les logiciels auxquels ils se rapportent.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

■ Phase d'exploitation

Les dépenses ultérieures au titre de sites internet, engagées après leur acquisition ou leur achèvement sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont réalisées, sauf :

- S'il est probable que ces dépenses permettront au site de générer des avantages économiques futurs au-delà du niveau de performance défini avant l'engagement des dépenses ;
- Et si ces dépenses peuvent être évaluées et attribuées à l'actif de façon fiable.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Exemples de dépenses d'exploitation constituant des charges :

- Formation des salariés participant à l'entretien du site ;
- Enregistrement du site auprès des moteurs de recherche ;
- Tâches administratives ;
- Mise à jour des graphiques du site ;
- Réalisation des sauvegardes ;
- Création de nouveaux liens ;
- Vérification du fonctionnement normal et mise à jour des liens existants ;
- Révisions de routine de la sécurité du site ;

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Analyse d'utilisation ;
- Engagement de la redevance annuelle d'utilisation du nom de domaine.

Exemples de dépenses d'exploitation activables :

- Adjunction à un site de nouvelles fonctions ou caractéristiques.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les règles générales relatives aux amortissements s'appliquent à l'amortissement des sites Internet activés. Ces derniers doivent être amortis sur leur durée réelle d'utilisation, en principe courte, en raison de la forte obsolescence technique.

En revanche, le nom de domaine, pour lequel l'usage n'est pas limité dans le temps, est un actif non amortissable tant que la direction de l'entité n'a pas décidé d'arrêter l'utilisation du nom à une date donnée. En effet, lorsque la durée d'utilité du nom du domaine devient limitée, il est amorti sur sa durée d'utilité résiduelle. L'impact de ce changement de durée d'utilité est traité de façon prospective.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

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. 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.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Il existe deux principales catégories de marques :

- Les marques acquises ;
- Les marques générées en interne.

✓ Comptabilisation des marques acquises

Elles sont à comptabiliser en immobilisations au débit du compte **214 Marques**. Les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont, en principe, remplis. En effet, l'entité est titulaire d'un droit légal (droit de propriété industrielle) lui permettant de remplir les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle. L'élément, pour être comptabilisé à l'actif, doit en effet :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Etre identifiable ;
- Générer une ressource que le titulaire contrôle, c'est-à-dire qu'il est capable d'obtenir les avantages économiques futurs découlant de la marque et de restreindre l'accès des tiers à ces avantages ;
- Son coût peut, en principe, être déterminé de manière fiable.

Une marque est amortissable si la durée de consommation des avantages économiques attendus de la marque est déterminable. En conséquence, les marques faisant l'objet d'une protection juridique ne sont pas en général amortissables. Toutefois, il conviendra de démontrer que cet actif incorporel n'a pas de fin prévisible et que les avantages économiques futurs devraient perdurer.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Lorsqu'elle est amortissable, la date de départ de l'amortissement est la date de mise en service, c'est-à-dire la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Lorsque la durée d'utilité, estimée au moment de l'acquisition de la marque ou de tout autre actif incorporel comme non limitée, devient limitée, la valeur actuelle de la marque à la date du changement d'estimation (un test de dépréciation est réalisé et la marque, le cas échéant fait l'objet d'une dépréciation), est amortie sur la durée d'utilité résiduelle. L'impact de ce changement de durée d'utilité est traité de façon prospective.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

✓ Comptabilisation des marques créées en interne

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

✓ Comptabilisation des dépenses ultérieures aux marques acquises ou créées

Les dépenses ultérieures sur les marques sont engagées généralement pour maintenir les avantages économiques futurs incorporés dans la marque et ne satisfont pas aux critères d'activation. Tel est le cas, notamment, des frais de défense et de surveillance des marques créées ou acquises, des frais de renouvellement de marques acquises ou créées, qui sont donc à comptabiliser immédiatement en charges.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

7) Droit au bail et pas-de-porte

a) Droit au bail

Le droit au bail représente le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert à l'acheteur afin de bénéficier des dispositions et droits garantis par les baux commerciaux, droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale (droit à renouvellement ou indemnité d'éviction, loyers éventuellement inférieurs au prix de marché et révisions de foyer encadrées par la législation).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Ce droit au bail comprend généralement deux éléments qui sont :

- L'économie future de loyers dont va bénéficier le nouveau locataire en reprenant un bail dont les loyers sont inférieurs à ceux du marché ;
- Une prime éventuelle liée à l'emplacement privilégié du local commercial considéré.

Il constitue, pour le locataire qui le verse, une immobilisation incorporelle à comptabiliser au compte **206 Droit au bail**. Il doit être amorti sur la durée du bail, car la composante du droit au bail, relative à un différentiel de loyer s'amenuise avec le temps.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

b) Droit d'entrée versé au propriétaire (pas-de-porte)

C'est la somme versée au propriétaire d'un local commercial, en sus du prix de location, lors de l'entrée en jouissance, ce droit est parfois appelé « pas-de-porte ».

Selon le Système comptable OHADA, il s'agit d'un supplément de loyer à répartir sur la durée du bail. En conséquence, lors du versement du « pas de porte » doit être débité le compte **622 Location** par le crédit du **compte de trésorerie**. En fin d'exercice, le supplément de loyer concernant les exercices suivants est extourné par le compte **476 Charges constatées d'avance**. Ce compte sera repris au compte de résultat sur la durée restant du bail par la contrepartie du **compte 622**.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

8) Fichiers clients, notices, titres de journaux et magazines

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

- Les fichiers clients, notices, titres de journaux, et magazines acquis ;
- Les fichiers clients, notices, titres de journaux, et magazines créés en interne.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Comptabilisation des fichiers clients et titres de journaux acquis

Lorsqu'ils sont acquis, les fichiers clients (listes et autres bases de données reflétant des relations contractuelles antérieures, listes de clients ou d'abonnés fréquemment concédées par licence), notices, titres de journaux, et magazines sont à comptabiliser en immobilisations au débit du compte **2183 Fichiers clients, notices, titres de journaux et magazines** par le crédit du compte **4811 Fournisseurs d'immobilisations incorporelles**, car les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont, en principe, remplis.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- ✓ Si l'usage attendu du fichier client est limité dans le temps, c'est-à-dire s'il s'agit d'une liste de clients susceptibles de ne pas rester acquis à l'entité, le fichier est amortissable. Tel sera également le cas des notices, titres de journaux et magazines. Dans ce cas, la durée d'utilisation doit tenir compte des efforts faits par l'entité pour conserver les clients de la liste. En revanche, elle ne doit pas tenir compte des nouveaux clients qui pourront être ajoutés à cette liste ;

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- ✓ Si l'usage attendu du fichier client est limité dans le temps, c'est-à-dire s'il s'agit d'une liste de clients susceptibles de ne pas rester acquis à l'entité, le fichier est amortissable. Tel sera également le cas des notices, titres de journaux et magazines. Dans ce cas, la durée d'utilisation doit tenir compte des efforts faits par l'entité pour conserver les clients de la liste. En revanche, elle ne doit pas tenir compte des nouveaux clients qui pourront être ajoutés à cette liste ;

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- ✓ Si les clients de la liste sont censés rester acquis à l'entité (position de leader sur le marché, niche...) et qu'ils peuvent être conservés par un entretien régulier, aucun amortissement n'est à constater.
- Comptabilisation des fichiers clients et titres de journaux acquis

Les dépenses engagées pour créer des fichiers clients, notices, titres de journaux et magazines en interne, sont comptabilisées en charges car elles ne peuvent être distinguées de celles engagées pour développer l'activité de l'entité dans son ensemble.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Dépenses ultérieures sur les fichiers clients et titres de journaux créés ou acquis

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

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

9) Fonds commercial

Le fonds de commerce est constitué par un ensemble de moyens qui permettent au commerçant d'attirer et de conserver une clientèle (art 135 Acte uniforme OHADA sur le droit commercial général).

Le fonds de commerce comprend nécessairement la clientèle et l'enseigne ou la clientèle et le nom commercial, sans préjudice du cumul de la clientèle avec l'enseigne et le nom commercial (art 136 Acte uniforme OHADA sur le droit commercial général). Le fonds commercial est constitué par ces éléments et les autres parties résiduelles de la valeur du fonds de commerce qui n'ont pas pu être identifiées en éléments corporels ou en éléments incorporels distincts.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

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 ;

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Le droit au bail ;
- Les licences d'exploitation ;
- Les brevets d'inventions, marques de fabrique et de commerce, dessins et modèles, et tout autre droit de propriété intellectuelle nécessaires à l'exploitation (art 137 Acte uniforme OHADA sur le droit commercial général).

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 :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Stocks, dans un compte de classe 3 Stocks et en-cours ;
- Matériel et installations, au compte 2 Immobilisations corporelles ;
- Droit au bail au compte 216 Droit au bail ;
- Brevets, licences, concessions et valeurs similaires au compte 212 ;
- Marques au compte 214 ;
- Autres immobilisations incorporelles.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

L'élément résiduel non affecté à un compte spécifique est inscrit au débit du compte **2151 Fonds commercial**.

Le fonds commercial, créé par l'entité, ne peut jamais constituer une immobilisation incorporelle.

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.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

En revanche, le fonds commercial doit obligatoirement être amorti lorsque la durée d'utilité est limitée et déterminable au regard de certains critères. Ces critères sont par exemples :

- Lorsque le fonds commercial est adossé à un contrat (par exemple un contrat de concession) ou à une autorisation légale (par exemple une autorisation d'extraction d'une mine) ayant une durée d'utilité limitée ;
- Lorsqu'une décision d'arrêter l'activité à laquelle le fonds commercial est rattaché est prise par l'entité ;
- Ou lorsque le fonds commercial est attaché à l'exploitation d'une carrière dont la durée est physiquement limitée.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Dans des cas exceptionnels, lorsque la durée d'utilité du fonds commercial est limitée et ne peut être estimée de manière fiable, il est alors amorti sur une durée fixée à 10 ans (le montant de l'amortissement de chaque exercice est égal au dixième de la base amortissable).

Par ailleurs, les petites entités qui sont assujetties au Système minimal de trésorerie peuvent par simplification amortir systématiquement leur fonds commercial sur une durée de 10 ans.

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

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILANS

10) Coût d'obtention du contrat

Le Système comptable OHADA préconise l'activation sur option des coûts d'obtention du contrat lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- Ces coûts sont marginaux, c'est-à-dire que l'entité ne les aurait pas encourus si elle n'avait pas obtenu le contrat ;
- L'entité s'attend à les recouvrer ;
- Les coûts d'obtention du contrat sont significatifs ;
- En cas d'activation, la durée d'amortissement de ces coûts d'obtention aurait été supérieure à douze (12) mois.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les coûts d'obtention du contrat qui auraient été supportés en tout état de cause sont enregistrés en charge lorsqu'ils sont encourus ; toutefois, même si le contrat n'est pas obtenu, ces coûts sont inscrits à l'actif lorsqu'ils peuvent être facturés au client. Par exemple, seront considérés comme des coûts d'obtention du contrat les commissions sur ventes ou commissions au succès.

Par contre, les coûts suivants sont exclus du coût d'obtention du contrat :

- Les frais encourus pour répondre à des appels d'offre ;
- Les frais marketing que l'entité encourt, qu'elle obtienne ou non le contrat.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Au cours de l'exercice, les dépenses sont comptabilisées en comptes de charges par nature au fur et à mesure de leur réalisation. A la clôture de l'exercice, ces charges sont neutralisées, en créditant le compte **721 Production immobilisée, immobilisations incorporelles** par le débit du compte **2182 Coûts d'obtention du contrat**.

Les coûts qui sont constatés à l'actif sont amortis sur une base systématique correspondant à la fourniture au client des biens ou services auxquels l'actif est lié. Ainsi, à la clôture de l'exercice, le **compte 6811** est débité par le crédit du compte **2818 Amortissements des autres droits et valeurs incorporels**.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Exemple:

Un fournisseur de services, remporte un appel d'offres pour fournir des services pendant cinq ans à un nouveau client. L'entité a engagé les frais suivants :

| | |
|---------------------------------|---------------------|
| Frais juridiques externes | 750 000 F |
| Frais de déplacement | 250 000 F |
| Commissions aux commerciaux | 9 000 000 F |
| Total des coûts encourus | 10 000 000 F |

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Le contrat sera renouvelé pour une durée de trois ans. Les commissions versées aux commerciaux seront recouvrées. Les frais juridiques externes et les frais de déplacement ont été engagés indépendamment du fait que le contrat a été obtenu.

L'entité comptabilise dans le compte **2182 Coûts d'obtention du contrat** pour un montant 9 000 000 F de surcoût nécessaire à l'obtention du contrat en raison des commissions versées aux commerciaux car elle s'attend à les recouvrer.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les 9 000 000 F de surcoût engagés pour l'obtention du contrat sont amortis sur huit ans. En effet, l'actif concerne des services transférés au client pendant la durée du contrat (cinq ans) et l'entité prévoit que le contrat sera renouvelé pour une durée de trois ans.

Ainsi, le **compte 6811 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles** sera débité par le crédit du compte **2818 Amortissements des autres droits et valeurs incorporels** pour un montant de 1 125 000 F (9 000 000/8).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

11) Compétences spécifiques du personnel

Les coûts de recrutement des talents spécifiques en matière de direction, de gestion ou de technique, l'effort de formation permettant de développer des compétences supplémentaires, etc... sont comptabilisés en charges par nature car ces ressources sont rarement protégées par un droit.

En revanche, lorsqu'elles sont effectivement protégées par un droit, ces ressources sont comptabilisées en immobilisations incorporelles au débit du compte **2188 Divers droits et valeurs incorporelles**. Tel est le cas, par exemple, des indemnités de mutations versées par les entités à objet sportif à des joueurs professionnels.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

12) Frais de prospection et d'évaluation des ressources minérales

Les frais de prospection et d'évaluation des ressources minérales, sont les dépenses engagées par une entité, après l'obtention de droits légaux, pour la recherche de ressource minérales (les minerais, le pétrole, gaz naturel et autres ressources) dans une zone spécifique, pour déterminer la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction des ressources minérales. Il peut s'agir des frais:

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- D'acquisition de droits de prospector ;
- D'études topographiques, géologiques, géochimiques et géophysiques ;
- D'acquisition de véhicules, matériels de forage, etc.
- De Forage d'exploration ;
- De creusement de tranchées ;
- D'échantillonnage ; et
- D'activités en liaison avec l'évaluation de la faisabilité technique et de la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les dépenses susceptibles d'être incluses dans l'évaluation initiale des actifs de prospection et d'évaluation sont par exemple :

- Acquisition de droits de prospecter ;
- Etudes topographiques, géologiques, géochimiques et géophysiques ;
- Forage d'exploration ;
- Creusement de tranchées ;
- Echantillonnage ; et
- Activités en liaison avec l'évaluation de la faisabilité technique et de la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les dépenses relatives à l'acquisition d'immobilisations corporelles (véhicules, matériel de forage, etc.) nécessaires à l'exploration et à l'évaluation des ressources minérales sont à enregistrer dans les comptes d'immobilisations corporelles selon leur nature.

Pour ce qui est des dépenses d'exploration et d'évaluation des ressources minérales après obtention des droits d'exploitation, l'entité doit choisir l'une des deux méthodes comptables d'enregistrement :

- Soit enregistrer immédiatement les dépenses en charges (compte 6346 – Redevances pour concessions) ;
- Soit les comptabiliser en immobilisations incorporelles (compte 2181 –Frais de prospection et d'évaluation des ressources minérales).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

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.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

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.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Une entité peut changer ses méthodes comptables relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation si le changement rend les états financiers plus pertinents pour les besoins de prise de décisions économiques des utilisateurs et ne les rend pas moins fiables, ou les rend plus fiables et pas moins pertinents par rapport à ces besoins. Une entité doit juger de la pertinence et de la fiabilité selon les critères relatifs aux changements de méthodes comptables.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Lorsque la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale sont démontrables, les dépenses supportées par l'entité jusqu'à l'exploitation, ne doivent pas être comptabilisées en tant qu'actif de prospection et d'évaluation mais en frais de développement.

Les obligations d'enlèvement et de remise en état encourues pendant une période particulière et résultant de ses activités de prospection et évaluation de ressources minérales, doivent être comptabilisées suivant les règles qui seront énoncées au chapitre relatif au coût de démantèlement, d'enlèvement et de restauration des sites.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Après comptabilisation, une entité doit appliquer aux actifs de prospection et d'évaluation le modèle du coût historique. Ainsi, à la clôture de l'exercice, les actifs au titre de la prospection et de l'évaluation doivent faire l'objet d'un amortissement.

L'amortissement des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation, est étalé sur la durée d'utilisation de l'actif considéré. La date de départ de l'amortissement est la date de début de consommation des avantages économiques.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Lorsque la valeur actuelle des actifs de prospection et d'évaluation devient inférieure à leur valeur nette comptable, l'entité doit constater la perte de valeur en procédant à une dépréciation des actifs concernés.

Un ou plusieurs faits et circonstances peuvent indiquer que les actifs de prospection et d'évaluation ont perdu de la valeur (la liste n'est pas exhaustive) :

- La période pendant laquelle l'entité a le droit de prospecter dans la zone spécifique a expiré pendant cette période ou expirera dans un proche avenir, et il n'est pas prévu qu'il soit renouvelé ;

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- 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.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les notes annexes doivent fournir des informations qui identifient et expliquent les montants, comptabilisés dans ses états financiers générés par la prospection et l'évaluation de ressources minérales. Ces informations se rapportent:

- Aux méthodes comptables relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation, y compris la comptabilisation des actifs de prospection et d'évaluation ;
- Aux montants d'actifs, de passifs, de produits et de charges, ainsi que les flux de trésorerie opérationnels et d'investissement découlant de la prospection et de l'évaluation de ressources minérales.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

13) Frais de découverte pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert

Dans l'exploitation d'une mine à ciel ouvert, il peut arriver que les entités aient à enlever des stériles (ou morts-terrains) pour avoir accès à des gisements. Cette opération est appelée « découverte ».

Le mort-terrain désigne une couche sédimentaire (calcaire, grès, sable, argile, etc.) à percer avant d'atteindre le minerai (Or, Argent, Fer, etc.).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

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

Si l'avantage généré par les opérations de découverte prend la forme de stocks que produit la mine, l'entité doit comptabiliser les frais engagés dans les opérations de découverte conformément aux principes de traitement des stocks.

Si l'avantage est un meilleur accès au minerai à extraire, l'entité doit comptabiliser ces frais comme un actif immobilisé, « actif au titre des opérations de découverte », si les critères ci-dessous sont réunis :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- 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 rattachés aux opérations de découverte associées à cette partie du corps minéralisé peuvent, être évalués de façon fiable.

L'actif au titre des opérations de découverte doit être comptabilisé comme un ajout ou une amélioration apportés à un actif existant. En d'autres termes, l'actif au titre des opérations de découverte sera comptabilisé en tant que partie d'un actif existant.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Le classement de l'actif au titre des opérations de découverte en immobilisation corporelle ou en immobilisation incorporelle, est fonction de celui de l'actif existant. En d'autres termes, la nature de l'actif existant déterminera si l'entité doit classer l'actif au titre des opérations de découverte en immobilisation corporelle ou incorporelle.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

b) Évaluation initiale de l'actif au titre des opérations de découverte

L'entité doit initialement évaluer l'actif au titre des opérations 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.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

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 découverte en phase d'exploitation se déroulent comme prévu. Les coûts associés à ces activités accessoires ne doivent pas être inclus dans le coût des opérations de découverte.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

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 :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- 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.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

c) Évaluation 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, de la même façon que l'actif existant dont il fait partie.

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

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

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, différera de la durée d'utilité attendue qui est utilisée pour l'amortissement de la mine elle-même, et des actifs connexes ayant la même durée de vie que la mine, sauf dans les circonstances limitées où les opérations de découverte donnent un meilleur accès à l'intégralité du corps minéralisé restant. Cette situation peut se produire, par exemple, vers la fin de la durée d'utilité de la mine, lorsque la partie identifiée correspond à la dernière partie du corps minéralisé qui sera extraite.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

14) Acquisition d'un gîte de carrière

Lors de l'acquisition d'un terrain de carrière, l'exploitant acquiert deux éléments distincts :

- Un gisement en l'état, constitué de matériaux à extraire destinés à être incorporés dans un processus de production; il correspond à la définition comptable d'un stock de matières premières et fournitures liées (**compte 32**) ;
- Un tréfonds, part résiduelle du terrain après extraction des matériaux; il correspond à une immobilisation corporelle à porter au **compte 225 Terrains de carrières –Tréfonds** ou au **débit du compte 2295 Terrains de carrières en cours - Tréfonds**.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

À défaut de ventilation des valeurs respectives de ces deux éléments dans l'acte d'achat, cette ventilation est effectuée selon les règles posées pour les biens acquis conjointement, pour un coût global d'acquisition (article 38 Acte uniforme).

Le gisement est retenu pour son coût d'acquisition. Les coûts directement attribuables à l'acquisition, tels que les indemnités d'éviction et les indemnités de culture, sont un élément entrant dans le coût d'acquisition du gisement.

L'estimation initiale des quantités de matériaux extractibles du gisement est susceptible de réestimations périodiques, en fonction des données issues de la réalité de l'exploitation.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

La réestimation des quantités a un effet prospectif sur le coût de production unitaire des matériaux contenus dans le gisement.

La réestimation à la baisse ne se traduit pas par une correction du coût d'entrée du gisement mais, si elle est significative, elle constitue un indice de perte de valeur entraînant la constatation d'une dépréciation

L'exploitant de carrière doit disposer d'une autorisation administrative préalable pour être autorisé à extraire des matériaux pour une quantité donnée. Cette autorisation administrative est généralement accordée postérieurement à l'acquisition du gisement. Le processus d'exploitation suit les différentes ci-après:

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- **Phase entre la date d'acquisition et le début de l'exploitation:** le gisement est en préexploitation et aucune quantité n'est extraite. Il constitue une réserve qui ne sera utilisable qu'après un processus (décapage, découverte), destiné à permettre l'extraction.
- **À compter du début de l'exploitation :** le gisement est en exploitation, l'extraction des matériaux débute et la réserve du gisement est consommée au fur et à mesure de l'extraction.
- **Les matériaux extraits :** ils constituent un stock de matériaux distincts du gisement et utilisables dans le processus de production ou destinés à être vendus.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

La comptabilité doit traduire, dans des sous-comptes de stocks distincts, le passage par ces états successifs.

Le gisement en préexploitation ne peut faire l'objet d'aucune sortie de stocks (sauf en cas de cession). Seul le gisement en exploitation peut enregistrer des sorties de stocks au fur et à mesure de l'extraction des matériaux.

Les matériaux extraits du gisement et non encore utilisés dans la production sont enregistrés dans des sous-comptes distincts de ceux du gisement en préexploitation ou en exploitation.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Redevances de fortage

Pour exploiter une carrière, il est nécessaire d'obtenir les droits fonciers sur le terrain à exploiter, ceux-ci pouvant résulter :

- Soit de la propriété de ce terrain ;
- Soit d'un contrat de fortage conclu avec le propriétaire du terrain.

Le contrat de fortage est un contrat de droit privé par lequel un propriétaire foncier accorde à un exploitant de carrière, le droit exclusif d'exploiter le sous-sol d'un terrain, pendant une certaine durée et moyennant un prix généralement versé sous la forme de redevances annuelles.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

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 des composants du contrat détaillé ci-avant.
- Des redevances annuelles minimales peuvent être prévues afin de garantir un certain niveau de revenus aux propriétaires de terrains. Ces redevances minimales sont imputables sur les sommes dues en fonction des quantités extraites, mais ne sont pas remboursables.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

a) Comptabilisation initiale des redevances de forage

Les redevances de forage constituent un élément du coût d'acquisition des matériaux extraits. Elles sont enregistrées en charges au fur et à mesure de l'extraction des matériaux.

b) Comptabilisation finale des redevances de forage

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

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Quant aux redevances non affectables au coût des matériaux extraits (redevances minimales et redevances forfaitaires), elles sont comptabilisées en charges constatées d'avance pour le montant non imputé au cours de l'exercice mais dont il est quasi certain qu'il sera imputable au cours des exercices suivants. À défaut, ces redevances sont maintenues en charges.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Comptabilisation des coûts de production des matériaux extraits

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

À la clôture de l'exercice, les coûts qui se rapportent à des matériaux en cours d'extraction sont enregistrés en « Encours de production de biens ».

Les coûts encourus pour mettre à découvert le gisement et accéder aux matériaux à extraire (notamment décapage et découverte), sont un élément du coût de production des matériaux extraits.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les coûts de remise en état du site sont constatés au passif (provision), au fur et à mesure de sa dégradation. Les coûts correspondants constituent un élément du coût de production des matériaux extraits.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

C. LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les immobilisations corporelles sont les biens détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production de biens et services soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives. Ces biens doivent aussi être utilisés sur plusieurs exercices. Ils regroupent ceux acquis en pleine propriété, en nue-propriété, en usufruit, en location-vente et en crédit-bail. Elles comprennent:

- Les terrains;
- Les bâtiments, installations techniques et agencements;
- Les matériels, mobiliers et actifs biologiques.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les immobilisations corporelles peuvent être ventilées en leurs parties significatives (approche par composant).

Lorsqu'une inspection majeure est réalisée, son coût est comptabilisé dans un sous-compte composant de l'immobilisation principale appelé **Révisions majeures**. Cette révision est amortie sur la durée séparant deux révisions. Lorsque la révision est réalisée toute valeur comptable résiduelle du coût de la précédente inspection est décomptabilisée.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

1) Approche par composants

Lorsqu'un ou plusieurs éléments constitutifs d'un actif ont chacun des utilisations différentes, ou procurent des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent, chaque élément peut être comptabilisé séparément dans un sous compte de l'immobilisation principale et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Ainsi, peuvent avoir des durées d'utilisation différentes, un immeuble et ses ascenseurs, un avion et ses moteurs ou ses sièges, un four et son revêtement intérieur, un bateau de transport de passagers et son moteur ou ses hélices.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Pour les ensembles immobiliers dont le prix d'acquisition est global, la ventilation entre le terrain et la construction est une ventilation entre deux actifs distincts, et non la détermination d'un composant.

En règle générale, plus la durée d'utilisation dans l'entité d'une immobilisation donnée est longue, plus il sera nécessaire de faire apparaître des composants.

Le reliquat qui se compose des parties de l'immobilisation qui n'ont pas été comptabilisées distinctement, est appelé « structure ».

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les coûts de remplacement d'un composant doivent être comptabilisés à l'actif et la valeur nette comptable du composant remplacé doit être sortie de l'actif ;

A défaut d'identification à l'origine, les différents composants significatifs de l'actif doivent être identifiés et comptabilisés de manière séparée lorsque la dépense de renouvellement ou de remplacement survient.

Toutefois, les éléments ayant une fréquence de remplacement inférieure à douze (12) mois seront systématiquement éliminés, le coût de ces remplacements constituant une charge de l'exercice.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les immobilisations susceptibles d'être décomposées sont les immobilisations dont la valeur est significative et qui contiennent des éléments ayant une durée d'utilité propre, c'est-à-dire des éléments qui feront l'objet d'un ou plusieurs remplacements d'un montant significatif, en cours d'utilisation. Il s'agit par exemple :

- Des bâtiments et autres ouvrages, des avions, des bateaux, des camions, des autocars, des bus, des véhicules blindés de transport de fonds;
- Certains matériels et outillages des entités industrielles, minières, agricoles, hospitalières et pétrolières, dès lors que l'entité dispose de statistiques et autres informations lui permettant de bien appréhender la durée d'utilité de chaque élément.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Appliquer l'approche par composants à un actif, impose de décomposer le bien dès l'origine entre l'actif principal et ses différents composants lorsqu'ils sont significatifs, et d'affecter le coût d'entrée global de ce bien entre ces différents éléments.

Affectation du coût d'entrée global initial

Les composants identifiés préalablement : étant au sein de l'actif principal (et non au-delà), la décomposition requiert l'affectation du coût d'entrée entre les différents composants et la structure. Le coût d'entrée global n'est donc pas modifié par cette décomposition, il doit être réparti.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Deux situations peuvent se présenter, selon que l'entité dispose directement ou non des éléments permettant cette décomposition :

a) Décomposition validée par les pièces justificatives

C'est notamment le cas :

- Pour les immobilisations acquises neuves à titre onéreux, si les factures liées à l'achat des immobilisations font figurer de manière suffisamment détaillées le coût des différents éléments composant l'actif ;
- Pour les immobilisations produites par l'entité, ce sera également le cas si le décompte de production isole précisément les coûts engagés pour produire chaque élément de l'actif (actif principal et composants significatifs).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Dans cette situation, l'actif principal et chacun des composants sont enregistrés pour le coût figurant sur ces pièces justificatives.

b) Décomposition non validée par les pièces justificatives

Cette situation, fréquemment rencontrée dans la pratique, se présente par exemple :

- Lors de l'acquisition d'un bien d'occasion ;
- En cas d'apport de biens ;
- Pour les immobilisations acquises neuves à titre onéreux, lorsque les factures liées à l'achat des immobilisations, ne font pas figurer le coût des différents éléments composant l'actif.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Lorsque la décomposition ne peut être validée par des pièces justificatives, il est possible :

- De décomposer les valeurs brutes de l'immobilisation acquise, selon la répartition du coût actuel à neuf, en fonction des données techniques ;
- D'appliquer au coût d'acquisition, le pourcentage de ventilation des catégories de composants constaté sur des immobilisations récentes ou rénovées, pondéré, le cas échéant, par les variations des conditions économiques et des évolutions techniques ;
- De chercher à obtenir les informations nécessaires auprès de ses fournisseurs ;
- D'utiliser les pièces justificatives des dépenses effectives de renouvellement.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Néanmoins, cette solution pourrait avoir comme conséquence de surévaluer la valeur des composants souvent inclus pour une valeur moindre dans le coût d'entrée global de l'immobilisation, et même, parfois d'aboutir à une « structure » de l'immobilisation principale de valeur nulle. Des correctifs de valeur des composants sont, dans ce cas, bien entendu nécessaires.

c) Impossibilité d'une décomposition à l'origine

La décomposition peut se révéler impossible, généralement dans les cas suivants :

- L'entité a identifié des éléments susceptibles d'être remplacés mais ne connaît pas l'échéance à laquelle ce remplacement devrait avoir lieu ;
- L'entité ne dispose d'aucune information lui permettant de conclure à l'obligation d'effectuer des remplacements d'éléments au sein de l'immobilisation.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Même si les composants ne sont pas identifiables à l'origine, ils le deviennent en principe lors de la survenance de la dépense de remplacement.

d) Possibilité d'un regroupement d'éléments

Il est possible, et même souhaitable de regrouper les éléments ainsi décomposés au sein d'une même immobilisation corporelle, par échéance de renouvellement, afin de faciliter la détermination de la dotation aux amortissements.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Affectation des différents coûts à la structure et aux composants

Les éléments du coût d'acquisition (coûts directement attribuables, frais d'acquisition, coûts d'emprunt) devraient, en principe, être affectés distinctement aux composants et à la structure. A titre de simplification, ils peuvent être affectés à proportion de la valeur de chaque élément.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Base amortissable d'un composant et valeur résiduelle

S'agissant d'un composant identifié à l'origine, sa base amortissable ne peut être diminuée d'une valeur résiduelle, puisque, par définition, il est prévu qu'il soit remplacé avant la fin de l'utilisation de la structure.

Les seuls composants pour lesquels il pourrait être recherché une valeur, sont ceux qui correspondent au dernier renouvellement avant la fin de l'utilisation de l'immobilisation dans son ensemble. Ils sont alors amortis sur la durée d'utilisation résiduelle de la structure, plus courte que leur durée de vie économique.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

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 au compte **812 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations corporelles** ou **654 Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations** selon le cas.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

b) Composant non identifié à l'origine

Il peut arriver, pendant l'utilisation de l'immobilisation, qu'un remplacement imprévu soit nécessaire. Si aucun composant n'avait été identifié, il faut revoir la décomposition. La démarche à suivre est la suivante :

- Immobiliser l'élément remplacé, comme un nouvel actif sur une ligne distincte (en pratique, souvent un sous compte de l'immobilisation principale) ;
- Etablir un plan d'amortissement de l'élément remplacé. Le plus souvent, deux cas se présenteront :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Si le composant doit être à nouveau remplacé, avant la fin de l'utilisation de l'immobilisation, la durée d'amortissement sera celle restant à courir jusqu'à son remplacement ;
- Si, au contraire, le composant ne doit plus être renouvelé avant la fin d'utilisation de l'immobilisation, il devra être amorti sur la durée d'utilisation résiduelle de la structure.

c) Base amortissable

La base amortissable du composant renouvelé sera égale à son coût d'entrée, éventuellement diminué, lorsqu'il s'agit du dernier remplacement du composant :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Le cas échéant, d'une quote-part de valeur résiduelle s'il est prévu de céder l'immobilisation dans son ensemble avant la fin de sa durée de vie (sous condition de significativité) et si une valeur résiduelle a déjà été prise en compte dans la base amortissable de la structure ;
- Si la durée réelle d'utilisation du composant (durée résiduelle d'utilisation de l'immobilisation dans son ensemble) est significativement inférieure à la durée de vie du composant (qui pourra être cédé indépendamment ou réutilisé sur une autre structure).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

d) Durée d'amortissement

Deux cas peuvent se présenter :

1er Cas : le composant renouvelé n'aura plus à être remplacé

Le composant sera amorti sur sa durée d'utilisation avec l'immobilisation concernée, c'est-à-dire sur la durée résiduelle d'utilisation de la structure (qui peut être inférieure à la durée d'origine retenue entre deux remplacements).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

2ème Cas : le composant renouvelé devra être à nouveau remplacé

La durée retenue pour le plan d'amortissement du composant est égale à sa durée d'utilisation jusqu'au prochain remplacement (prévu avant la fin d'amortissement de la structure). Le cas échéant, elle pourrait être différente de la première durée d'amortissement retenue pour le plan d'amortissement du composant remplacé (conditions d'utilisation différentes ou composant ayant évolué techniquement).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Exemple:

Soit une immobilisation acquise début N, pour être utilisée 10 ans par l'entité. Un composant, qui doit pour des raisons techniques être remplacé tous les 4 ans, a été identifié dès l'inscription à l'actif de l'entité.

Les durées d'amortissement comptable retenues pour le plan d'amortissement sont les suivantes :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Pour la structure, 10 ans (durée d'utilisation) ;
- Pour le composant identifié à l'origine : 4 ans (durée d'utilisation) ;
- Pour le composant renouvelé une fois début $N+3$: 4 ans (durée d'utilisation);
- Pour le composant correspondant au 2eme renouvellement début $N+6$: 2 ans (durée d'utilisation résiduelle de la structure).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Amortissement des composants

La structure doit être amortie sur la durée réelle d'utilisation.

Les composants d'une immobilisation corporelle, identifiés à l'actif, sont amortis en fonction de leur durée réelle d'utilisation par l'entité. Cette durée correspond en principe, à celle séparant deux remplacements, mais peut, toutefois, être plus courte. Tel est le cas notamment lorsque l'entité envisage dès l'acquisition ou dès le remplacement du composant, de céder l'immobilisation sous-jacente, avant le prochain remplacement du composant.

- Dans ce cas, conformément au principe général, la base amortissable du composant doit être réduite de sa valeur résiduelle.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

En principe, la base de calcul de l'amortissement doit être diminuée de la valeur résiduelle égale au montant net des coûts de sortie attendus, que l'entité pourrait obtenir de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation

S'agissant d'un composant identifié à l'origine, sa base amortissable ne pourra jamais être diminuée d'une valeur résiduelle, puisque, par définition, il est prévu qu'il soit remplacé avant la fin de l'utilisation de la structure.

Les seuls composants pour lesquels pourrait être recherchée une valeur résiduelle, sont ceux qui, correspondant au dernier renouvellement avant la fin de l'utilisation de l'immobilisation dans son ensemble, sont amortis sur la durée d'utilisation résiduelle de la structure, plus courte que leur durée de vie économique.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Exemple:

Une entité a acquis le 02/01/N un bâtiment administratif de 150 000 000 F d'une durée d'utilité de 30 ans. Le coût de l'ascenseur est estimé à 30 000 000 F renouvelable après 10 ans.

Décomposition du bâtiment

En utilisant l'approche par composant, le bâtiment sera décomposé de la façon suivante :

- Bâtiment – structure : 120 000 000 F (150 000 000 – 30 000 000) ;
- Bâtiment – composant ascenseur : 30 000 000 F.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Comptabilisation de l'acquisition du bâtiment (02/01/N) :

- Les comptes **23131 Bâtiments administratifs - structure** et **23132 Bâtiments administratifs – composant ascenseur** seront débités respectivement de 120 000 000F et 30 000 000 F ;
- Par le crédit du compte **4812 Fournisseurs d'immobilisations corporelles** pour un montant de 150 000 000.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Comptabilisation à la clôture de l'exercice (31/12/N) :

- Dotation aux amortissements du bâtiment - structure :
 $120\ 000\ 000/30 = 4\ 000\ 000$
- Dotation aux amortissements du bâtiment – composant ascenseur : $30\ 000\ 000/10 = 3\ 000\ 000$
- **Total = 7 000 000**

Le compte **6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles** sera débité pour un montant total de 7 000 000 par le crédit des comptes **283131 Bâtiments administratifs - structure** pour un montant de 4 000 000 et **283132 Bâtiments administratifs – composant ascenseur** pour un montant de 3 000 000.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

2) Frais d'inspections ou de révisions majeures

Lorsqu'un actif fait l'objet de visites ou de révisions significatives, effectuées à intervalles réguliers, le coût de ces révisions est comptabilisé comme un remplacement dans un sous-compte de l'immobilisation principale appelé : **Révisions majeures**. En conséquence :

- Dès la date de comptabilisation initiale de l'actif, un composant « **Révisions majeures** » est comptabilisé séparément des composants physiques et de la structure et est amorti sur la durée restant à courir jusqu'à la prochaine révision ;

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Lorsque la révision est réalisée, le coût correspondant est inscrit en tant qu'actif distinct dès lors que les critères d'immobilisation sont remplis et il est amorti sur la durée séparant deux révisions ; la valeur nette comptable résiduelle des coûts de la précédente révision (ou « mise en état initiale » par le fournisseur) est alors sortie de l'actif.

Lorsque le composant « **Révisions majeures** » n'a pas été comptabilisé séparément ou spécifiquement identifié lors de la comptabilisation initiale (par exemple, en l'absence d'obligation de procéder à des révisions périodiques), sa valeur nette comptable peut être estimée par référence au « coût de révision actuel amorti », comme si cette révision avait été réalisée à la date d'acquisition de l'immobilisation ou d'achèvement de sa production.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Aucune provision pour dépenses de grosses réparations ou gros entretien à engager dans le cadre d'un programme pluriannuel de révision ne peut être comptabilisée. Tel est le cas également des provisions pour grosses réparations.

Exemple:

Aucune provision pour dépenses de grosses réparations ou gros entretien à engager dans le cadre d'un programme pluriannuel de révision ne peut être comptabilisée. Tel est le cas également des provisions pour grosses réparations.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Le matériel industriel sera décomposé (approche par composant) de la façon suivante :

- Le matériel sera amorti sur une base de $190\,000\,000 - 10\,000\,000 = 180\,000\,000$ F (considéré comme la structure du matériel) et sur une durée de 6 ans, soit $180\,000\,000 / 6 = 30\,000\,000$ F.
- La révision majeure est considérée ici comme un composant qui sera amorti sur une base de $10\,000\,000$ et sur une durée de 2 ans soit $10\,000\,000 / 2 = 5\,000\,000$ F.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

3) Dépenses de sécurité et d'environnement

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

- Dépenses effectuées pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement qui conditionnent l'obtention d'avantages économiques futurs, attachés à d'autres actifs ;
- Autres dépenses engagées pour des raisons de sécurité et d'environnement et qui ne conditionnent pas l'obtention d'avantages économiques futurs.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- a) Dépenses effectuées pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement qui conditionnent l'obtention d'avantages économiques futurs attachés à d'autres actifs

Les dépenses effectuées pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement qui conditionnent l'obtention d'avantages économiques futurs attachés à d'autres actifs sont systématiquement immobilisées car, même si elles n'augmentent pas directement les avantages économiques futurs attendus à l'origine des immobilisations auxquelles elles se rapportent, elles permettent à l'entité de continuer à bénéficier des avantages économiques futurs de ces immobilisations.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Par exemple, l'exposition des travailleurs à des substances toxiques pourrait entraîner la mise hors service des installations ou la fermeture d'un chantier.

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

Toutefois, une provision doit être constituée :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Si le délai de mise en conformité est déjà expiré, le montant des pénalités devant alors faire l'objet d'une provision, si le paiement effectif est probable ; ou
- Si l'entité a une obligation actuelle de réaliser la mise en conformité et qu'elle ne peut pas se soustraire à cette obligation, indépendamment de ses actions futures. Tel est le cas de certaines dépenses de remise en état de site, suite à une dégradation de l'environnement.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- b) Autres dépenses engagées pour des raisons de sécurité et d'environnement et qui ne conditionnent pas l'obtention d'avantages économiques futurs

Ce sont des dépenses qui permettent de se conformer à des normes que l'entité s'est elle-même imposée ; ou de répondre à des obligations légales ou réglementaires dont le non-respect ne peut donner lieu qu'à des sanctions pécuniaires.

Ces dépenses sont comptabilisées à l'actif ou en charges, selon les critères généraux de distinction entre charges et immobilisations. Une analyse au cas par cas doit être systématiquement effectuée.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

4) Dépenses de mise en conformité

Les dépenses de mise en conformité d'une installation ou d'un matériel existant, autres que celles liées à la sécurité ou l'environnement précédemment développées, sont à immobiliser si les critères généraux de comptabilisation à l'actif sont respectés, notamment si elles génèrent des avantages économiques futurs supplémentaires.

Ces dépenses d'adaptation ne peuvent généralement pas donner lieu à provision avant leur engagement en l'absence d'obligation de les effectuer (l'entité peut en effet décider de racheter un bien neuf intégrant les fonctionnalités requises).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

5) Travaux de réaménagement

Le coût de travaux de réaménagement d'une immobilisation corporelle est porté à l'actif dès lors que les critères généraux sont respectés, à savoir :

- Qu'il est probable que des avantages économiques futurs liés à cet élément bénéficieront à l'entité ; et
- Que le coût de ces travaux peut être estimé de manière fiable.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

5) Coût de démantèlement , d'enlèvement et de remise en état du site

Les dépenses de remise en état des sites et de démantèlement en fin d'exploitation doivent généralement faire l'objet d'une provision dès lors que l'entité a une obligation actuelle à laquelle elle ne peut pas se soustraire, indépendamment de ses actions futures, que la sortie de ressources est probable et que son coût peut être mesuré de manière fiable.

Dans ce cas, une provision (passif externe) doit être constatée :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Pour le montant total actualisé de la dépense, dès la date d'installation de l'immobilisation en cas de dégradation immédiate, avec pour contrepartie, la constatation à l'actif d'une immobilisation corporelle ;
- Au fur et à mesure de la dégradation, à hauteur du montant prévisionnel (actualisé) des travaux correspondant à la dégradation effective du site à la clôture en cas de dégradation progressive, avec pour contrepartie la constatation en compte de résultat d'une charge.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

a) Cas de dégradation immédiate

L'acquisition d'une immobilisation corporelle ou la mise en place de certaines installations industrielles nécessite parfois, à l'issue de leur période d'utilisation, l'engagement de **Coûts de démantèlement et d'enlèvement**. Il en est ainsi, par exemple, des plates-formes pétrolières ou encore de certaines installations dans l'industrie chimique.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les dépenses de remise en état des sites et de démantèlement en fin d'exploitation (**dégradation immédiate**) sont celles pour lesquelles dès la réalisation de l'installation, du fait même de sa construction, l'obligation de démantèlement existe. Ainsi par exemple, l'obligation de démantèlement d'une plate-forme pétrolière existe du fait même de sa construction, alors même qu'elle ne serait jamais mise en service.

Le montant des coûts de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état doit alors être comptabilisé comme un composant de l'immobilisation, pour son évaluation initiale :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- **D'une part au passif du bilan**, au titre d'une provision qui doit couvrir l'intégralité des coûts qui seront engagés à l'issue de l'exploitation. Cette écriture sera transcrite au débit du compte **6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges** par le crédit du compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état** ;
- **Et d'autre part en contrepartie, à l'actif du bilan**, comme élément du coût d'entrée de l'immobilisation concernée. Cette provision sera transférée ensuite au débit du compte composant (sous-compte de l'immobilisation principale) **Démantèlement enlèvement et restauration du site** par le crédit du compte **7911 Reprises de provisions pour risques et charges**.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Etant donné que cette écriture se fait le même jour, le SYSCOHADA autorise que le composant (sous compte de l'immobilisation principale) **Démantèlement enlèvement et restauration du site** soit débité par le crédit du compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état**.

Ce composant sera amorti d'une façon linéaire sur la durée d'exploitation du site. La provision sera reprise lorsque les dépenses seront engagées pour démanteler, enlever ou restaurer le site.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Evaluation initiale des coûts de démantèlement ou de remise en état

L'évaluation de la provision (et de l'actif enregistré en contrepartie) correspond aux coûts directement attribuables aux opérations à réaliser à l'issue de la période d'utilisation, qu'elles soient réalisées par l'entité elle-même ou par des prestataires externes, y compris les études préalables d'estimation de faisabilité.

L'entité doit tenir compte des événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant des coûts nécessaires à l'extinction de l'obligation (évolution attendue de la technologie ou des coûts, nouvelle réglementation possible...).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Actualisation du montant de la provision

Lorsque l'effet de la valeur temps est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actualisée des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour éteindre l'obligation. Il en résulte qu'en raison de l'échéance des décaissements généralement à long terme, l'actualisation du montant de la provision devrait être obligatoire.

Le taux d'actualisation doit être un taux avant impôt, reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent ainsi que les risques spécifiques au passif ; cependant, le taux ne doit pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

A la date de première comptabilisation, la durée de référence du taux est celle correspondant aux dates auxquelles les décaissements auront lieu, c'est à dire celle qui sépare, selon les cas, la date de construction ou de mise en service de l'actif, des opérations de démantèlement, enlèvement et de remise en état (en plusieurs phases éventuellement).

Les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent sont effectuées par rapport à un taux sans risque de type obligations d'Etat. Les risques inhérents au passif, sont soit inclus dans le taux, soit pris en compte pour estimer le montant des décaissements futurs, par exemple en probabilisant différents scénarios de prix et/ou d'échéanciers de décaissement.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les montants des décaissements tels qu'ils auront lieu au terme de l'utilisation ou de la durée de vie de l'actif seront fonction de :

- L'évolution de la législation sur les démantèlements et les remises en état de site,
- L'évolution de la technologie et des techniques employées, des coûts de la main d'oeuvre et des matières utilisées et
- Du délai estimé après la date de fin d'utilisation de l'immobilisation corporelle pour effectuer les opérations effectives de démantèlement.

De plus, chaque année, la « désactualisation » de la provision doit être enregistrée en charges financières.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Variation de l'évaluation des coûts de démantèlement existants

Au cours de la période d'exploitation de l'immobilisation, l'estimation du montant de la provision peut faire l'objet d'ajustements résultant :

- De changements de réglementation ou d'évolutions de la technologie ;
- D'une réestimation du montant des ressources nécessaires pour éteindre l'obligation ;
- D'une variation de taux d'actualisation.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les variations du montant de la provision doivent être ajoutées ou déduites du coût de l'actif concerné (actif sous-jacent et actif de démantèlement), au cours de l'exercice au cours duquel intervient le changement d'estimation :

- ***si le changement d'estimation conduit à augmenter la provision***, cette variation entraîne une augmentation de la valeur nette comptable de l'actif concerné. Le plan d'amortissement est alors modifié de manière prospective ; si la valeur actuelle de l'actif concerné est inférieure à sa valeur comptable, une dépréciation doit être constatée ;

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- ***Si le changement d'estimation conduit à diminuer la provision***, cette variation entraîne une diminution de la valeur nette comptable de l'actif concerné par le biais d'une dépréciation ; la reprise de provision doit être imputée en priorité sur l'actif de démantèlement, puis éventuellement, pour le coût résiduel, sur l'actif sous-jacent ; cette dépréciation réduit d'autant le montant amortissable sur la durée restant à courir ; si la diminution du montant de la provision excède la valeur nette comptable de l'actif total, l'excédent doit être comptabilisé en qualité de produit d'exploitation.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Prise en charge totale ou partielle par des tiers des coûts de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état

Les organismes publics ou les clients peuvent parfois prendre en charge tout ou partie des coûts de démantèlement qui incombent aux entités. Par ailleurs, ces dernières peuvent cotiser à des fonds de gestion ou à des organismes d'assurance qui remboursent, à terme, tout ou partie des coûts de remise en état lorsqu'ils sont encourus.

Dans ce cas :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Prise en charge totale ou partielle par des tiers des coûts de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état

Les organismes publics ou les clients peuvent parfois prendre en charge tout ou partie des coûts de démantèlement qui incombent aux entités. Par ailleurs, ces dernières peuvent cotiser à des fonds de gestion ou à des organismes d'assurance qui remboursent, à terme, tout ou partie des coûts de remise en état lorsqu'ils sont encourus.

Dans ce cas :

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- En application du principe de non-compensation, le montant de la provision ne peut être compensé avec le montant du remboursement attendu ; en conséquence, la provision doit être constatée pour la totalité du passif de démantèlement ;
- En revanche, l'actif de démantèlement est comptabilisé à concurrence de la quote-part de démantèlement qui incombe à **l'entité** ;
- Une créance est enregistrée à l'actif pour **la quote-part qui est prise en charge par les tiers** ; cette créance doit être actualisée dès lors que l'effet de l'actualisation est significatif et que la provision fait elle-même l'objet d'une actualisation. Les produits financiers générés par la créance du fait de son actualisation sont enregistrés en résultat financier.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Exemple:

Une entité a acquis le 02/01/N un matériel industriel lourd d'une valeur de 200 000 000 F. La durée d'utilité du matériel est de 10 ans. Les frais de démantèlement au terme de la durée d'utilité s'élèvent à 10 000 000 F. Le taux d'actualisation est de 12%.

Le coût d'acquisition du matériel est composé du prix d'acquisition majoré de la valeur actualisée des frais de démantèlement au taux de 12%.

Valeur actualisée des frais de démantèlement : $10\,000\,000 (1,12)^{-10} = 3\,219\,732$ F

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Coût d'acquisition du matériel industriel : $200\,000\,000 + 3\,219\,732$
 $= 203\,219\,732$ F

La nécessité de suivre l'estimation des coûts de démantèlement sur l'ensemble de la durée d'utilité de l'immobilisation nécessite un suivi spécifique de l'actif de démantèlement à inscrire dans un sous compte (approche par composant).

Lors de l'acquisition de l'immobilisation (02/01/N) :

- Le compte **24111 Matériel industriel - Actif de support** sera débité par le crédit du compte **4812 Fournisseurs d'immobilisations corporelles** pour un montant de 200 000 000 F,

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- Ensuite pour l'actif de démantèlement, l'une des deux écritures peuvent être comptabilisée :
 - soit, le compte **24112 Matériel industriel - Actif de démantèlement** sera débité par le crédit du compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état** pour un montant de 3 219 732 F ;
 - soit, le **compte 6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges** sera débité par le crédit du **compte 1984** pour 3 219 732 F puis simultanément, le **compte 24112** sera débité par le crédit du **compte 7911** pour 3 219 732 F

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

A la clôture de l'exercice N

Pour la désactualisation de la provision au 31/12/N, on aura : 10 000 000 (1,12)⁻⁹ = 3 606 100 F

L'écart constaté s'élève à : 3 606 100 - 3 219 732 = 386 368F

Cet écart peut s'obtenir aussi de la façon suivante : 3 219 732 x 12% = 386 368 F

Dotation aux amortissements de l'actif de support :

$200\,000\,000 / 10 = 20\,000\,000$

Dotation aux amortissements de l'actif de démantèlement : 3

$219\,732 / 10 = 321\,973$

Total dotations = 20 321 973

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

L'écriture suivante sera passée :

- Le compte **6971 Dotations aux provisions financières pour risques et charges** sera débité par le crédit du compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état** pour un montant de 386 368 F.
- Ensuite, le compte **6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles** sera débité pour un montant total de 20 321 973 par le crédit des comptes **28411 Amortissements du matériel et outillage - Actif de support** industriel pour un montant de 20 000 000 et **28412 Amortissements du matériel et outillage - Actif de démantèlement** pour un montant de 321 973.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

b) Cas de 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 ; son intensité dépend du niveau d'activité. Il en est ainsi par exemple des sites d'extraction de ressources naturelles (mines, carrières, gravières) ou encore des sites de stockage de produits toxiques issus de l'exploitation des industries chimiques.

Afin de couvrir les coûts futurs de remise en état, une provision doit être constatée à hauteur du montant des travaux correspondant à la dégradation effective du site à la date de clôture de l'exercice. Aucune provision n'est à constater pour la partie du site qui n'est pas encore dégradée.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Cependant, en contrepartie de cette provision, il n'y a pas lieu de comptabiliser un actif.

N.B:

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.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

c) Décomptabilisation des coûts de démantèlement et de remise en état

L'extinction de l'obligation de démantèlement et de remise en état de site peut intervenir dans les cas suivants :

- L'engagement effectif des coûts de démantèlement et de remise en état de site ,
- La cession de l'immobilisation sous-jacente.

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- ✓ Engagement des coûts de démantèlement et de remise en état de site

Au terme de la durée de l'obligation de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état, l'entité doit engager les coûts nécessaires à son extension. Lors de l'engagement effectif de ces coûts :

- la charge intervenue est inscrite au débit compte **6244 Charges de démantèlement et remise en état** par le crédit du compte fournisseur/trésorerie, afin de faire apparaître l'ensemble des flux intervenus au cours de l'exercice;

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

- La provision pour démantèlement et remise en état ayant rempli son objet, elle doit être reprise au débit du compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état** par le crédit des comptes **7911 Reprises sur provisions d'exploitation pour risques et charges** (pour la quote part de la provision intégrée initialement dans le coût de l'immobilisation) et **7971 Reprises sur provisions financières pour risque et charges** (pour la quote part de la provision relative aux charges de désactualisation comptabilisée dans un compte de dotation pour provisions financières pour risques et charges).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

✓ Cession de l'immobilisation sous-jacente

En cas de cession d'une immobilisation soumise à une obligation de démantèlement, le vendeur transfère en général son obligation à l'acheteur. Le vendeur n'ayant plus d'obligation, la provision pour démantèlement et remise en état doit alors être reprise au débit du compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état** par le crédit des comptes **7911 Reprises sur provisions d'exploitation pour risque et charges** (pour la quote part de la provision intégrée initialement dans le coût de l'immobilisation) et **7971 Reprises sur provisions financières pour risque et charges** (pour la quote part de la provision relative aux charges de désactualisation).

III. INNOVATIONS AFFECTANT LE BILAN

Les coûts de démantèlement étant inclus dans le coût d'entrée de l'immobilisation sous-jacente, l'actif de démantèlement (constitué à l'origine en contrepartie de la provision pour coûts de démantèlement) suit les règles générales de comptabilisation d'une cession. En conséquence, la cession de l'immobilisation sous-jacente entraîne son retrait du bilan par comptabilisation de sa valeur nette comptable en résultat, celle-ci incluant la valeur nette comptable de l'actif de démantèlement.