#### **BURKINA FASO**



Unité Progrès Justice

## MINISTERE DU COMMERCE, DE L'INDUSTRIE, ET DE L'ARTISANAT (MCIA)

**SECRETARIAT GENERAL** 

#### DIRECTION GENERALE DE LA PROMOTION DE L'ENTREPRISE

#### **DIRECTION DE L'ENTREPRISE**

# SEMINAIRE DE FORMATION DES ADMINISTRATEURS DES SOCIETES A CAPITAUX PUBLICS -SESSION 2018 -

<u>THEME</u>: « Elaboration et analyse des états financiers conformément au SYSCOHADA révisé : techniques d'examen des grandes masses du bilan, du compte de résultat, innovations majeures et implications financières »

Septembre 2018

# **SOMMAIRE**

SIGLES ET ABREVIATIONS	7
INTRODUCTION	9
MODULE I:	11
ETUDE COMPAREE ENTRE SYSCOHADA ANCIEN ET SYSCOHADA REVISE : INNOVATIONS MA	
ET IMPLICATIONS COMPTABLES, COMMENTAIRES	11
I. CADRE CONCEPTUEL	12
GENERALITES	12
I.1.1. LES PRINCIPES COMPTABLES	18
I.1.1.1 PRINCIPES COMPTABLES FONDAMENTAUX	18
I.1.1.2. POSTULATS ET CONVENTIONS COMPTABLES	18
I.1.1.3. CARACTERISTIQUES QUALITATIVES D'UNE INFORMATION FINANCIERE UTILE	26
I.1.2. ETUDE COMPAREE DES ARTICLES ABROGES OU REAMENAGES	28
I.1.2.1. DISPOSITIONS GENERALES (ART. 1 A 13)	
I.1.2.2. ORGANISATION COMPTABLE (ART. 14 A 24)	30
I.1.2.3. ETATS FINANCIERS ANNUELS (ART. 25 A 34)	31
I.1.2.4. REGLES D'EVALUATION ET DE DETERMINATION DU RESULTAT (ART. 35 A 65)	33
I.1.2.5. VALEUR PROBANTE DES DOCUMENTS, CONTROLE DES COMPTES, COLLECTE ET PUBLICITE DES INFORMATIONS COMPTABLES (ART. 66 A 73)	41
I.1.2.6. COMPTES CONSOLIDES (ART. 74 A 102)	43
I.1.2.7. COMPTES COMBINES (ART. 103 A 110)	47
I.1.2.8. DISPOSITIONS TRANSITOIRES (ART. 111.1 A 113)	48
I.1.3. INNOVATIONS MAJEURES	49
I.1.3.1. LES CHANGEMENTS OPERES	49
I.1.3.2. LES CONSEQUENCES DES CHANGEMENTS	51
I.2: PLAN COMPTABLE	52
I.2.1: REVISION DES COMPTES	52
I.2.1.1: COMPTES SUPPRIMES	52
I.2.1.2. LES COMPTES AJOUTES	54
I.2.1.3. COMPTES REAMENAGES	57
I.2.2. INNOVATIONS MAJEURES (DISPOSITIONS A PRENDRE)	59
I.3. AMELIORATIONS COMPTABLES	61
I.3.1. IMMOBILISATIONS CORPORELLES	61

I.3.1.1. DEFINITION ET CLASSIFICATION	61
I.3.1.2. CONSISTANCE DES COMPTES	62
I.3.1.3. EVALUATION	69
I.3.1.4. INVENTAIRE	84
I.3.1.5. ARRETE DES COMPTES	85
I.3.1.6. DECOMPTABILISATION D'UNE IMMOBILISATION	85
I.3.2. TITRISATION	91
I.3.3. CONTRATS PLURI-EXERCICES	92
I.3.4. CONCESSION DE SERVICE PUBLIC	97
I.3.4.1. DEFINITION	97
I.3.4.2. CHAMP D'APPLICATION	97
I.3.4.3. CARACTERISTIQUES D'UN CONTRAT DE CONCESSION DE SERVICE PUBLIC	98
I.3.4.4. COMPTABILISATION ET EVALUATION	98
I.3.5. CONTRAT DE PARTENARIAT PUBLIC PRIVE (PPP)	100
I.3.5.1. DEFINITION	100
I.3.5.2. LA COMPTABILISATION DU CONTRAT DE PARTENARIAT PUBLIC PRIVE	101
I.3.6. CONTRAT DE FRANCHISE	102
I.3.6.1. CARACTERISTIQUES GENERALES	102
I.3.6.2. COMPTABILISATION	103
I.3.7. AFFACTURAGE OU FACTORING	104
I.3.8. INSTRUMENTS DE MONNAIE ELECTRONIQUE	106
I.3.8.1. PRINCIPE	106
I.3.8.2. SUBDIVISION	107
I.3.8.3. COMPTABILISATION	107
II. ETATS FINANCIERS	109
GENERALITES	109
II.1. LE BILAN	124
II.1.1. PRESENTATION DU BILAN	124
II.1.1.1 PERIMETRE DU BILAN	124
II.1.1.2. PRESENTATION DU BILAN NOUVEAU MODELE	124
II.1.1.3. MASSES DE L'ACTIF ET DU PASSIF	128
II.1.2. INNOVATIONS MAJEURES ET IMPLICATION FINANCIERES	129
II.1.2.1. LES COMPTE DE L'ACTIF	129
IL1.2.2. LES COMPTE DU PASSIE	137

II.1.3. CAS D'ILLUSTRATIONS	140
II.2. LE COMPTE DE RESULTAT	142
II.2.1. PRESENTATION COMPTE DE RESULTAT	142
II.2.1.1. NOUVEAU MODELE DU COMPTE DE RESULTAT	142
II.2.1.2. DEFINITION DES RUBRIQUES DU COMPTE DE RESULTAT	144
II.2.2. INNOVATIONS MAJEURES ET IMPLICATIONS FINANCIERES	145
II.2.3 : CAS D'ILLUSTRATION	149
II.3. LE TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE	150
II.3.1. PRESENTATION DU TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE	150
II.3.2. INNOVATIONS MAJEURES ET IMPLICATIONS FINANCIERES	151
II.3.3 : CAS D'ILLUSTRATION	153
II.4. LES NOTES ANNEXES	154
II.4.1. PRESENTATION DES NOTES ANNEXES	154
II.4.2. INNOVATIONS MAJEURES ET IMPLICATIONS FINANCIERES	157
MODULE II :	158
TECHNIQUES D'ELABORATION ET D'EXAMEN DES ETATS FINANCIERS	158
I. TECHNIQUES D'ELABORATION DES ETATS FINANCIERS	159
I.1. ETABLISSEMENT DE LA BALANCE AVANT INVENTAIRE	159
I.2. L'INVENTAIRE EXTRACOMPTABLE	160
I.3. L'INVENTAIRE COMPTABLE	160
I.4. L'ETABLISSEMENT DE LA BALANCE APRES INVENTAIRE	161
I.5. LES ECRITURES DE RECLASSEMENT	161
I.6. LES ETATS FINANCIERS DE SYNTHESE	161
II. ANALYSE DES ETATS FINANCIERS	162
II.1. ANALYSE DU COMPTE DE RESULTAT	162
II.1.1. ANALYSE « PAR NATURE » DES CHARGES ET DES PRODUITS	162
II.1.2. LES SOLDES INTERMEDIAIRES DE GESTION	163
II.1.2.1. GENERALITES	163
II.1.2.2. ETUDES DES DIFFERENTS SOLDES	164
II.1.3. CAS D'ILLUSTRATION	168
II.2. ANALYSE DU BILAN	169
II.2.1. ANALYSE DE L'ACTIF	169
II.2.1.1. LES EMPLOIS DURABLES	169
IL2.1.2. LES EMPLOIS CIRCULANTS	169

II.2.2. ANALYSE DU PASSIF	170
II.2.2.1. LES RESSOURCES DURABLES OU STABLES	170
II.2.2.2. LES RESSOURCES A COURT TERME	171
II.3. IMPORTANCE DU TABLEAU DU FLUX DE TRESORERIE	171
II.4. IMPORTANCE DES NOTES ANNEXES	172
II.5. ELABORATION ET TENUE D'UN TABLEAU DE BORD	172
MODULE III :	174
ROLES ET RESPONSABILITES DES DIFFERENTS INTERVENANTS (ADMINISTRATEURS, DI GENERAUX, DIRECTEURS FINANCIERS ET COMPTABLES, COMMISSAIRES AUX COMPTES)	
I. ROLES ET RESPONSABILITES DES ADMINISTRATEURS	175
I.1.1. LES ADMINISTRATEURS	175
I.1.1.1 Missions	175
I.1.1.2. Rôle et responsabilités des Administrateurs	175
I.1.2. LE COMITE D'AUDIT	178
I.1.2.1. ROLES ET RESPONSABILITES SELON LE SYSCOHADA REVISE	178
I.1.2.2. ROLES ET RESPONSABILITES SELON LE CODE DE BONNES PRATIQUES DES SOC D'ETAT	
II. ROLES ET RESPONSABILITES DES DIRECTEURS GENERAUX	180
II.1. MISSIONS	180
II.2. ROLES ET RESPONSABILITES DES DIRECTEURS GENERAUX	181
II.2.1. ROLES	181
II.2.2. RESPONSABILITES	181
II.2.3. ROLES DU DIRECTEUR GENERAL DANS L'EXAMEN DES COMPTES	182
III. ROLES ET RESPONSABILITES DES DIRECTEURS FINANCIERS ET COMPTABLES	182
IV. ROLES ET RESPONSABILITES DES COMMISSAIRES AUX COMPTES	183
IV.1. MISSIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	183
IV.2. OBLIGATIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	183
IV.3. DROITS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	188
IV.4. FIN DU MANDAT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	189
IV.5. RESPONSABILITES	190
MODULE IV :	191
GUIDE D'ANALYSE DES ETATS FINANCIERS PAR L'ADMINISTRATEUR	191
I. GUIDE D'ANALYSE DU BILAN	192
I.1. ANALYSE DE L'EVOLUTION STRUCTURELLE DU BILAN	193
I.2. ANALYSE DE L'EQUILIBRE FINANCIER	194

I.3. LES RATIOS DE STRUCTURE	195
I.4. ANALYSE DE LA RENTABILITE	
II. GUIDE D'ANALYSE DU COMPTE DE RESULTAT	196
II.1. LES RATIOS DE STRUCTURE	
II.2. LES RATIOS D'ACTIVITES	197
II.3. LES RATIOS DE RENTABILITE	198
III. GUIDE D'ANALYSE DU TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE	198
IV. SYNTHESE DU GUIDE D'ANALYSE DU TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE	199
ANNEXES	

ANNEXE I : SYSCOHADA révisé intégrale (version numérique)
ANNEXE II : Plan des comptes comparés (version numérique)
Annexe III : Décret MINEFID sur l'amortissement par composant

**SIGLES ET ABREVIATIONS** 

AF	Autofinancement
AUDCIF	Acte de l'OHADA relatif au Droit Comptable et à l'Information Financière
CA	Chiffre d'Affaires
CAF	Capacité d'autofinancement
CAFG	Capacité d'Autofinancement Globale
CARFO	Caisse Autonome de Retraite des Fonctionnaires
ССР	Comptes Courants et Postes
CMUP	Coût Moyen Unitaire Pondéré
CNSS	Caisse Nationale de Sécurité Sociale
D4C	Dispositif Comptable relatif aux Comptes Consolidés et Combiné
DAF	Directeur des Affaires Financières
DG	Directeur Général
EBE	Excédent Brut d'Exploitation
ETE	Excédent de trésorerie d'Exploitation
FIFO	First In First Out
FR	Fonds de Roulement
FRNG	Fonds de Roulement Net Global
HAO	Hors Activités Ordinaires
IBE	Insuffisance Brut d'Exploitation
IFRS	International Financial Reporting Standards
IUTS	Impôt Unique sur les Traitements et Salaires
MB	Marge Brute
OHADA	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
PCO	Plan Comptable OHADA
RAO	Résultat des Activités Ordinaires
RE	Résultat d'Exploitation
RF	Résultat Financier
RHAO	Résultat Hors Activités Ordinaires
RN	Résultat Net
RNC	Résultat Net comptable
SN	Système Normal
SMT	Système Minimal de Trésorerie
SYSCOA	Système Comptable Ouest Africain
VA	Valeur Ajoutée

# **INTRODUCTION**

Le Conseil des Ministres de l'Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique (OHADA) a adopté, lors de sa 43ème session, le nouvel **Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière** (AUDCIF), le **26 janvier 2017,** à Brazzaville (Congo). Il a été a été publié au Journal Officiel de l'Organisation le **15 février 2017.** Cet Acte a pour but d'adapter les règles comptables et financières régissant les entreprises œuvrant dans l'espace OHADA aux évolutions de la normalisation comptable internationale, dans le respect du contexte juridique et économique des Etats Parties.

Le nouvel Acte uniforme adapté et en cohérence avec les autres Actes uniformes, entre en vigueur le **1er janvier 2018** pour les comptes personnels des entités et le **1er janvier 2019** pour les comptes consolidés et les comptes IFRS.

Le **nouveau dispositif comptable** comprend, l'Acte uniforme révisé et le système comptable OHADA révisé (SYSCOHADA), à savoir : le plan comptable général OHADA (PCGO), d'une part, et le dispositif comptable des comptes consolidés et combinés, d'autre part. Il est désormais le référentiel comptable unique dans tous les Etats membres de l'OHADA.

Il se caractérise, entre autres, par :

- le changement de l'intitulé de l'Acte uniforme qui s'appelle désormais Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière (AUDCIF);
- le maintien, aux côtés du système normal, d'un système minimal de trésorerie pour les petites entités économiques, cette coexistence permettant aux entreprises de disposer d'une comptabilité appropriée en fonction de leur chiffre d'affaires;
- la reconnaissance de la spécificité du système comptable des secteurs réglementés;
- l'obligation faite aux entités inscrites à une bourse des valeurs ou faisant appel public à l'épargne, de produire en sus de leurs états financiers individuels en normes SYSCOHADA ou selon le référentiel comptable spécifique à leurs activités, des états financiers en normes internationales d'information financière (IFRS) afin de garantir la qualité et la comparabilité des données produites;
- la consécration de dispositions transitoires, pour permettre un passage efficient vers le nouveau référentiel révisé.

Enfin, il y a lieu de signaler que l'entrée en vigueur du nouvel Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière abroge systématiquement les dispositions de l'Acte uniforme du 24 mars 2000, portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises.

### **MODULE I:**

ETUDE COMPAREE ENTRE SYSCOHADA ANCIEN ET SYSCOHADA REVISE : INNOVATIONS MAJEURES ET IMPLICATIONS COMPTABLES, COMMENTAIRES

#### I. CADRE CONCEPTUEL

#### **GENERALITES**

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

Le cadre conceptuel a pour objectifs d'aider :

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

#### A. Les utilisateurs des états financiers

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

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

#### B. Les besoins de chaque type d'utilisateur d'états financiers

# B.1. Les dirigeants, les organes d'administration et de contrôle et les différentes structures internes de l'entreprise

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

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

En effet, le Système comptable OHADA apporte aux entités, l'économie de l'étude et de la

mise au point d'un modèle comptable et, convenablement conçu, leur fournit une approche pédagogique de la gestion, ainsi que l'analyse financière de base.

#### **B.2.** Les fournisseurs de capitaux

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

#### **B.2.1.** Associés et investisseurs

Les personnes qui fournissent les capitaux à risques sont concernées par le risque inhérent à leurs investissements et par la rentabilité qu'ils produisent. Elles peuvent être classées en trois (03) catégories :

- les associés des petites sociétés de capitaux dont le besoin d'informations comptables est sans doute autant « économique » que financier, et qui s'intéressent de près aux aspects « gestion » de leur société, donc à sa structure économique, à ses performances d'exploitation tout autant qu'a la formation du seul résultat net ;
- les actionnaires de grandes sociétés, le plus souvent cotées à une bourse de valeurs.
   Ces demandeurs d'états financiers sont plus sensibles aux aspects financiers qu'aux aspects économiques et « gestion » de l'entité. Ils ont besoin d'informations pour les aider à déterminer quand ils doivent acheter, conserver, vendre. Ils sont également intéressés par des informations qui leur permettent de déterminer la capacité de l'entité à payer des dividendes;
- les associés des sociétés de personnes et des sociétés unipersonnelles, l'entrepreneur individuel et les associés majoritaires des sociétés de capitaux peuvent être considérés, du point de vue de leurs besoins en informations comptables et financières, comme assimilables aux « dirigeants » d'entités (cas cidessus).

#### **B.2.2.** Banques et autres Prêteurs

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

#### **B.2.3.** Banques centrales

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

# B.3. L'Etat, la centrale des bilans et les autres institutions dotées de pouvoirs de planification, de réglementation et de contrôle

#### **B.3.1.** Etat

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

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

#### **B.3.2.** Les centrales des bilans

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

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

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

# B.3.3. Autres institutions dotées de pouvoirs de planification, de réglementation et de contrôle

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

Ces organismes peuvent, à travers les états financiers, **évaluer**, 1a portée de leur politique et éventuellement exiger la production d'**informations** supplémentaires spécifiques.

#### B.4. Les autres partenaires de l'entité

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

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

#### B.5. Les autres groupes d'intérêt

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

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

#### C. Champ d'application du cadre conceptuel

#### C.1. Dispositions générales

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

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

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

#### C.2. Dispositions spécifiques

#### C.2.1. Cas particulier des petites entités

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

Dans le cadre d'une comptabilité simplifiée de trésorerie, le fait générateur de l'enregistrement comptable est l'encaissement (recette) ou le décaissement (dépense).

Toutefois ces entités devront produire un tableau récapitulatif des dettes et des créances de façon extracomptable en fin d'exercice.

#### C.2.2. Cas particulier des entités à but non lucratif

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

#### C.2.3. Cas particulier des Entités d'intérêt Public (EIP)

#### C.2.3.1. Notion d'entité d'intérêt public

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

- les sociétés cotées ;
- les établissements de crédit ;
- les compagnies d'assurance et de réassurance;
- les organismes de prévoyance sociale ;
- les entités désignées par les Etats parties comme entités d'intérêt public, par exemple certaines sociétés d'Etat 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...).

#### C.2.3.2. Obligations des entités d'intérêt public

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

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

Les commissaires aux comptes :

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

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

Les entités désignées par les Etats parties comme entités d'intérêt public peuvent, si elles ne sont pas 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.

#### I.1. LE DROIT COMPTABLE

#### I.1.1. LES PRINCIPES COMPTABLES

#### I.1.1.1. PRINCIPES COMPTABLES FONDAMENTAUX

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

#### I.1.1.2. POSTULATS ET CONVENTIONS COMPTABLES

#### A. Les postulats comptables

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

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

Postulat de l'entité

Postulat de la comptabilité d'engagement

Postulat de la spécialisation des exercices

Postulat de la permanence des méthodes

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

#### Postulat de l'entité

Il s'agit d'une hypothèse fondamentale portant sur la relation entre, d'une part, la personne morale ou le groupe et d'autre part son ou ses propriétaires (exploitant, associés, actionnaires, membres): En effet, l'entité est considérée comme étant une personne morale ou un groupe autonome et distinct de ses propriétaires et de ses partenaires économiques, La comptabilité financière est fondée sur la séparation entre le patrimoine de l'entité et celui

de ses propriétaires. Ce sont les transactions de l'entité et non celles des propriétaires qui sont prises en compte dans les états financiers de l'entité.

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

#### > Postulat de la comptabilité d'engagement ou d'exercice

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

#### Postulat de la spécialisation des exercices

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

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

Ce raisonnement ne peut s'étendre à toutes les charges car certaines ne peuvent être rattachées à aucun produit déterminé et constituent des charges « de période » engendrant réduction d'actif ou augmentation de passif. L'exemple type est constitué par les frais d'administration générale de l'entité.

Le respect de ce postulat est assuré par le biais de comptes dits de régularisation qui permettent d'ajuster les produits et les charges dans le temps. Enfin, une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour tenir compte des événements postérieurs à la clôture de l'exercice mais antérieurs à la date d'arrêté des comptes.si, ceux-ci contribuent à confirmer des situations qui existaient à la clôture de l'exercice (par exemple : révélation de la situation compromise d'un client rendant Ta créance douteuse).

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

#### Postulat de la permanence des méthodes

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

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

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

#### Changement de méthodes comptables

#### Nature des changements de méthodes comptables

Un changement de méthodes comptables résulte :

- soit du remplacement d'une méthode comptable par une autre : lorsqu'une option implicite ou explicite existe. Cela constitue un changement de méthode comptable stricto sensu (exemple : passage de la méthode d'évaluation des stocks CMP à la méthode FIFO);
- soit d'un changement de réglementation comptable (adoption d'un nouveau référentiel comptable tel que le Système comptable OHADA révisé).

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

#### Traitement comptable des changements de méthodes

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

- doit faire l'objet d'une information dans les Notes annexes ;
- et l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Pour les comptes individuels, l'impact

fiscal ne concerne que l'impôt exigible (et non l'impôt différé) qui doit tenir compte des dispositions en matière d'impôt exigible, le changement de méthode affectera le compte de report à nouveau pour un montant déterminé avant impôt.

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

#### Changements d'estimation et de modalités d'application

#### ♣ Nature des changements d'estimation et de modalités d'application

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

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

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

#### Traitement comptable des changements d'estimation et de modalités d'application

Les changements d'estimation et de modalités d'application n'ont L 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.

#### Changement d'options fiscales

#### Nature des changements d'options fiscales

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

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

#### Traitement comptable des changements d'options fiscales

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

#### Correction d'erreurs

#### Nature des corrections d'erreurs.

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

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

#### Traitement comptable des corrections d'erreurs

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

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

#### Erreurs commises et découvertes sur l'exercice en cours

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

#### Erreurs d'un exercice antérieur

Toute correction d'erreur découverte sur un 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).

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

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

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

- inscription à l'actif du bilan (comme si l'entité en était propriétaire) des biens détenus avec clause de « réserve de propriété »;
- inscription à l'actif du bilan du locataire des biens utilisés dans le cadre d'un contrat de location acquisition (côté preneur) et d'une créance de location

financement (côté bailleur). Ces dispositions sont limitées aux contrats de créditbail, de location-vente ou tout autre contrat de location assortie d'une option d'achat dont le preneur est raisonnablement certain d'exercer);

- inscription à l'actif du bilan des effets remis à l'escompte et non encore échus ou honorés;
- inscription dans les « charges de personnel » du personnel facturé par d'autres entités.

Dans ces quatre (04) cas, les conséquences comptables de ces solutions sont les suivantes :

- inscription au passif, en contrepartie des valeurs d'actif, de comptes de propriété...), de dettes de trésorerie (crédits d'escompte...);
- inscription dans les charges et les produits des éléments (Crédit-bail, locationvente), 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).

#### **B.** Les conventions comptables

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

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

Convention du coût historique

Convention de prudence

Convention de régularité et transparence

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

Convention de l'importance significative

#### > Convention du coût historique

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

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

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

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

#### Convention de prudence

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

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

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

#### Convention de régularité et transparence

Il faut inclure dans ce concept:

- la conformité aux règles et procédures du Système comptable OHADA, au plan comptable et à sa terminologie, à ses présentations d'états financiers (notion de régularité);
- la présentation et la communication claire et loyale de l'information, sans intention de dissimuler la réalité derrière l'apparence (article 6 de l'Acte uniforme);
- le respect de la règle de non-compensation, dont l'inobservation entraînerait des confusions juridiques et économiques et fausserait l'image que doivent donner les états financiers annuels sont uniquement autorisées les compensations juridiquement fondées (article 34 de l'Acte uniforme) en vertu de la loi ou du contrat.

#### Convention de la correspondance bilan de clôture – bilan d'ouverture

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

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

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

Dans le cadre du Système comptable OHADA, il a été considéré qu'il n'existait que deux (02) cas d'imputation possible, directement sur les capitaux propres, sans « passer » par le compte de résultat :

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

#### Convention de l'importance significative

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

Cette définition de l'importance significative par ses conséquences sur le jugement des utilisateurs montre le caractère relatif du critère (en fonction de la taille de l'entité notamment) et la difficulté de son application, puisqu'elle place en responsabilité les comptables, les dirigeants et les auditeurs, qui ont à prendre la décision de retenir ou non l'élément en fonction de son importance significative présumée, donc de, son influence sur le jugement porté par telle ou telle catégorie de lecteurs des états financiers annuels.

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

Si la notion de « caractère significatif » n'est pas exclusivement liée à un critère quantitatif, ce dernier peut, sur un plan pratique, aider à sa mise en œuvre. A titre indicatif, on peut considérer qu'une information quantifiée sur le plan financier a un caractère significatif dès lors que l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

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

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

# I.1.1.3. CARACTERISTIQUES QUALITATIVES D'UNE INFORMATION FINANCIERE UTILE

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

- les caractéristiques essentielles ;
- les caractéristiques auxiliaires.

#### A. Les caractéristiques essentielles

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

#### Pertinence

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

#### > Fidélité

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

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

Le concept « d'image fidèle » (une image fidèle et non de l'image fidèle) retenu dans le Système comptable OHADA est celui d'un objectif d'image fidèle dans le respect de la convention de prudence. Finalité de la comptabilité, l'image fidèle en pratique, est présumée résulter de l'application de bonne foi des règles et des procédures du Système comptable OHADA en fonction de la connaissance que les responsables, des comptes

doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, des événements et des situations.

#### B. Les caractéristiques auxiliaires

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

#### Comparabilité

La comparabilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences entre des éléments.

Par exemple, les prises de décision des utilisateurs impliquent de choisir entre des alternatives : investir dans l'entité A plutôt que dans une autre.

Dans ce cas, les informations sur l'entité A sont nettement plus utiles si elles peuvent être comparées à des informations similaires concernant d'autres entités, mais aussi portant sur d'autres périodes.

#### Vérifiabilité

La vérifiabilité est la qualité de l'information financière qui donne aux utilisateurs l'assurance que l'information reflète l'image fidèle des phénomènes économiques décrits. La vérifiabilité suppose que divers observateurs bien informés et indépendants pourraient aboutir à un consensus sur la fidélité de l'information.

#### Rapidité

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

#### Compréhension

La compréhension est la qualité de l'information financière qui permet d'en comprendre la signification. Elle se trouve accrue lorsque l'information est classée, définie et présentée de façon claire et concise.

#### I.1.2. ETUDE COMPAREE DES ARTICLES ABROGES OU REAMENAGES

#### I.1.2.1. DISPOSITIONS GENERALES (ART. 1 A 13)

- Abrogation: Article 12: sur l'obligation dans le système normal d'établissement d'un état fournissant des informations additionnelles dénommée "Etat statistique" se rapportant à la production de l'exercice en quantité et en valeurs (Tableau 12) et les achats destinés à la production (Tableau 13).
- > Réaménagement : articles 5, 8, 11 et 13.

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
5	La poursuite des objectifs assignés à la comptabilité pour la collecte, la tenue, le contrôle, la présentation et la communication par les entreprises, d'informations établies dans les mêmes conditions de fiabilité, de compréhension et de comparabilité, est assurée par l'application correcte d'un système comptable commun à tous les États-parties, dénommé Système comptable OHADA et annexé au présent Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises. Toutefois, les banques, les établissements financiers et les assurances sont assujettis à des plans comptables spécifiques.	Il est institué un système comptable unique, commun à tous les Etats parties composé du Plan comptable général OHADA et du Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés, dénommé Système comptable OHADA en abrégé SYSCOHADA et annexé au présent Acte uniforme.  Le SYSCOHADA a pour objet la collecte, la tenue, le contrôle, la présentation et la communication par les entités, d'informations financières établies dans les mêmes conditions de fiabilité, de compréhension et de comparabilité.  Toutefois, les établissements de crédit, les établissements de micro finance, les acteurs du marché financier, les sociétés d'assurance et de réassurance, les organismes de sécurité et prévoyance sociale et les entités à but non lucratif ne sont pas assujettis au SYSCOHADA.	Le terme "Entreprise" a été abandonné au profit de la nouvelle appellation "Entité". Innovations sur les comptes personnels des entités (Personnes Physiques et Personnes Morales)
8	Les états financiers annuels comprennent le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau financier des ressources et des emplois, ainsi que l'État annexé. Ils forment un tout indissociable et décrivent de façon régulière et sincère les événements, opérations et situations de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. Ils sont établis et présentés conformément aux dispositions des articles 25 à 34 ci-après, de Façon à permettre leur comparaison dans le temps, exercice par exercice, et leur comparaison avec les états financiers annuels des autres entreprises dressés dans les mêmes conditions de régularité, de fidélité et de comparabilité.	Un jeu complet d'états financiers annuels comprend le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau des flux de trésorerie ainsi que les Notes annexes.  Les états financiers forment un tout indissociable et décrivent de façon régulière et sincère les événements, opérations et situations de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité.  Les états financiers sont établis et présentés conformément aux dispositions des articles 25 à 34 ci-après, de façon à permettre leur comparaison dans le temps, exercice par exercice, et leur comparaison avec les états financiers annuels des autres entités dressées dans les mêmes conditions de régularité, de fidélité et de	Le tableau Financier des Ressources et Emplois (TAFIRE) est supprimé au profit du Tableau des Flux et Trésorerie (TFT).  Utilisation de la notion Entité plus élargie que celui d'entreprise.  De même les notions de patrimoine sont abandonnées au profit des notions d'actif et de passif.  Une conséquence de cet article est l'abandon de l'article 26 ancien portant définition des états financiers

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
		comparabilité. Les entités dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs et celles qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne, doivent établir et présenter les états financiers annuels selon les normes internationales d'informations financières, appelées normes IFRS, en sus des états financiers visés aux alinéas précédents. Les états financiers annuels établis selon les normes IFRS sont destinés exclusivement aux marchés financiers. Ils ne peuvent servir de support de base pour la détermination du bénéfice distribuable visé par l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.	du système normal de présentation des états financiers.
11	Les états financiers annuels sont rendus obligatoires, en tout ou en partie, en fonction de la taille des entreprises appréciée selon des critères relatifs au chiffre d'affaires de l'exercice.  Toute entreprise est, sauf exception liée à sa taille, soumise au " Système normal " de présentation des états financiers et de tenue des comptes.  Toutefois, si le chiffre d'affaires ne dépasse pas 100.000.000 (cent millions) de francs CFA, l'entreprise peut utiliser le " système allégé ".	Les états financiers annuels visés à l'article 8 sont rendus obligatoires, en tout ou en partie, en fonction de la taille des entités appréciée selon des critères relatifs au chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice. Les présentations des états financiers annuels et de tenue de comptes admises par le présent Acte uniforme sont le Système normal et le Système minimal de trésorerie.  Toute entité est, sauf exception liée à sa taille, soumise au Système normal de présentation des états financiers et de tenue des comptes.	La reforme soumet toutes les entreprises au Système Normal sauf les petites entreprises qui sont reverses au Système Minimal de Trésorerie. Le Système Allégé est ainsi supprimé au profit du Système Normal. La conséquence est l'abrogation de l'article 27 qui a institué l'élaboration des états financiers selon le Système Allégé.
13	Les très petites entreprises, dont les recettes annuelles ne sont pas supérieures aux seuils fixés à l'alinéa 2 du présent article, sont assujetties, sauf utilisation de l'un des deux systèmes prévus à l'article 11 ci-dessus, au " Système minimal de trésorerie ", de caractère dérogatoire aux dispositions générales du présent Acte Uniforme.  Ces seuils sont les suivants :  • trente (30) millions de F CFA pour les entreprises de négoce, vingt (20) millions de F CFA pour les entreprises artisanales et assimilées,  • dix (10) millions de F CFA pour les entreprises de services.	Les petites entités sont assujetties, sauf option, au Système minimal de trésorerie en abrégé SMT.  Sont éligibles au Système minimal de trésorerie, les entités dont le chiffre d'affaires hors taxes annuel est inférieur aux seuils suivants :  • soixante (60) millions de FCFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'État partie, pour les entités de négoce;  • quarante (40) millions de FCFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'État partie, pour les entités artisanales et assimilées;  • trente (30) millions de FCFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie, pour les entités de services.	Le critère de recettes annuelles demeure le seul qualificatif de la taille d'une entité. Ce critère permet de classer l'entité en SN ou en SMT. On note aussi la prise en compte des projets de développement avec la reforme.

## I.1.2.2. ORGANISATION COMPTABLE (ART. 14 A 24)

> Réaménagements : articles 16 et 20

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
16	Pour maintenir la continuité dans le temps de l'accès à l'information, toute entreprise établit une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables. Cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des états financiers successifs auxquels elle se rapporte.	Pour maintenir la continuité dans le temps de l'accès à l'information, toute entité établit un manuel décrivant les procédures et l'organisation comptables. Ce manuel, mis à jour périodiquement est destiné à garantir le caractère définitif de l'enregistrement des mouvements. Il est conservé aussi longtemps qu'est exigée la présentation des états financiers successifs auxquels il se rapporte.  Les mouvements affectant le patrimoine de l'entité sont enregistrés en comptabilité, opération par opération, dans l'ordre de leur date de valeur comptable. Cette date est celle de l'émission par l'entité de la pièce justificative de l'opération, ou celle de la réception des pièces d'origine externe. Les opérations de même nature réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique.  Les mouvements sont récapitulés par période préalablement déterminée qui ne peut excéder un mois.  L'entité procède à l'opération d'inventaire par le relevé physique de tous les éléments de son patrimoine avec la mention de la nature, de la quantité et de la valeur de chacun d'eux à la date de l'inventaire.  Les données d'inventaire sont organisées et conservées de manière à justifier le contenu de chacun des éléments recensés du patrimoine.	Le nouveau référentiel apporte plus de précision sur l'élaboration d'un manuel de procédures comptables, sa conservation, sur l'enregistrement comptables des opérations liées aux immobilisations et insiste sur la tenue d'un inventaire physique des immobilisations corporelles en fin d'année ainsi que l'organisation et la conservation des données issues de cet inventaire.
20	Les livres comptables et autres supports doivent être tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte.  Toute correction d'erreur s'effectue exclusivement par inscription en négatif des éléments erronés ; l'enregistrement exact est ensuite opéré.	Les livres comptables et autres supports doivent être tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte.  Toute correction d'erreur, commise et découverte sur l'exercice en cours, s'effectue exclusivement par inscription en négatif des éléments erronés ; l'enregistrement exact est ensuite opéré.  La correction d'une erreur significative commise au cours d'un exercice antérieur doit être opérée par ajustement du compte report à nouveau.  Toute correction d'erreur découverte sur l'exercice en cours et commise sur les exercices antérieurs doit faire l'objet d'une information dans les Notes annexes.	La correction des erreurs est mieux explicitée et doit figurer dans les notes annexes.

### I.1.2.3. ETATS FINANCIERS ANNUELS (ART. 25 A 34)

- > Abrogation : Article 27 consacré au Système Allégé non retenu par le SYSCOHADA révisé.
- > Réaménagements : articles 28, 29,32 et 33.

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
28	Le Système minimal de trésorerie visé à l'article 13 ci-dessus 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 de la comptabilité de trésorerie que doivent tenir les entreprises relevant de ce système conformément à l'article 21 ci-dessus.  La conception du Système minimal de trésorerie permet de tenir compte, dans le calcul du résultat et dans l'établissement de la situation patrimoniale, des éléments suivants, lorsqu'ils sont significatifs :  • variation des stocks ;  • variation des créances et des dettes commerciales ;  • variation des équipements et des emprunts ;  • variation du capital apporté.	Le Système minimal de trésorerie visé à l'article 13 ci-dessus repose sur l'établissement d'un Bilan, d'un Compte de résultat, d'un Tableau de flux de trésorerie et de Notes annexes dresses à partir de la comptabilité de trésorerie que doivent tenir les entités conformément aux modèles du système comptable OHADA.  La conception du Système minimal de trésorerie permet de tenir compte, dans le calcul du résultat et dans l'établissement du Bilan, des éléments suivants, lorsqu'ils sont significatifs:  • variation des stocks;  • variation des créances;  • variation des dettes.	La reforme fait passer le SMT d'un état des recettes et des dépenses en un véritable bilan de l'entité. Il introduit également à cet article, les éléments constitutifs des états financiers exigés aux projets de développement.
29	Le Bilan décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif constituant le patrimoine de l'entreprise. Il fait apparaître de façon distincte les capitaux propres.  Le Compte de résultat récapitule les produits et les charges qui font apparaître, par différence, le bénéfice net ou la perte nette de l'exercice.  Le Tableau financier des ressources et des emplois retrace les flux de ressources et les flux d'emplois de l'exercice.  L'État annexé complète et précise, l'information donnée par les autres états financiers annuels.	Le Bilan décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif constituant le patrimoine de l'entité. Il fait apparaître de façon distincte les capitaux propres.  Le Compte de résultat récapitule en liste, les produits et les charges qui font apparaître par cascade les résultats intermédiaires et, in fine, le bénéfice net ou la perte nette de l'exercice.  Le Tableau des flux de trésorerie retrace les mouvements « entrée » ou « sortie » de liquidités de l'exercice. Les Notes annexes complètent et précisent, l'information donnée par les autres états financiers annuels.	Définition plus explicite du Compte de résultat Introduction du TFT et des Notes annexes au détriment du TAFIRE et de l'état annexé.
32	Le Tableau financier des ressources et des emplois de l'exercice fait apparaître pour l'exercice, les flux d'investissement et de financement, les autres emplois, les ressources financières et la variation de la trésorerie.	Le Tableau des flux de trésorerie de l'exercice fait apparaître la trésorerie nette en début d'exercice, les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, les flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement, les flux de trésorerie provenant des capitaux propres, les flux de trésorerie provenant des capitaux étrangers et la trésorerie nette en fin d'exercice.	Définition du TFT qui fait ressortir les flux de Trésorerie en fonction des opérations de l'entité au début et fin d'exercice.

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
33	Les états financiers annuels, précédemment décrits, sont accompagnés d'un État annexé qui est simplifié dans le cas où l'entreprise relève du Système allégé.  L'État annexé comporte tous les éléments de caractère significatif qui ne sont pas mis en évidence dans les autres états financiers et sont susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des documents peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.  Il en est ainsi notamment pour le montant des engagements donnés et reçus dont le suivi doit être assuré par l'entreprise dans le cadre de son organisation comptable.  Toute modification dans la présentation des états financiers annuels ou dans les méthodes d'évaluation doit être signalée dans l'Etat annexé.	Les états financiers annuels, précédemment décrits aux articles 30 à 32 ci-dessus, sont accompagnés de Notes annexes, organisées par une référence croisée avec l'information liée.  Les Notes annexes contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans le Bilan, le Compte de résultat et le Tableau des flux de trésorerie. Les Notes annexes fournissent des descriptions narratives ou des décompositions d'éléments présentées dans les autres états financiers, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans les autres états financiers.  Les Notes annexes comportent tous les éléments de caractère significatif qui ne sont pas mis en évidence dans les autres états financiers et sont susceptibles d'influencer le jugement que les utilisateurs des documents peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité. Il en est ainsi notamment pour le montant des engagements donnés et reçus dont le suivi doit être assuré par l'entité dans le cadre de son	Définition des notes annexes qui détaillent les rubriques des autres états financiers.
		organisation comptable.	

### I.1.2.4. REGLES D'EVALUATION ET DE DETERMINATION DU RESULTAT (ART. 35 A 65)

- > Abrogation : Article 60 à la prise en compte des bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice.
- > Réaménagements : articles 35, 37, 38, 44, 45, 46, 48, 58 et 62.

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
35	La méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur la convention du coût historique et sur l'application des principes généraux de prudence et de continuité de l'exploitation. Cependant, il peut être procédé à la réévaluation des éléments dans des conditions fixées par les autorités compétentes, et dans le respect des dispositions des articles 62 à 65 ci-après.	base de continuité d'exploitation. Cependant, l'entité peut procéder à la réévaluation des immobilisations corporelles et financières dans le respect des dispositions des articles 62 à 65 ci-après.	La reforme apporte plus de précision sur les modalités de réévaluation des immobilisations.
37	Le coût réel d'acquisition d'un bien est formé du prix d'achat définitif, des charges accessoires rattachables directement à l'opération d'achat et des charges d'installation qui sont nécessaires pour mettre le bien en état d'utilisation.  Le coût réel de production d'un bien est formé du coût d'acquisition des matières et fournitures utilisées pour cette production, des charges directes de production, ainsi que des charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien.	Le coût réel d'acquisition d'une immobilisation est formé :  • du prix d'achat définitif net de remises et de rabais commerciaux, d'escompte de règlement et de taxes récupérables ;  • des charges accessoires rattachables directement à l'opération d'achat ;  • des frais d'acquisition notamment les droits d'enregistrement, les honoraires, les commissions, les frais d'actes, après déductions des taxes récupérables ;  • des charges d'installation qui sont nécessaires pour mettre le bien en	Le nouveau référentiel détaille plus et apporte un profond changement dans l'évaluation des couts d'acquisition des immobilisations, des stocks et de production.  D'autres frais sont ajoutés pour mieux se rapprocher du coût réel du bien.  Il introduit aussi la notion de composant qui obéit l'approche par composante de l'amortissement des immobilisations.  La reforme intègre au cout d'acquisition d'une immobilisation, outre sa valeur définitive d'achat les coûts relatifs au démantèlement, à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise à l'état du

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
		composant de l'immobilisation, font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que pour le mode.  Le coût réel d'acquisition d'une marchandise, d'une matière première ou d'un service est formé:  • du prix d'achat net de remises, rabais, ristournes, et de taxes récupérables. Les escomptes de règlement sont des produits financiers qui ne viennent pas en déduction du prix d'achat;  • des frais accessoires rattachables directement à l'opération d'achat.  Le coût réel de production d'une immobilisation ou d'un service est formé:  • du coût d'acquisition des matières et fournitures utilisées pour cette production;  • des charges directes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien;  • de l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site dans les conditions visées à l'alinéa 1 cinquième tiret ci-dessus.  Les coûts d'emprunt nécessaires au financement de l'acquisition ou de la production d'un actif qualifié, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, font partie du coût du bien lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou la date de réception définitive.  Un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.  Tous les frais accessoires encourus sont inclus dans le coût d'acquisition ou de production du bien jusqu'à son lieu d'exploitation et sa mise en état de fonctionner.	site. Cette nouvelle approche tient ainsi compte de l'ensemble des coûts au sens de la norme IAS16.16 et permettrait une meilleure évaluation des biens inscrits au bilan.
38	Lorsque des biens différents sont acquis conjointement ou sont produits de façon indissociable pour un coût global d'acquisition ou de production, le coût d'entrée de chacun des biens considérés est déterminé dans les conditions suivantes :	<b>38:</b> Lorsque des biens différents sont acquis conjointement ou sont produits de façon indissociable pour un coût global d'acquisition ou de	révision. Il s'agit de la comptabilisation des immobilisations par l'approche par composante. Cette méthode commande de scinder certaines immobilisations en

ARTICLES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
CONCERNES	<ul> <li>si les biens sont individualisés par la suite, le coût initial global est ventilé proportionnellement à la valeur attribuable à chacun d'eux, après définition de la méthode de valorisation;</li> <li>dans le cas où tous les biens ne peuvent être individuellement valorisés, par référence à un prix de marché, ou de façon forfaitaire s'il n'existe pas de prix de marché, ceux des biens qui n'auront pu être ainsi directement valorisés le seront par différence entre le coût initial global et la valorisation du ou des autres biens.</li> <li>Mention doit être faite dans l'État annexé des modalités d'évaluation retenues.</li> </ul>	définition de la méthode de valorisation;  dans le cas où tous les biens ne peuvent être individuellement valorisés, par référence à un prix de marché, ou de façon forfaitaire s'il n'existe pas de prix de marché, ceux des biens qui n'auront pu être ainsi directement valorisés le seront par différence entre le coût initial global et la valorisation du ou des autres biens.  Mention doit être faite dans les Notes annexes des modalités d'évaluation retenues.  38.1 : L'entité ventile le montant d'une immobilisation corporelle en ses parties significatives dès lors que :  les éléments d'actif sont dissociables;  les éléments d'actif sont dissociables;  les éléments d'actif ont une utilisation différente;  la durée d'utilité de chaque élément est différente  le coût de chaque élément peut être évalué de façon fiable et qu'il est significatif par rapport au coût total de l'immobilisation.  Chaque élément de l'immobilisation visée à l'alinéa précédent doit être comptabilisé séparément dès son acquisition ou son remplacement.  La décomposition de ces immobilisations n'est autorisée que pour les bâtiments et autres ouvrages, les avions, les bateaux, les camions, les autocars, les bus, les véhicules blindés de transport de fonds, certains matériels et outillages des entités industrielles, minières, agricoles, hospitalières et pétrolières, dès lors que l'entité dispose de statistiques et autres informations lui permettant de bien appréhender la durée d'utilité de chaque élément.  38.2 : La poursuite de l'exploitation d'une immobilisation corporelle peut être subordonnée à la réalisation régulière de révisions ou d'inspections majeures destinées à identifier d'éventuelles défaillances, avec ou sans remplacement de pièces. Lorsqu'une inspection ou une révision majeure est réalisée, son coût est comptabilisé dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle comme un composant à titre de remplacement, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. Toute valeur comptable résiduelle du coût de la précédente révision e	une durée d'utilité différente et ainsi procéder à des amortissements différents selon leur durée d'utilité. Le Bâtiment sera scindé en "gros œuvre"; "toiture", etc. Cette méthode est une convergence aux normes IAS 16.43 et 16.44. Par ailleurs certaines immobilisations nécessitent pour la poursuite de leur fonctionnement, un contrôle et une maintenance particulière, de grande envergure. Ce contrôle ou maintenance appelée inspection majeure est une condition sine qua none de l'utilisation de l'immobilisation. Il s'agit des cas dans le domaine aéronautique, maritime, technologie, armement Ces couts doivent être inscrites dans un sous compte de l'immobilisation et non considérés comme une charge à supporter à un seul exercice. C'est une convergence vers la norme IAS16.14. La décomptabilisation consiste à faire sortir l'actif précédemment constaté lors de l'inspection majeure antérieure. Pour éviter ces retraitements, l'entité peut amortir l'actif inscrit dans un sous compte sur la périodicité des inspections majeures.

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
44	A leur sortie du magasin ou à l'inventaire, les biens interchangeables (fongibles) 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.).	Les stocks et les productions en cours sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie.  L'unité d'inventaire est la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.  A la sortie du stock ou à l'inventaire :  * les biens matériellement identifiés et individualisés ainsi que ceux qui ne sont pas interchangeables, sont évalués article par article à leur coût d'entrée;  * les biens interchangeables non identifiables après leur entrée en stock sont évalués, soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti, méthode dite P.E.P.S., soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production, méthode dite C.M.P.	La reforme définit mieux catégories les biens mais les méthodes d'évaluation autorisées restent inchangées.
45	L'amortissement est la constatation comptable obligatoire de l'amoindrissement de valeur des immobilisations qui se déprécient de façon certaine et irréversible avec le temps, l'usage, ou en raison du changement des techniques, de l'évolution des marchés ou de toute autre cause.  Il consiste pour l'entreprise à répartir le coût du bien sur sa durée probable d'utilisation selon un plan prédéfini.  Le coût du bien pour l'entreprise s'entend de la différence entre son coût d'entrée et sa valeur résiduelle prévisionnelle.  Toute modification significative dans l'environnement juridique, technique, économique de l'entreprise et dans les conditions d'utilisation du bien est susceptible d'entraîner la révision du plan d'amortissement en cours d'exécution.	L'amortissement consiste pour l'entité à répartir le montant amortissable du bien sur sa durée d'utilité selon un plan prédéfini.  Le montant amortissable du bien s'entend de la différence entre le coût d'entrée d'un actif et sa valeur résiduelle prévisionnelle.  La valeur résiduelle prévisionnelle d'un actif est le montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.  La durée d'utilité est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entité. Tous les facteurs suivants sont pris en considération pour déterminer la durée d'utilité d'un actif:  •l'usage attendu de cet actif par l'entité, évalué par référence à la capacité ou à la production physique attendue de cet actif;  •l'usure physique attendue dépendant notamment des cadences de production et de la maintenance;	Cet article apporte deux modifications majeures : l'amortissement d'un bien est désormais base sur sa durée d'utilité (norme IAS 16.51) au lieu de sa durée probable d'utilisation. La durée d'utilité permettrait de cerner la dotation économique à économiser.  La valeur résiduelle des biens et leur durée d'utilité doivent être réexaminés chaque année avec comme corollaire un impact sur les amortissements.  La valeur d'utilité est déterminée selon les valeurs marchandes à la date des immobilisations : la dotation aux amortissements de l'exercice en cours et celle des exercices futurs devront être ajustés à chaque réévaluation mais avec un effet prospectif et non rétroactif.

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
CONCERNES		consommation des avantages économiques attendus en fonction de sa durée d'utilité.  Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Ces modes incluent :  •le mode linéaire qui conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif;  •le mode dégressif à taux décroissant qui conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif;  •le mode des unités de production ou unités d'œuvre (nombre de pièces produites, heures de fonctionnement, nombre de kilomètres parcourus, nombre d'heures de travail etc.) qui donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif;  •et tout autre mode mieux adapté.  Un mode d'amortissement basé sur les revenus générés par l'utilisation de l'actif est interdit pour les immobilisations corporelles. De même, l'amortissement financier qui consiste à amortir une immobilisation au même rythme que le coût de son financement n'est pas autorisé.  Le mode d'amortissement retenu est appliqué de manière cohérente d'une période à l'autre, sauf en cas de changement du rythme attendu de consommation de l'actif.  La date de début d'amortissement est la date à laquelle l'actif immobilisé est en état de fonctionner et au lieu d'utilisation prévu par l'entité.  Toute modification significative dans l'environnement juridique, technique, économique de l'entité et dans les conditions d'utilisation du bien est susceptible d'entraîner la révision du plan d'amortissement en cours d'exécution.  La constatation de la dotation aux amortissements d'une immobilisation amortissable est obligatoire même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.	
46	L'amoindrissement seulement probable de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une provision pour dépréciation ; pour les	quelconque indice qu'un actif a subi une perte de valeur. S'il existe un tel	Détails plus précis sur la méthodologie de dépréciation et de sa comptabilisation.

leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent seulement probables, entraînent la constitution, par dotations, de provisions financières pour risques et charges à inscrire au passif du bilan dans les dettes financières. Toutefois, lorsque l'échéance probable du risque ou de la charge est à court terme, les provisions sont constituées par constatation de charges provisionnées et inscrites au passif.  Dutefois, lorsque l'échéance probable du risque ou de la charge est à court terme, les provisions sont constituées par constatation de charges provisionnées et inscrites au passif.  Une provision est une passif externe ou dette dont l'échéance ou le montant est incertain. Le terme provision désigne les provisions pour risques et charges.  Par dérogation, les provisions règlementées sont constituées uniquement en application de dispositions légales notamment fiscales.  Un passif externe est une obligation actuelle de l'entité de transférer une ressource économique à la suite d'événements passés.  Les dotations aux provisions pour risques à court terme.	ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
inscrire au passif externe du bilan, les engagements de retraite.		immobilisations, cette provision est constatée par une dotation et pour les autres éléments de l'actif, par une charge provisionnée.  Les risques et charges, nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent seulement probables, entraînent la constitution, par dotations, de provisions financières pour risques et charges à inscrire au passif du bilan dans les dettes financières. Toutefois, lorsque l'échéance probable du risque ou de la charge est à court terme, les provisions sont constituées par constatation de charges provisionnées et inscrites au	comparer avec la valeur nette comptable. L'actif doit être déprécié lorsque la valeur nette comptable est supérieure à la valeur actuelle. La constatation de cette dépréciation est obligatoire même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice. Pour les immobilisations, cette dépréciation est constatée par une dotation et pour les autres éléments de l'actif, par une charge pour dépréciations. Après la comptabilisation d'une perte de valeur, l'amortissement de l'actif doit être calculé sur la base de la valeur comptable brute diminuée de la valeur résiduelle prévisionnelle, des amortissements cumulés et de la dépréciation. Les risques et charges, nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent seulement probables, entraînent la constitution, par dotations de provisions pour risques et charges, à inscrire au passif du bilan dans la rubrique : dettes financières. Toutefois, lorsque l'échéance probable du risque ou de la charge est à court terme, les provisions sont constituées par constatation de charges pour provisions pour risques à court terme et inscrites au passif dans la rubrique : passif-circulant. Une provision est un passif externe ou dette dont l'échéance ou le montant est incertain. Le terme provision désigne les provisions pour risques et charges. Par dérogation, les provisions règlementées sont constituées uniquement en application de dispositions légales notamment fiscales. Un passif externe est une obligation actuelle de l'entité de transférer une ressource économique à la suite d'événements passés. Les dotations aux provisions pour risques et charges à plus d'un an sont inscrites dans un compte de dotation aux provisions tandis que celles qui sont liées à un risque à moins d'un an sont enregistrées au compte charges pour provisions pour risques à court terme. Les entités doivent évaluer et comptabiliser sous forme de provisions à	Détails plus précis sur les risques et

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
58	Quand elles subsistent au bilan, les disponibilités en devises sont converties en unité monétaire légale du pays sur la base du dernier cours de change connu à la date de clôture de l'exercice et les écarts constatés sont inscrits directement dans les produits et les charges de l'exercice comme gains de change ou pertes de change.	base du dernier cours de change connu à la date de clôture de l'exercice et les écarts constatés sont inscrits directement dans les produits et les charges de l'exercice comme gains de change ou pertes de change.	Détails plus précis sur les opérations en devises et de leur comptabilisation.

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
CONCENIVES		transactions de gré à gré sont enregistrées au compte Instruments de trésorerie en attente de régularisation ultérieure  • à l'actif du bilan pour les variations qui correspondent à une perte latente;  • au passif du bilan pour les variations qui correspondent à un gain latent. Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat. Lorsque l'ensemble des transactions de gré à gré engendre une perte latente, celle-ci entraîne la constitution d'une provision financière.  58.3 : Lorsque les couvertures fixent définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance, l'incertitude disparaît totalement. La valeur des créances ou des dettes en monnaies étrangères à l'échéance est connue. La couverture transforme les créances et les dettes en monnaies étrangères en créances et dettes en monnaie de l'État partie ayant cours légal.  La date de mise en place de la couverture a toutefois une incidence sur le traitement comptable à effectuer :  • si la couverture est mise en place avant l'opération, les créances et les dettes sont enregistrées au cours fixé par l'instrument de couverture. Il n'y a donc pas d'écart de conversion, ni de provision à constater. Le résultat financier n'est pas affecté ;  • lorsque la couverture est prise après l'opération, tant que celle-ci n'est pas mise en place, les écarts de conversion et les provisions nécessaires sont comptabilisés comme mentionné aux articles 54 et suivants cidessus.  Lors de la réalisation de la couverture, les créances et dettes sont converties au cours de couverture. Les écarts, constatés entre la valeur d'origine des créances et des dettes et leur évaluation au cours de couverture, sont comptabilisés en résultat financier. Les éventuelles provisions sont reprises.	
		<b>58.4 :</b> Lorsque les couvertures ne fixent pas définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance, le taux de conversion des créances et dettes en monnaies étrangères applicable à l'échéance n'est pas connu. Seul le risque de perte est réduit par l'instrument de couverture utilisé.	

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
		Les écarts de conversion relatifs aux créances et dettes en monnaies étrangères sont entièrement constatés. En revanche, la provision pour perte de change n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert.	
62	Toute réévaluation d'un bien ou d'un élément non monétaire a pour conséquence la substitution d'une valeur, dite réévaluée, à la valeur nette précédemment comptabilisée.  La différence entre valeurs réévaluées et valeurs nettes précédemment comptabilisées constitue, pour l'ensemble des éléments réévalués, l'écart de réévaluation.  L'écart de réévaluation est inscrit distinctement au passif du bilan dans les capitaux propres.	Cette réévaluation a pour conséquence la substitution d'une valeur, dite réévaluée, à la valeur nette précédemment comptabilisée. Toute réévaluation partielle est interdite.	réévaluations et interdiction sur les réévaluations partielles.

# I.1.2.5. VALEUR PROBANTE DES DOCUMENTS, CONTROLE DES COMPTES, COLLECTE ET PUBLICITE DES INFORMATIONS COMPTABLES (ART. 66 A 73)

> Réaménagements : articles 70 et 73.

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
70	Dans les entreprises qui désignent, volontairement ou	Dans les entités qui désignent, volontairement ou obligatoirement,	Le nouvel article détaille mieux l'opinion
	obligatoirement, des commissaires aux comptes, ces	des commissaires aux comptes, ces derniers :	du commissaire aux comptes sur les
	derniers certifient, conformément aux dispositions de	• soit émettent une opinion indiquant que les états financiers sont	états financiers.
	l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés	réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des	
	commerciales et du groupement d'intérêt économique	opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et	
	sur la mission du commissaire aux comptes, que les	du patrimoine à la fin de cet exercice ;	
	états financiers sont réguliers et sincères et donnent	• soit expriment en la motivant, une opinion avec réserve ou	
	une image fidèle du patrimoine, de la situation	défavorable ou indiquent qu'ils sont dans l'impossibilité d'exprimer	
	financière et du résultat de l'exercice écoulé.	une opinion.	
		Les commissaires aux comptes se prononcent sur la sincérité et la	

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
		concordance avec les états financiers, des informations données dans	
		le rapport de gestion.	
73	Les entreprises se conforment aux mesures communes de communication des informations aux actionnaires ou aux associés et de publicité des états financiers annuels ainsi qu'à celles prévues, pour les sociétés cotées, à la fin du premier semestre, conformément aux dispositions spécifiques aux sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne exposées dans l'Acte Uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.	73: Les entités se conforment aux mesures communes de communication des informations aux actionnaires, aux associés ou aux membres et de publicité des états financiers annuels ainsi qu'à celles prévues pour les entités faisant appel public à l'épargne, à la fin du premier semestre, conformément aux dispositions spécifiques aux sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne prévues dans l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.  73.1: Les entités dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs et	Obligation de production d'états financiers respectant les normes IFRS pour les entités cotées en bourse ou faisant appel public à l'épargne et détails sur les opinions du CAC sur ces états financiers.
		Les entites dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs et celles qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne, doivent déposer en sus des états financiers de synthèses SYSCOHADA, leurs états financiers établis selon les normes IFRS et approuvés par l'assemblée générale ordinaire, au registre de commerce et du crédit mobilier et auprès des organes habilités des marchés financiers de leur région ou de l'Etat partie.  Les commissaires aux comptes :  • soit émettent une opinion indiquant que les états financiers IFRS sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et des flux de trésorerie à la fin de cet exercice ;  • soit expriment en la motivant, une opinion avec réserve ou défavorable ;  • soit indiquent qu'ils sont dans l'impossibilité d'exprimer une opinion.	

# I.1.2.6. COMPTES CONSOLIDES (ART. 74 A 102)

> Réaménagements : articles 74, 75, 78, 93, 94, 95, 100 et 102

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
74	Toute entreprise, qui a son siège social ou son activité principale dans l'un des Etats-parties et qui contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises, ou qui exerce sur elles une influence notable, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entreprises ainsi qu'un rapport sur la gestion de cet ensemble.  S'il s'agit d'une société anonyme faisant appel public à l'épargne, la société dominante est tenue également de publier un tableau d'activité et de résultats ainsi qu'un rapport d'activité pour l'ensemble consolidé dans les quatre mois qui suivent la fin du premier semestre de l'exercice, accompagnés d'un rapport du commissaire aux comptes sur la sincérité des informations données, dans les mêmes conditions que celles prévues pour les comptes personnels des entreprises.  Dans ce cas, la société dominante est dispensée des obligations de même nature relevant de l'application de l'article 73 ci-dessus.	Toute entité, qui a son siège social ou son activité principale dans l'un des États parties et qui contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entités, doit établir et publier chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités ainsi qu'un rapport sur la gestion de cet ensemble.  Les entités qui n'exercent qu'une influence notable sur une ou plusieurs entités n'ont pas l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés.  En revanche, dès lors qu'il y a obligation d'établir des comptes consolidés, les entités sous influence notable sont incluses dans le périmètre de consolidation.	Simplification de l'ancien article sur la responsabilité de production d'états pour les entités qui contrôle de manière exclusive ou conjointe ses filiales.
75	L'établissement et la publication des états financiers consolidés sont à la charge des organes d'administration, de direction ou de surveillance de l'entreprise dominante de l'ensemble consolidé, dite entreprise consolidante.	L'établissement et la publication des états financiers consolidés sont à la charge des organes d'administration et de direction de l'entité dominante de l'ensemble consolidé, dite entité consolidante.  Les états financiers consolidés des entités dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs et celles qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne, doivent être établis et présentés selon les normes IFRS.	Obligation de production d'états financiers respectant les normes IFRS pour les entités inscrites en bourse.
78	Le contrôle exclusif par une entreprise résulte :  • soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;  • soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise ; l'entreprise consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours	Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages économiques de ses activités.  Ce contrôle résulte :  • soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entité;  • soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la	Explication mieux détaillée des différents types de contrôle.

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
	de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote et qu'aucun autre associé ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne;  • soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet et que l'entreprise consolidante est associée de l'entreprise dominée.  Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise, exploitée en commun par un nombre limité d'associés, de sorte que les décisions résultent de leur accord.  L'influence notable sur la gestion et la politique financière d'une autre entreprise est présumée lorsqu'une entreprise dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale au cinquième des droits de vote de cette autre entreprise.	majorité des membres des organes d'administration ou de direction d'une autre entité; l'entité consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote et qu'aucun autre associé ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne;  • soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entité en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet.  Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entité exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les politiques financière et opérationnelle résultent de leur accord. Un contrôle conjoint est caractérisé par l'existence:  • d'un nombre limité d'associés ou d'actionnaires partageant le contrôle; le partage du contrôle suppose qu'aucun associé ou actionnaire n'est susceptible à lui seul de pouvoir exercer un contrôle exclusif en imposant ses décisions aux autres; l'existence d'un contrôle conjoint n'exclut pas la présence d'associés ou d'actionnaires minoritaires ne participant pas au contrôle conjoint;  • d'un accord contractuel qui:  o prévoit l'exercice du contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité exploitée en commun;  o établit les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de l'entité exploitée en commun et qui nécessitent le consentement de tous les associés ou actionnaires participant au contrôle conjoint.  L'influence notable est le pouvoir de participer aux politiques financière et opérationnelle d'une entité sans en détenir le contrôle. L'influence notable peut notamment résulter d'une représentation dans les organes de direction, de la participation aux décisions stratégiques, de l'existence d'opérations inter-entités importantes, de l'échange de personnel de direction, de liens de dépendance technique.  Pour l'établissement des comptes consolidés, l'entité dominante est p	

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
93	Le Tableau financier consolidé des ressources et des emplois est construit à partir de la capacité d'autofinancement globale, déterminée selon les conditions fixées par le Système comptable OHADA.	<ul> <li>(1/5) des droits de vote.</li> <li>Le tableau consolidé des flux de trésorerie consolidés, classe les flux de trésorerie en flux engendrés par les activités :</li> <li>opérationnelles ;</li> <li>d'investissement ;</li> <li>de financement.</li> <li>Le tableau consolidé des flux de trésorerie consolidés fait apparaître la contribution de chaque type d'activité à la variation globale de la trésorerie du groupe.</li> </ul>	Entrée en jeu du TFT consolidé en lieu et place du TAFIRE consolidé.
94	L'État annexé consolidé doit comporter toutes les informations de caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entreprises incluses dans la consolidation.  Il inclut notamment :  • un tableau de variation des capitaux propres consolidés mettant en évidence les origines et le montant de toutes les différences intervenues sur les éléments constitutifs des capitaux propres au cours de l'exercice de consolidation ;  • un tableau de variation du périmètre de consolidation précisant toutes les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entreprises déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et des cessions de titres.	Les Notes annexes consolidées doivent :  • fournir des descriptions narratives ou des décompositions d'éléments présentés dans les autres états financiers ;  • comporter toutes les informations de caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation.  Elles incluent notamment :  • une déclaration de conformité aux comptes consolidés du Système comptable OHADA;  • un résumé des principales méthodes comptables appliquées ;  • d'autres informations dont les passifs éventuels et les engagements contractuels non comptabilisés, des informations non financières tel que, par exemple, les objectifs et méthodes de gestion des risques financiers ;  • un tableau de variation du périmètre de consolidation précisant toutes les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entités déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et des cessions de titres.	Entrée en jeu des notes annexes consolidées en lieu et place de l'état annexé consolidé.
95	Sont consolidés les ensembles d'entreprises dont le chiffre d'affaires et l'effectif moyen de travailleurs dépassent, pendant deux exercices successifs, les limites minimales fixées par les autorités compétentes. Ces limites sont établies sur la base des derniers états financiers arrêtés par les entreprises incluses dans la consolidation.	Sont dispensés de l'établissement et de la publication d'états financiers consolidés, les ensembles d'entités dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas pour chaque exercice, pendant deux exercices successifs, un total hors taxes de 500 000 000 FCFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie.	Précision de la limite en termes de CA pour ceux qui sont dispensés de l'établissement et de la publication d'états

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
		Cette limite est établie sur la base des états financiers arrêtés des deux derniers exercices des entités incluses dans la consolidation.	financiers consolidés.
100	Lorsqu'une entreprise établit des états financiers consolidés, les commissaires aux comptes certifient que ces états sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation. Ils vérifient, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les états financiers consolidés des informations données dans le rapport de gestion.  La certification des états financiers consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des entreprises comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites entreprises ; ceux-ci sont libérés du secret professionnel à l'égard des commissaires aux comptes de l'entreprise consolidante.	Lorsqu'une entité établit des états financiers consolidés, les commissaires aux comptes, à la lumière des éléments probants obtenus :  • soit concluent que les états sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation à la fin de l'exercice ;  • soit expriment, en la motivant, une opinion avec réserve ou défavorable ou indiquent qu'ils sont dans l'impossibilité d'exprimer une opinion.  Les commissaires aux comptes se prononcent également sur la sincérité et la concordance avec les états financiers consolidés, des informations données dans le rapport de gestion.	Choix de certification ou de réserve du CAC. Avis du CAC sur la sincérité et la concordance avec les états financiers consolidés, des informations données dans le rapport de gestion
102	Le tableau d'activité et de résultats prévu à l'article 74 ci-dessus indique le montant net du chiffre d'affaires et le résultat des activités ordinaires avant impôts de l'ensemble consolidé. Chacun des postes du tableau comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent et du premier semestre de cet exercice.  Le rapport d'activité semestriel commente les données relatives au chiffre d'affaires et au résultat du premier semestre. Il décrit également l'activité de l'ensemble consolidé au cours de cette période ainsi que l'évolution prévisible de cette activité jusqu'à la clôture de l'exercice. Les événements importants survenus au cours du semestre écoulé sont également relatés dans ce rapport.	Le tableau d'activité et de résultats prévu à l'article 849 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE indique le montant net du chiffre d'affaires et le résultat des activités ordinaires avant impôts de l'ensemble consolidé. Chacun des postes du tableau comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent et du premier semestre de cet exercice.	

# I.1.2.7. COMPTES COMBINES (ART. 103 A 110)

> Réaménagements : articles 106 et 108

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
106	Les éléments objectifs visés à l'article 103, dernier alinéa cidessus, consistent en des critères d'unicité et de cohésion pouvant relever des cas suivants:  • entreprises dirigées par une même personne morale ou par un même groupe de personnes ayant des intérêts communs;  • entreprises appartenant aux secteurs coopératif ou mutualiste et constituant un ensemble homogène à stratégie et direction communes;  • entreprises faisant partie d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la société holding mais ayant la même activité et étant placées sous la même autorité;  • entreprises ayant entre elles des structures communes ou des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement économique coordonné dans le temps;  • entreprises liées entre elles par un accord de partage de résultats ou par toute autre convention, suffisamment contraignant et exhaustif pour que la combinaison de leurs comptes soit plus représentative de leurs activités et de leurs opérations que les comptes personnels de chacune d'elles.	Les éléments objectifs visés à l'article 103, dernier alinéa, cidessus, consistent en des critères d'unicité et de cohésion pouvant relever des cas suivants:  • entités dirigées par une même personne morale ou par un même groupe de personnes ayant des intérêts communs;  • entités appartenant aux secteurs coopératif ou mutualiste et constituant un ensemble homogène à stratégie et direction communes;  • entités faisant partie d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la société holding mais ayant la même activité et étant placées sous la même autorité;  • entités ayant entre elles des structures communes ou des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement économique coordonné dans le temps;  • entités liées entre elles par un accord de partage de résultats ou par toute autre convention, suffisamment contraignante et exhaustive pour que la combinaison de leurs comptes soit plus représentative de leurs activités et de leurs opérations que les comptes personnels de chacune d'elles.  106.1:  Les comptes combinés sont obtenus en procédant aux opérations suivantes:  • cumul des comptes des entités faisant partie du périmètre des comptes combinés, éventuellement après retraitements et reclassement (élimination des incidences sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales, impositions différées comptabilisées);  • élimination des comptes réciproques : actifs et passifs, charges et produits;  • neutralisation des résultats provenant d'opérations effectuées	L'article 106.1 a été ajouté pour apporter plus de précisions sur le traitement des comptes combinés.

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

# I.1.2.8. DISPOSITIONS TRANSITOIRES (ART. 111.1 A 113)

> Réaménagements : articles 111.1 et 113

ARTICLES CONCERNES	SYSCOHADA ANCIEN	SYSCOHADA NOUVEAU	COMMENTAIRES
111.1		Les comptes d'actif ou de passif supprimés ou traités autrement par le présent Acte uniforme doivent être traités comme indiqué au titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 41 par le biais d'un compte qui a été créé exclusivement à cet effet : 475 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif-compte passif.	Article créé pour la méthodologie du traitement comptable des comptes d'actif et de passif supprimés qui doivent être transférés dans un sous compte approprié du 475 Compte transitoire.
113	Le présent Acte Uniforme auquel est annexé le Système comptable OHADA sera publié au Journal Officiel de l'OHADA et des États-parties. Il entrera en vigueur :  • pour les "comptes personnels des entreprises", le 1 <sup>er</sup> et les comptes de l'exercice ouvert à cette date ;  • pour les "comptes consolidés" et les "comptes combinés" le 1er janvier 2001: opérations, janvier 2002 : opérations et comptes de l'exercice ouvert à cette date.	Le présent Acte uniforme auquel sont annexés le Plan comptable général OHADA et le Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés sera publié au Journal Officiel de l'OHADA dans un délai de soixante (60) jours à compter de la date de son adoption. Il sera également publié dans les États parties au journal officiel ou par tout autre moyen approprié. Il est applicable quatre-vingt-dix (90) jours après cette publication.  L'entrée en vigueur est fixée :  • pour les comptes personnels des entités, au 1er janvier 2018;  • pour les comptes consolidés, les comptes combinés et les états financiers selon les normes IFRS, au 1er janvier 2019.	Changement de date d'entrée en vigueur selon les comptes.

### I.1.3. INNOVATIONS MAJEURES

#### I.1.3.1. LES CHANGEMENTS OPERES

Le nouveau référentiel se caractérise entre autres par :

- ❖ le changement de l'intitulé de l'Acte uniforme qui s'appelle désormais Acte de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière (AUDCIF);
- au niveau de l'acte de l'acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière (AUDCIF) le nombre d'article est passé de 123 articles (ancien référentiel) à 113 dans la le nouveau référentiel;
- ❖ le maintien aux côtés du système normal, d'un système minimal de trésorerie pour les petites entités économiques, cette coexistence permettant aux entreprises de disposer d'une comptabilité appropriée en fonction de leur Chiffre d'Affaires ;
- la reconnaissance de la spécificité du système comptable des secteurs règlementés ;
- l'obligation faite aux entités inscrites à une bourse des valeurs ou faisant appel public à l'épargne, de produire en sus de leurs états financiers individuels en normes SYSCOHADA ou selon le référentiel comptable spécifique à leurs activités, des états financiers en normes internationales d'information financière (IFRS) afin de garantir la qualité et la comparabilité des données produites;
- ❖ la prise en compte de l'internationalisation du langage comptable. La comptabilité est un langage de communication dans les affaires. Par exemple les termes : Actif, Passif, Provisions, Charges, Produits, etc., doivent avoir la même signification pour l'investisseur local que pour l'investisseur étranger. Ce qui n'était pas le cas. Cette situation a été prise en compte dans la révision ;
- Il va falloir se familiariser avec d'autres expressions telles que la « décomptabilisation ». Au lieu de dire comptabilisation pour l'entrée en patrimoine et cession pour la sortie ou la cession, la « décomptabilisation » désigne toute sortie de stock, toute cession d'immobilisation, tout abandon de créance ou de dette, etc.
- ❖ on parlera désormais « d'Entité » à la place « d'Entreprise ».
- ❖ la simplification des états financiers. En tant qu'états de synthèse, la présentation des états financiers en « système normal » fait actuellement la bagatelle de 45 pages avec des annexes obligatoires, même si elles ne s'appliquaient pas à l'entreprise. Toute chose qui rendait complexes les états de synthèse, supposés renseigner rapidement le lecteur et le décideur. Ils seraient désormais facilement digestes en peu de temps, puisque ne dépassant pas 10 pages. En résumé :

#### **SYSTEME NORMAL**

- Bilan sur une page (Paysage) ou 02 pages (portrait);
- Compte de résultat en cascades sur une page ;
- Tableau de flux de trésorerie (TFT) sur une page ;

- Notes Annexes explicatives de contenu des trois (03) états financiers (Bilan, Compte de résultat, TFT).

# **SYSTEME MINIMAL DE TRESORERIE**

- Bilan ;
- Compte de résultat ;
- Etat (Extracomptable) des créances et dettes non échues.

**CONSEQUENCES**: Modification de l'Acte Uniforme en ces articles 8, 11, 12, 13, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 34

Mise à jour du plan comptable général OHADA (PCGO).

- ensuite plus de système allégé, les comptes seraient désormais présentés en système normal ou Système minimal de trésorerie. Le TAFIRE est remplacé par le Tableau des Flux de Trésorerie (cf. article 26 et 27). Les annexes obligatoires sont supprimées et remplacées par des Notes. Raisons :
  - Bilan /Compte de résultat : difficilement exploitable sur 04 pages
  - o TAFIRE : non compris par les utilisateurs qui le trouvent rébarbatif, indigeste
  - o Etats Annexés : non explicatif du contenu des trois (03) états financiers
  - Système allégé : simplification par le regroupement et la suppression de certaines rubriques et colonnes
    - Allégement excessif engendrant une perte de pertinence
  - o Système minimal de trésorerie (SMT) :
    - Incompréhensible par la population cible,
    - Très peu utilisé.
- l'exclusion des Entités Sans But Lucratif (ESBL), qui auront désormais leurs modèles d'états financiers;
- ❖ les provisions pour retraite sont désormais obligatoires puisqu'elles respectent la définition de la provision au sens de la normalisation comptable internationale ;
- le renforcement du cadre conceptuel et de la notion de pertinence partagée. Le découpage de l'activité en AO et HAO est maintenu avec des nouveautés comme le Tableau des Flux de Trésorerie (TFT);
- le Plan Comptable des entités doit désormais prendre en compte dans la nomenclature, la codification des activités prévues dans les liasses fiscales;
- ❖ la réévaluation libre est laissée à l'appréciation des entités et non des autorités compétentes (Article 35).
- suppression des charges immobilisées à l'actif du bilan et transfert des soldes d'ouverture dans le compte 475, ceci permettant de présenter un bilan réellement représentatif du patrimoine de l'entité et un résultat comptable reflétant le fruit des activités de la période écoulée;
- enregistrement des dettes obligataires pour le montant effectivement emprunté, en tenant compte de la prime de remboursement des obligations. Cette révision est de nature à affiner la lecture de l'endettement du débiteur

- distinction entre frais de recherche fondamentale, comptabilisés en charges, et dépenses de développement enregistrées en immobilisations sous conditions. Ce traitement vise à ne pas constater en actif immobilisé des non-valeurs. En outre, il permet une meilleure présentation du compte du résultat en adossant les bénéfices perçus des développements réalisés avec les dépenses amorties correspondantes;
- enregistrement des frais accessoires aux terrains, aux constructions, aux titres de placement, dans le compte d'immobilisation correspondant, et non plus en charges immobilisées. Cette évolution permet une lecture directe à partir du bilan du coût réel d'entrée des actifs immobilisés;
- suppression de la méthode du bénéfice partiel à l'inventaire concernant les contrats pluriannuels, seules les méthodes à l'avancement et à l'achèvement étant désormais acceptées. Cet ajustement contribue à la tenue d'une comptabilité en conformité avec les standards internationaux de type IFRS;
- ❖ identification plus fine entre location-financement et location simple pour une présentation comptable des contrats et de leur impact en phase avec la réalité économique;
- ❖ interdiction de provisionner des charges liées à des obligations futures. Dorénavant, seuls les événements relatifs à une obligation actuelle, représentatifs d'une sortie probable de ressources pour éteindre l'obligation concernée, estimables de façon fiable, peuvent être provisionnés. Ces conditions encadrant le provisionnement limiteront ainsi les possibilités de piloter les résultats comptables;
- comptabilisation des frais accessoires sur approvisionnement dans les comptes d'achats concernés et non plus en compte de charges par nature. Cette nouvelle modalité comptable améliore le calcul des marges sur activités et la comparaison entre les achats constatés en résultat et les stocks inscrits à l'actif du bilan;
- prise en compte de l'escompte de règlement dans le calcul de la valeur d'acquisition des biens.

# I.1.3.2. LES CONSEQUENCES DES CHANGEMENTS

Tous ces changements introduits en conformité avec les nouvelles définitions, les nouveaux concepts, ont pour conséquences ou impacts :

- certains articles ont été réaménagés, ajoutés et d'autres abrogés :
- de nombreux comptes supprimés avec des propositions de reprises de leurs soldes d'ouverture au 01/01/2018, dans d'autres comptes ou de nouveaux comptes créés;
- de nouveaux comptes introduits avec leurs modes de fonctionnement, tels que les Contrats de Partenariat Public Privé (PPP), l'affacturage, les contrats de franchise, etc.;
- des précisions sur le fonctionnement de certains anciens comptes, tels les contrats de longue durée, les contrats de concessions, les contrats de location, le crédit-bail, etc.
- des abandons de certains modes de comptabilisation, cela concerne les immobilisations où la règle est désormais la « comptabilisation par composante », etc.

❖ l'organisation comptable : aucun changement majeur. Les journaux, livres comptables restent valables. Ils seront forcément adaptés aux réalités de l'Entité, pour avoir l'information fiable à bonne date.

#### **I.2: PLAN COMPTABLE**

# **I.2.1: REVISION DES COMPTES**

### **I.2.1.1: COMPTES SUPPRIMES**

Les comptes supprimés sont :

#### A. CLASSE 1: COMPTES DE RESSOURCES DURABLES

Il s'agit essentiellement de :

- 1.3.2 MARGE BRUTE (M.B.)
- 1.3.2.1 Marge brute sur marchandises
- 1.3.2.2 Marge brute sur matières

En effet La Marge brute donnait une mauvaise lisibilité de la Marge commerciale et était non conforme à la pratique internationale et à l'acte uniforme.

La « marge brute sur marchandises est devenue « Marge commerciale » qui est un indicateur essentiel de l'activité des entités commerciales pour leur gestion. Elle représente la différence entre le prix de vente d'une marchandise et le coût d'achat correspondant à cette marchandise vendue.

NB : d'autres comptes ont été supprimés et le détail figure dans l'annexe II électronique sur les plans comparés.

# **B. CLASSE 2 : COMPTES D'ACTIF IMMOBILISÉ**

Il s'agit essentiellement de :

# • CHARGES IMMOBILISÉES et de ses sous comptes

Ce compte qui représentait des actifs fictifs a été supprimé pour permettre de présenter un bilan réellement représentatif du patrimoine de l'entité et un résultat comptable reflétant le fruit des activités de la période écoulée.

Pour son traitement comptable : le stock de charges immobilisées restant doit être transféré dans un compte d'attente « 475 compte transitoire ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA ». Ce compte est repris sur l'exercice ou étalé sur la période restant à amortir sans dépasser 5 ans dans les comptes charges par nature.

NB : d'autres comptes ont été supprimés et le détail figure dans l'annexe II électronique sur les plans comparés.

#### C. CLASSE 4: COMPTE DE TIERS

Il s'agit de :

- 4727 Titres immobilisés
- 4728 Titres de placement
- Ainsi que les dettes et créances liées.

Ces titres ont été tous rattachés au compte **471 : Titre de participations** qui sont constitués par les droits dans le capital d'autres entités, matérialisés ou non par des titres, afin de créer un lien durable avec celles-ci et de contribuer à l'activité et au développement de la société détentrice.

#### D. CLASSE 6: COMPTES DE CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES

Il s'agit essentiellement de :

- 611 TRANSPORTS SUR ACHATS
- 6256 ASSURANCES TRANSPORT SUR ACHATS

Ces charges seront désormais comptabilisées dans les frais accessoires d'achats.

- 6321 Commissions et courtages sur achats
- 6323 Rémunérations des transitaires

Ces charges seront désormais comptabilisées dans les Honoraires des professions règlementées.

- 6811 Dotations aux amortissements des charges immobilisées
- 6872 Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations
- 6878 Autres dotations aux amortissements à caractère financier

Ces dotations ont été supprimées vu que les immobilisations relatives l'ont été aussi (à savoir les charges immobilisées).

NB : d'autres comptes ont été supprimés et le détail figure dans l'annexe II électronique sur les plans comparés.

# E. CLASSE 7: COMPTES DE PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES

Il s'agit de :

 753 QUOTE-PART DE RÉSULTAT SUR EXÉCUTION PARTIELLE DE CONTRATS PLURI-EXERCICES

Dorénavant le traitement lié à ce compte doit respecter les nouvelles dispositions relatives aux contrats pluri-exercices qui sont des contrats portant sur la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens et/ou de services dont l'exécution s'étale sur au moins deux exercices.

# • 7912 Reprises de Provisions/pour grosses réparations

Dorénavant le traitement lié à ce compte doit respecter les nouvelles dispositions relatives aux Reprises de Provisions.

#### F. CLASSE 8: COMPTES DES AUTRES CHARGES ET DES AUTRES PRODUITS

Il s'agit de :

#### • 865 REPRISES DE SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

Dorénavant le traitement lié à ce compte doit respecter les nouvelles dispositions relatives aux reprises de charges, provisions et dépréciations HAO.

#### I.2.1.2. LES COMPTES AJOUTES

Les comptes ajoutés sont :

#### A. CLASSE 1 COMPTES DE RESSOURCES DURABLES

Il s'agit essentiellement de :

- 1132 Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants
- 1134 Réserves des valeurs mobilières donnant accès au capital

Ces sous comptes sont des nouvelles ramifications du compte de réserve pour mieux comptabiliser les opérations concernées.

- 1381 Résultat de fusion
- 1382 Résultat d'apport partiel d'actif
- 1383 Résultat de scission
- 1384 Résultat de liquidation

Ces sous comptes sont des nouvelles ramifications du compte de résultat HAO pour mieux comptabiliser les opérations concernées.

Il en est de même pour les comptes suivants :

- 174 DETTES DE LOCATION-ACQUISITION / LOCATION-VENTE
- 1764 sur dettes de location-acquisition / location-vente
- 1984 Provisions pour démantèlement et remise en état
- 1985 Provisions pour droits à réduction ou avantage en nature (Chèques cadeaux, cartes de fidélité...)

NB : d'autres comptes ont été ajoutés et le détail figure dans l'annexe II électronique sur les plans comparés.

#### **B. CLASSE 2 COMPTES D'ACTIF IMMOBILISE**

Il s'agit essentiellement des comptes liés aux « concessions de service public », « Frais de prospection et d'évaluation de ressources minérales et la « location-acquisition » qui figurent parmi les améliorations comptables du SYSCOHADA révisé. Par ailleurs les « sites internet » ont été ajoutés.

Exemple de comptes qui ont été ajoutés.

- 2123 Concessions de service public
- 2128 Autres concessions et droits similaires
- 2132 Sites internet
- 2181 Frais de prospection et d'évaluation de ressources minérales
- 2182 Coûts d'obtention du contrat
- 2183 Fichiers clients, notices, titres de journaux et magazines
- 2184 Coûts des franchises
- 2286 Terrains de location acquisition
- 2316 Bâtiments de location acquisition
- 2326 Bâtiments de location acquisition
- 2426 Matériel et outillage agricole de location acquisition
- 2445 Matériel et mobilier immeubles de placement
- 2472 Agencements et aménagements des actifs biologiques

NB : d'autres comptes ont été ajoutés et le détail figure dans l'annexe II électronique sur les plans comparés.

#### C. CLASSE 3: COMPTES DE STOCKS

L'ajout à ce niveau concerne les stocks d'actifs biologiques qui remplacent les « immobilisations animales et agricoles ».

Voici la liste des comptes ajoutés :

- 313 Actifs biologiques
  - o 3131 Animaux
  - o 3132 Végétaux
- 345 Actifs biologiques
  - o 3451 Animaux
  - 3452 Végétaux
- 363 Actifs biologiques
- 3631 Animaux
- 3632 Végétaux
- 3638 Autres stocks (activités annexes)
- 373 Actifs biologiques
- 3731 Animaux
- 3732 Végétaux

#### 3738 Autres stocks (activités annexes)

#### D. CLASSE 4: COMPTES DE TIERS

Les ajouts sont principalement :

- 4751 Compte transitoire/Compte-actif
- 4752 Compte transitoire/Compte-passif

Ils ont été créés pour que les comptes d'immobilisations supprimés puissent y être transférés et amortis sur maximum cinq (05) ans.

#### E. CLASSE 5 : COMPTE DE TRESORERIE

Les ajouts sont principalement les instruments de monnaie électronique pour une meilleure comptabilisation des opérations liées. Ces nouveaux comptes sont les suivants :

- 55 Instruments de monnaie électronique
- 551 Monnaie électronique carte carburant
- 552 Monnaie électronique téléphone portable
- 553 Monnaie électronique carte péage
- 554 Porte-monnaie électronique
- 558 Autres instruments de monnaies électroniques

# F. CLASSE 6: COMPTES DE CHARGES

Les comptes charges ajoutés concernent principalement les frais accessoires sur achats, les Redevances pour sites internet, les frais de fermages et loyers du foncier, les frais liés aux améliorations comptables telles que démantèlement et remise en état, instruments monnaie électronique, affacturage et titrisation, concessions, etc. On peut citer sans être exhaustif les charges suivantes :

- 6015 Frais sur achats
- 6226 Fermages et loyers du foncier
- 6234 Location-vente
- 6244 Charges de démantèlement et remise en état
- 6314 Commissions d'affacturage et de titrisation
- 6317 Frais sur instruments monnaie électronique
- 6326 Rémunérations d'affacturage et de titrisation
- 6327 Rémunérations des autres prestataires de services
- 6345 Redevances pour sites internet
- 6346 Redevances pour concessions, droits et valeurs similaires
- 656 Perte de change sur créances et dettes commerciales
- 657 Pénalités et amendes pénales

Leur traitement doit respecter les dispositions comptables en vigueur.

NB : d'autres comptes ont été ajoutés et le détail figure dans l'annexe II électronique sur les plans comparés.

#### G. CLASSE 7

Les comptes de produits ajoutés concernent principalement les ventes sur internet, les Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés), les ventes des actifs biologiques, etc. On peut citer sans être exhaustif les produits suivants :

- 7015 Sur internet
- 7019 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)
- 7221 Immobilisations corporelles (hors actifs biologiques)
- 7222 Immobilisations corporelles (actifs biologiques)
- 724 Production autoconsommée
- 751 Profits sur créances clients et autres débiteurs
- 756 Gains de change sur créances et dettes commerciales
- 775 Intérêts dans loyers de location-financement
- 799 Reprises de subventions d'investissement

Leur traitement doit respecter les dispositions comptables en vigueur.

NB : d'autres comptes ont été ajoutés et le détail figure dans l'annexe II électronique sur les plans comparés.

#### H. CLASSE 8

Il s'agit de :

- 833 Charges liées aux opérations de restructuration
- 837 Charges liées aux opérations de liquidation
- 843 Produits lies aux opérations de restructuration
- 844 Indemnités et subventions H.A.O. (entité agricole)
- 847 Produits liés aux opérations de liquidation

Leur traitement doit respecter les dispositions comptables en vigueur.

#### I.2.1.3. COMPTES REAMENAGES

Beaucoup de comptes ont été réaménagés et cela a touché toutes les classes sauf la classe 9.

Le détail figure dans l'annexe II électronique sur les plans comparés.

Le réaménagement a surtout concerné :

- → Le changement des intitulés des comptes
- → La prise en compte des termes propres à la révision tels :
  - o les dépréciations et non « provisions »,
  - les locations acquisition,
  - les chèques ou effets /valeurs impayés,

- o la nature des gains ou pertes de change,
- o les rabais, remises, ristournes accordés/non ventilés,
- o les réserves de propriété
- o etc.

# I.2.2. INNOVATIONS MAJEURES (DISPOSITIONS A PRENDRE)

PRINCIPALES INNOVATIONS	DISPOSITIONS A PRENDRE
Les comptes du bilan supprimés dont les plus	Si ces comptes figuraient dans le bilan n-1, le
importants sont les charges immobilisés	solde de ces comptes doivent être transférés
	dans des comptes transitoire « 475 COMPTE
	TRANSITOIRE, AJUSTEMENT SPECIAL LIE A LA
	REVISION DU SYSCOHADA »
	4751 Compte-actif
	4752 Compte-passif
Las comentas vásmánasás ou sváda (Contrata do	Et soldés au maximum au bout de cinq (05) ans.
Les comptes réaménagés ou créés (Contrats de Partenariat Public Privé (PPP), les contrats pluri-	Pour les opérations liées à ces comptes, le comptable doit veiller au respect des modes
exercices, les concessions de service public, la	d'enregistrement.
titrisation, l'affacturage, les contrats de franchise,	u emegistrement.
les instruments de monnaie électronique.	
Enregistrement des frais accessoires aux terrains,	Les frais liés à l'acquisition et à la vie de
aux constructions, aux titres de placement, dans	l'immobilisation doivent être enregistré dans le
le compte d'immobilisation correspondant, et non	compte de l'immobilisation concernée et non plus
plus en charges immobilisées.	en charges.
	Cela répond au souci de l'enregistrement
	comptable du coût réel des immobilisations.
L'approche par composante	Si l'immobilisation a un coût supérieur à
	900 000 000 FCFA (arrêté n°2018-
	210/MINEFID/SG/DGI du 26/04/2018 fixant les
	modalités d'application des amortissements par
	composants) (confère annexe III) il peut être
	décomposé en éléments suivant la durée d'utilité et chaque composant amorti comme tel.
Utilisation des comptes 48, 401, 404 et 413	Pour les opérations liées à ces comptes, le
othisation des comptes 48, 401, 404 et 413	comptable doit veiller au respect des modes
	·
	d'enregistrement.
	Les frais liés à l'acquisition et à la vie de
	l'immobilisation doivent être enregistrer dans le
	compte de l'immobilisations concernées et non
	plus en charges.
Evaluation des immobilisations et des stocks	Cela répond au souci de l'enregistrement
	comptable du coût réel des immobilisations.
	Pour les opérations liées à ces comptes, le
	comptable doit veiller au respect des modes
	d'enregistrement.

Comptabilisation des frais accessoires sur approvisionnement dans les comptes d'achats concernés et non plus en compte de charges par nature.

Les frais accessoires doivent être désormais enregistrés dans les comptes d'achats concernés

**Dispositions générales du comptable, du DFC, du DG :** S'assurer dès le début de l'exercice 2018, que le nouveau référentiel est appliqué et que le plan comptable a été transcodé à cet effet.

**Dispositions générales de l'administrateur :** S'assurer par le comité d'audit que le nouveau référentiel est appliqué au sein de l'entité. A l'analyse des états financiers, vérifier que le traitement compte des comptes du bilan figurant dans l'exercice n-1 a été respecté (transfert dans les comptes transitoires).

# I.3. AMELIORATIONS COMPTABLES

# I.3.1. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

# **I.3.1.1. DEFINITION ET CLASSIFICATION**

Les comptes d'immobilisations corporelles enregistrent des droits réels sur des éléments corporelles (droit de propriété, nue-propriété, usufruit, usage emphytéose, bail à construction, servitude), des contrats de location-acquisition, en vertu du principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique (le crédit-bail, la location-vente, la vente avec réserve de propriété, etc.).

# **I.3.1.2. CONSISTANCE DES COMPTES**

IMMOBILISATION	ANCIEN CONTENU	NOUVEAU CONTENU	INNOVATIONS	COMMENTAIRES
		ACTIF IMMOBILISE		
CHARGES	Les charges immobilisées (compte 20) sont	CE COMPTE N'EXISTE PLUS	IL A ETE SUPPRIME et prise en	Note: Ce compte a été supprimé
IMMOBILISEES	des charges à caractère général ayant une		compte à l'article 111-1 AUDCIF	car une charge n'est pas un Actif
	incidence sur le résultat de l'entreprise. Elles			du bilan car un actif du bilan est
(Hors frais de	sont non répétitives et peuvent engendrer			un élément :
prospection et	soit des économies, soit des gains sur les			- Identifiable du patrimoine
primes de	exercices ultérieurs.			<ul> <li>Contrôlé par l'entité</li> </ul>
remboursement)	Les charges immobilisées constituent des			- Capable de produire des
	actifs fictifs. Elles figurent à l'actif du bilan et			retombées économiques
	comprennent :			<b>Traitement:</b> le stock de charges
	• les frais d'établissement : ce sont des			immobilisées restant doit être
	dépenses engagées à la constitution de			transféré dans un compte
	l'entreprise (honoraires, droits			d'attente « 475 compte
	d'enregistrement, frais de formalités légales,			transitoire ajustement spécial lié
	frais de prospection, frais de publicité et de			à la révision du SYSCOHADA ».
	lancement) ou dans le cadre d'opérations			Ce compte est repris sur
	tendant à maintenir ou à promouvoir le			l'exercice ou étalé sur la période
	développement de l'entreprise			restant à amortir sans dépasser 5
	(augmentation du capital, restructuration);			ans dans les comptes charges par
	• les charges à répartir sur plusieurs exercices			nature.
	: ce sont des charges engagées au cours d'un			
	exercice, mais qui concernent également les			
	exercices suivants ;			
	soit parce qu'elles se rapportent à une			
	production déterminée à venir pour laquelle			
	les chances de succès commercial et de			
	rentabilité économique sont démontrées ;			
	• soit parce qu'elles ont été engendrées ;			
	• par l'émission d'un emprunt (frais			
	d'émission d'emprunts) et peuvent être			
	réparties sur la durée de l'emprunt,			
	ou par l'acquisition d'une immobilisation			
	• les primes de remboursement des			
	obligations qui se rapportent à des emprunts			
	obligataires à primes.		<u> </u>	

# 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 comprennent:

211: FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

212: BREVETS, LICENCES, CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES

213: LOGICIELS

214 : MARQUES 215 : FONDS COMMERCIAL

216 : DROIT AU BAIL

217: INVESTISSEMENTS DE CRÉATION

218: AUTRES DROITS ET VALEURS INCORPORELS

219: IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS

Les immobilisations incorporelles sont des actifs non monétaires identifiables sans substance physique, contrôlés par l'entité qui a le pouvoir d'obtenir des avantages économiques futurs et peut restreindre l'accès des tiers à ces avantages.

Un actif est identifiable s'il:

a) est séparable, c'est-à-dire qu'il peut être séparé de l'entité et être vendu, transféré, concédé par licence, loué ou échangé, soit de façon individuelle, soit dans le cadre d'un contrat, avec un actif ou un passif lié;

b) résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.

Une entité contrôle ses avantages si ces connaissances sont protégées par des droits légaux.

Les avantages économiques futurs résultent des produits découlant de la vente de biens ou services, des économies de coûts ou d'autres avantages résultant de l'utilisation de l'actif par l'entité. Elles ont la nature de biens acquis ou créés par l'entité, non pour être vendus ou transformés, mais pour être utilisés de manière durable, directement ou indirectement, pour la réalisation des opérations

Ce compte a été aménagé et voici les innovations :

\* Le compte 211"FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT a été modifié en "FRAIS DE DEVELOPPEMENT"

\* Le compte 212 "BREVETS, LICENCES, CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES "a été détaillé comme suit avec la création de nouveaux sous comptes :

2121 Brevets

2122 Licences

2123 Concessions de service public

2128 Autres concessions et droits similaires

\* Le compte 213 "LOGICIELS ET SITES INTERNET" a été modifié et détaillé avec la création de nouveaux sous comptes :

2131 Logiciels 2132 Sites internet

\* Le compte 218 "AUTRES DROITS ET VALEURS INCORPORELS"

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

2182:Coûts d'obtention du contrat

2183:Fichiers clients, notices, titres de journaux et magazines 2184: Coûts des franchises

2188: Divers droits et valeurs

\* Pour le compte 211
Les dépenses résultant du développement (frais de développement) ne sont immobilisées que si et seulement si l'entité remplit les 6 critères

1. Faisabilité technique démontrée

suivants:

2. Intention de produire et de commercialiser

3. Capacité de produire et de commercialiser

4. Existence d'un marché potentiel

5. Ressources suffisantes pour terminer le projet

6. Capacité d'évaluation fiable des dépenses

\* Les autres comptes ont été modifiés et détaillés pour une comptabilisation des opérations liées à ces détails.

professionnelles ou non.	incorporels	
Elles comprennent :		
211 : FRAIS DE DÉVELOPPEMENT	*Le détail du compte 219	
212 : BREVETS, LICENCES,	"IMMOBILISATIONS	
CONCESSIONS ET DROITS	INCORPORELLES EN COURS" a	
SIMILAIRES	été modifié comme suit	
213 : LOGICIELS ET SITES INTERNET	2191:Frais de développement	
214 : MARQUES	2193:Logiciels et sites internet	
215 : FONDS COMMERCIAL	_	
216 : DROIT AU BAIL		
217 : INVESTISSEMENTS DE		
CRÉATION		
218 : AUTRES DROITS ET VALEURS		
INCORPORELS		
219 : IMMOBILISATIONS		
INCORPORELLES EN COURS		

#### **IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

Les immobilisations corporelles représentent les biens physiques destinés à rester durablement dans l'entreprise.

L'entreprise dresse à la clôture de l'exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations. Elles comprennent:

- Terrains
- **Bâtiments**
- Installation et agencements
- Matériel
- Matériel de transport

Les immobilisations corporelles représentent les biens physiques destinés à rester durablement dans l'entreprise.

L'entreprise dresse à la clôture de l'exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations. Elles comprennent :

- Terrains dont placement en net
- Bâtiments dont placement en net
- Installation et agencements
- Matériel mobilier et actifs biologiques
- Matériel de transport

\*Le contenu de certains postes a changé : - Terrains dont

- placement en net : Ce compte enregistre le montant des opérations ayant trait aux apports effectués par les associés ou à l'acquisition et à la création par l'entité de bâtiments, installations et agencements, de même que leur cession, disparition et mise au rebut.
- Bâtiments dont placement en net Ce compte enregistre le montant des opérations avant trait aux apports effectués par les associés ou à l'acquisition et à la création par l'entité de bâtiments, installations et agencements, de même que leur cession, disparition et mise au rebut.
- Matériel mobilier et actifs biologiques Le matériel est constitué par l'ensemble des objets et instruments avec (et ou par) lesquels
- -sont extraits,

\*La comptabilisation a changé: Les biens sont comptabilisés: -enregistrement des frais accessoires aux terrains, aux constructions, aux titres de placement, dans le compte d'immobilisation correspondant, et non plus en charges immobilisées. Cette évolution permet une lecture directe à partir du bilan du coût réel d'entrée des actifs immobilisés \*L'évaluation des biens tient compte maintenant tous les couts directs et indirects liés à l'immobilisation droit de douane, cout de démantèlement \*La pratique de l'approche par composante pour l'amortissement des immobilisations:

En effet, elle découle des princi de la norme IAS 16 consacrée au immobilisations corporelles. Cette norme préconise notamment une approche par composants, c'est-à-dire un fractionnement des actifs amortissables, en raison d'une identité des durées d'utilisatio

transformés ou façonnés les matières ou fournitures; - sont fournis les services qui sont l'objet même de la profession exercée. Le mobilier est constitué de meubles et objets utilisés sur une période supérieure à un an dans l'entreprise, comme les tables, les chaises, les classeurs. L'actif biologique est constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des améliorations	
fournitures; - sont fournis les services qui sont l'objet même de la profession exercée. Le mobilier est constitué de meubles et objets utilisés sur une période supérieure à un an dans l'entreprise, comme les tables, les chaises, les classeurs. L'actif biologique est constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des	
- sont fournis les services qui sont l'objet même de la profession exercée. Le mobilier est constitué de meubles et objets utilisés sur une période supérieure à un an dans l'entreprise, comme les tables, les chaises, les classeurs. L'actif biologique est constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des	
qui sont l'objet même de la profession exercée. Le mobilier est constitué de meubles et objets utilisés sur une période supérieure à un an dans l'entreprise, comme les tables, les chaises, les classeurs. L'actif biologique est constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des	
la profession exercée. Le mobilier est constitué de meubles et objets utilisés sur une période supérieure à un an dans l'entreprise, comme les tables, les chaises, les classeurs. L'actif biologique est constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des	
Le mobilier est constitué de meubles et objets utilisés sur une période supérieure à un an dans l'entreprise, comme les tables, les chaises, les classeurs. L'actif biologique est constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des	
de meubles et objets utilisés sur une période supérieure à un an dans l'entreprise, comme les tables, les chaises, les classeurs. L'actif biologique est constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des	
utilisés sur une période supérieure à un an dans l'entreprise, comme les tables, les chaises, les classeurs. L'actif biologique est constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des	
supérieure à un an dans l'entreprise, comme les tables, les chaises, les classeurs. L'actif biologique est constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des	
l'entreprise, comme les tables, les chaises, les classeurs. L'actif biologique est constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des	
tables, les chaises, les classeurs. L'actif biologique est constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des	
classeurs. L'actif biologique est constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des	
L'actif biologique est constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des	
constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des	
vivants, de plantes vivantes et secondairement, des	
vivantes et secondairement, des	
secondairement, des	
améliorations	
foncières, de	
l'autoconsommation	
prélevée, de certains	
contrats ou partenariats	
spécifiques *Les sous comptes	
ajoutés ou réaménagés	
figurant dans l'annexe :	
plan des comptes	
comparé	
Compare	
Avances et Sommes versées par l'entreprise à des tiers pour Sommes versées par l'entité à des tiers RAS RAS	
acomptes versés des commandes en cours d'immobilisations. Le pour des commandes en cours	
sur solde de ce compte représente la créance de d'immobilisations. Le solde de ce compte	
immobilisations l'entreprise sur ses fournisseurs d'immobilisations. représente la créance de l'entité sur ses	
fournisseurs d'immobilisations.	

Immobilisations	Elles regroupent :	Elles regroupent :	RAS	RAS
financières	* Les titres de participation qui sont constitués par les droits	*Les titres de participation qui sont	*Les sous comptes	
	dans le capital d'autres entreprises, matérialisés ou non par des	constitués par les droits dans le capital	ajoutés ou réaménagés	
	titres, afin de créer un lien durable avec celles-ci et de	d'autres entités, matérialisés ou non par	figurant dans l'annexe :	
	contribuer à l'activité et au développement de la société	des titres, afin de créer un lien durable	plan des comptes	
	détentrice.	avec celles-ci et de contribuer à l'activité	comparé	
	* Les autres immobilisations financières comprennent :	et au développement de la société		
	<ul> <li>les titres autres que les titres de participation, que</li> </ul>	détentrice.		
	l'entreprise n'a ni l'intention, ni la possibilité de	* Les autres immobilisations financières		
	revendre dans un bref délai ;	comprennent :		
	<ul> <li>les prêts nés en vertu de dispositions contractuelles ;</li> </ul>	<ul> <li>les titres autres que les titres de</li> </ul>		
	<ul> <li>les créances non commerciales assimilées à des prêts</li> </ul>	<ul> <li>participation, que l'entité n'a ni</li> </ul>		
	(dépôts et cautionnements).	<ul> <li>l'intention, ni la possibilité de</li> </ul>		
		revendre dans un bref délai ;		
		<ul> <li>les prêts nés en vertu de</li> </ul>		
		dispositions contractuelles;		
		<ul> <li>les créances non commerciales</li> </ul>		
		<ul> <li>assimilées à des prêts (dépôts</li> </ul>		
		et cautionnements).		

ACTIF CIRCULANT				
ACTIF CIRCULANT	Il regroupe:  * Actif circulant HAO  * Stocks (Marchandises, Matières premières et autres approvisionnements, en-cours, Produits fabriqués)  * Créances et emplois assimilés (Fournisseurs, avance versées, Clients, Autres créances)	* Actif circulant HAO * Stocks et encours * Créances et emplois assimilés	IL A ETE MODIFIE  * le détail des stocks par rubriques n'apparait plus sur les états financiers mais dans les notes annexes;  * ajout des stocks d'actifs biologiques NB: Les sous comptes ajoutés ou réaménagés figurant dans l'annexe: plan des comptes comparé	biologiques sont pris en compte vu qu'ils apparaissent

#### I.3.1.3. EVALUATION

Les règles d'évaluation sont souvent délicates à mettre en œuvre dans la pratique. Elles s'appliquent à l'entrée des biens dans le patrimoine de l'entité, lors des inventaires et à leur sortie de l'actif.

Les méthodes d'évaluation généralement utilisées se réfèrent notamment aux notions de coût historique et de valeur actuelle.

# I.3.1.3.1. Entrée dans le patrimoine

Lors de l'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des immobilisations corporelles est déterminée comme suit :

# A. Biens acquis à titre onéreux

L'article 37 de l'Acte uniforme dispose que le coût réel d'acquisition d'un bien est formé :

- du prix d'achat définitif net de remises et de rabais commerciaux, d'escompte de règlement et de taxes récupérables ;
- des charges accessoires rattachables directement à l'opération d'achat;
- des frais d'acquisition notamment les droits d'enregistrement, les honoraires, les commissions, les frais d'actes, après déductions des taxes récupérables ;
- des charges d'installation qui sont nécessaires pour mettre le bien en état d'utilisation, de l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement, à l'enlèvement de 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 ;
- des coûts d'emprunt pour financer la production d'un actif qualifié, immobilisation incorporelle ou corporelle, peuvent être inclus dans le coût du bien lorsqu'ils concernent la période de production du bien, jusqu'à la date de réception définitive.

Le prix d'achat définitif est le prix mentionné sur la facture déduction faite de toute réduction commerciale (remises et rabais) ainsi que de toute réduction financière (escomptes de règlement).

Les taxes légalement récupérables sont exclues du prix d'achat. Les taxes non récupérables font partie de la valeur à immobiliser. En tout état de cause, **le compte 645** ne doit être utilisé. Le prix d'achat n'est pas influencé par l'incidence de la subvention obtenue au titre de l'achat du bien. Cette subvention doit être enregistrée selon le cas dans le **compte 141** ou **142 Subventions d'équipement.** 

# √ Exemple 1

L'entité ASSI a reçu la facture suivante relative à l'achat d'un matériel :

prix d'achat	FCFA 10 000
remise 5%	FCFA 500
Net commercial	FCFA 9 500
escompte 2%	FCFA 190
Net financier	FCFA 9310
TVA 20%	FCFA 1862
Net à payer	FCFA 11 172

# Valeur à inscrire dans le compte

La valeur à porter dans les immobilisations (TVA récupérable).

-	Matériel	FCFA	9 310
-	TVA récupérable	<i>FCFA</i>	1 862

# ✓ Exemple 2

L'entité ASSI a reçu la facture de la voiture suivante.

Prix d'achat	FCFA 20 000
TVA 20%	FCFA 4 000
Net à payer	FCFA 24 000

# Valeur à inscrire dans le compte

La valeur à porter dans les immobilisations étant entendu que la TVA n'est pas récupérable.

Matériel de transport : 24 000

Lorsqu'un bien est acquis avec **une clause de révision de prix**, le prix d'achat définitif est celui qui tient compte de toutes les modifications.

Les charges accessoires s'entendent de celles qui sont directement liées à l'acquisition et à la mise en état d'utilisation du bien dans la mesure où elles ont accru sa valeur actuelle. Il s'agit notamment :

- des frais de transport, droits de douane, frais d'installation et de montage, taxes non récupérables, la préparation du site, les commissions et honoraires (d'architecte, d'ingénierie...);
- Le coût d'acquisition d'un terrain inclut les frais destinés à rendre le terrain libre et nu. Ces frais peuvent être des frais de démolition de l'immeuble qui y était construit, l'indemnité d'éviction payée en vue de rendre le terrain libre, le droit au bail des locaux, etc.

Les frais de démolition doivent être traités comme suit :

- les frais de démolition engagés pour libérer le terrain pour un usage autre que la construction, constituent un élément du prix de revient du terrain ;
- en revanche, les frais de démolition engagés pour libérer le terrain en vue d'une nouvelle construction constituent un élément du prix de revient de la construction.

Le coût d'acquisition d'une construction comprend les dépenses qui sont nécessaires ou utiles pour ne pas laisser le bien se détériorer ou pour le valoriser. Il s'agit notamment des travaux d'aménagement et installations réalisés pour la mise en état d'utilisation ; le droit au bail de l'immeuble acheté ; l'indemnité d'éviction versée au locataire lors de l'acquisition.

Le coût d'acquisition d'une immobilisation comprend les frais d'acquisition notamment les droits d'enregistrement et de mutation, les honoraires, les commissions, les frais d'actes, après déductions des taxes récupérables.

Pour les frais accessoires à l'acquisition des véhicules,

Les frais administratifs et autres frais généraux ne sont pas un élément du coût des immobilisations corporelles, à moins qu'ils puissent être spécifiquement rattachés à l'acquisition ou à la mise en état d'utilisation du bien. De même, les frais de démarrage et les frais analogues de préexploitation n'entrent pas dans le coût du bien, sauf à ce qu'ils soient nécessaires à la mise en état d'utilisation de ce bien. Les pertes d'exploitation initiales encourues avant que le bien parvienne à la performance prévue sont inscrites en charges.

Le coût d'achat doit inclure dans le prix d'achat définitif toutes les charges internes liées directement à l'achat, il s'agit :

- du coût des transports par les véhicules de l'entité (salaires, fournitures extérieures, assurances, amortissements, etc...);
- des charges de personnel (personnel affecté aux achats, et non personnel administratif « réparti »);
- du coût de réception, manutention, mise en stock (mais non de : stockage).

Sont rattachés au compte Matériel de transport, les opérations de transformation et les améliorations apportées à ces matériels ainsi que les frais annexes entraînés par l'achat de ces matériels d'occasion. Il en est de même pour les véhicules neufs.

#### Il s'agit, entre autres :

- des frais de peinture exposés pour mettre les véhicules aux couleurs de la société avant leur mise en service, en vue d'un effet publicitaire ;
- des équipements et accessoires (récepteurs radio) que ceux-ci soient fournis avec le véhicule ou qu'ils fassent l'objet d'une livraison distincte.

En plus de ce qui précède, les frais de mise à disposition du véhicule notamment la carte grise et les droits de mutation sont inclus dans le prix d'acquisition.

Concernant la plaque réflectorisée, le montant est à immobiliser avec le véhicule à la date d'acquisition. Les dépenses ultérieures concernant la plaque doivent être inscrites au **compte 624.** 

#### B. COUT DE DEMANTELEMENT, D'ENLEVEMENT ET DE REMISE EN ETAT

Les dépenses de remise en état des sites et de démantèlement en fin d'exploitation doivent faire l'objet d'une comptabilisation dès lors que l'entité a une obligation actuelle à laquelle elle ne peut pas se soustraire.

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

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

L'évaluation de l'actif 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...).

Lorsque l'effet de la valeur temps est significatif, le montant de l'actif 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 l'actif devrait être obligatoire.

Le montant des coûts de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état doit être comptabilisé comme un composant de l'immobilisation principale comme suit :

• au compte de provision pour 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 pour risques et charges par le crédit du compte 1984 Provisions pour démantèlement et remise en état ;

le coût d'entrée de l'immobilisation concernée est constaté ensuite par le **débit** du **compte composant** (sous compte de l'immobilisation principale) **Démantèlement enlèvement et restauration du site.** 

Le montant des coûts de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état doit être comptabilisé comme un composant de l'immobilisation principale comme suit :

- au compte de provision pour 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 pour risques et charges par le crédit du compte 1984 Provisions pour démantèlement et remise en état :
- le coût d'entrée de l'immobilisation concernée est constaté ensuite parle débit du compte composant (sous compte de l'immobilisation principale) Démantèlement enlèvement et restauration du site par le crédit du compte 7911 Reprises de provisions pour risques et charges.

Etant donné que les deux écritures sont concomitantes et qu'il n'y a aucune incidence sur le résultat d'exploitation, 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.** 

Si le coût du démantèlement fait l'objet d'une actualisation, le compte composant **Démantèlement enlèvement et restauration du site** n'enregistrera que la valeur actualisée des frais de démantèlement.

Mais à partir de la deuxième année il faudrait non seulement poursuivre l'amortissement de l'actif de démantèlement mais commencer la déactualisation de la provision par la constatation d'une dotation financière pour risques et charges complémentaire pour la quote-part déactualisée.

La déactualisation consiste à déterminer une nouvelle valeur actuelle avec le nombre d'années restant à courir. Ensuite faire la différence entre cette nouvelle valeur actuelle et le montant inscrit dans le compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état** à la clôture de l'exercice. C'est cette différence doit être comptabilisée par le biais des **comptes 6971** et **1984**.

L'actif de démantèlement est amorti de façon linéaire sur la durée d'exploitation.

Lors de la mise à exécution de l'obligation de démantèlement d'enlèvement et de remise en état:

- I'actif de démantèlement et les amortissements correspondants seront décomptabilisés par le débit du compte amortissements et le crédit du compte immobilisation. S'il subsiste un solde il sera apuré par le compte 812 Valeurs des cessions d'immobilisations corporelles ;
- toutes les dépenses engagées pour démanteler, enlever ou restaurer le site seront enregistrées au compte **6244 Charges de démantèlement et remise en état** ;

La provision constatée par le compte 1984 Provisions pour [démantèlement et remise en état, sans objet, sera reprise par le crédit des comptes 7911 Reprises de provisions pour risques et charges (pour la quote-part de la provision intégrée initialement dans le coût de l'immobilisation) et 7971 Reprises de provisions 'pour risques et charges (pour la quote-part de la provision relative aux charges de déactualisation).

# C. Approche par composants

Selon l'article 38-1 de l'Acte uniforme, une entité ventile le montant d'une immobilisation corporelle en ses parties significatives dès lors que :

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

Chaque élément de l'immobilisation corporelle qui remplit les quatre critères ci-dessus doit être comptabilisé séparément dès son acquisition ou son remplacement.

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

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.

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

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

Les composants identifiés préalablement existent 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 lorsqu'il est significatif. Le coût d'entrée global n'est donc pas modifié par cette décomposition, il doit être réparti. Deux situations peuvent se présenter, selon que l'entité dispose directement ou non des éléments permettant cette décomposition :

- lorsque la décomposition est validée par des pièces justificatives : l'actif principal et chacun des composants sont enregistrés pour le coût figurant sur ces pièces justificatives ;
- lorsque la décomposition ne peut être validée par des pièces justificatives.

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

Néanmoins, cette solution pourrait avoir comme conséquence de surévaluer la valeur des composants souvent inclus pour une valeur moindre dans le coût d'entrée global de l'immobilisation, f 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.

Lorsque la décomposition se révèle impossible, les composants non identifiés à l'origine, le deviennent lors de la survenance de la dépense de remplacement. C'est le cas par exemple.

- 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 l'obligation d'effectuer des remplacements d'éléments au sein de l'immobilisation ;
- l'entité ne peut évaluer de façon fiable le coût de chaque élément ;
- les coûts de remplacement d'un composant doivent être comptabilisés à l'actif et la valeur nette comptable du composant remplacé doit être décomptabilisée s'il a été identifié à l'origine ;
- les éléments qui ont fait l'objet d'une décomposition, doivent être amortis selon la durée d'utilité de chacun. Toutefois, si le composant ne doit plus être renouvelé avant la fin d'utilisation de l'immobilisation (structure), il devra être amorti sur la durée d'utilisation résiduelle de la structure.

Il est 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.

#### ✓ Exemple

1/07/N une entité a acquis un autocar pour un montant de FCFA 60 000 000 TTC au comptant. Dans ce coût global sont inclus :

- Le système de climatisation : FCFA 6 000 000 ;
- Les sièges des voyageurs : FCFA 7 500 000 ;
- Les toilettes de cabine : FCFA 500 000.

La durée d'utilisation du car est de 10 ans. Seront renouvelés :

- Le système de climatisation tous les 5 ans ;
- Les sièges des voyageurs tous les 4 ans
- Les toilettes, tous les 2 ans.

Passer les écritures d'acquisition et les dotations au 31/12/N. la valeur de reprise de l'autocar est de 6500 000 FCFA. La TVA n'est pas récupérable.

Le coût de l'élément toilette de cabine n'étant pas significatif, sa décomposition de la structure ne s'impose pas.

NUMERO	LIBELLE	Débit	
COMPTE	01/07/N	Debit	Crédit
245100	Matériel automobile-structure	46 500 000	
245101	Matériel automobile-climatisation	6 000 000	
245102	Matériel automobile-sièges voyageurs	7 500 000	
521	Banques		60 000 000
	31/12/N		
6813	Dotations aux amortissements	3 537 500	
2845100	Amortissements matériel auto structure (46 500 000 - 6 500 000) x 10% x 1/2 = 2 000 000		2 000 000
2845101	Amortissements matériel auto climatisation $6000\ 000\ x\ 20\%\ x\ 1/2 = 600\ 000$		600 000
284502	Amortissements matériel auto sièges voyageurs 7500 000 x 25% x $1/2 = 937500$		937 500

#### D. COUT GLOBAL D'ACQUISITION, VENTILATION

Selon l'article 38 de l'Acte uniforme, lorsque des biens différents sont acquis conjointement ou sont produits de façon indissociable pour un coût global d'acquisition ou de production, le coût d'entrée de chacun des biens considérés est déterminé dans les conditions suivantes:

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

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

Nous sommes dans une approche différente de celle des composants qui concerne un seul bien alors que cette disposition consiste à ventiler le coût global d'acquisition ou de production qui concerne plusieurs biens distincts.

#### ✓ Exemple :

Lors de l'acquisition à un coût global d'un lot de matériels composé de différents mobiliers de bureau, de plusieurs ordinateurs et imprimantes. Le prix de l'acquisition de chaque bien doit être déterminé par référence à un prix de marché ou de façon forfaitaire et s'il n'existe pas de prix de marché.

Pour un ensemble immobilier, le prix de l'acquisition global doit être ventilé entre le terrain et la construction qui sont deux actifs distincts.

La ventilation du coût global d'un ensemble immobilier entre la part du terrain et celle du bâtiment doit correspondre au montant porté dans l'acte notarié. Lorsque la ventilation n'est pas détaillée dans l'acte authentique, la présentation comptable retraçant, d'une part la valeur du terrain et d'autre part, celle du bâtiment est établie conformément aux dispositions de l'article 38 de l'acte uniforme. Ainsi, par ordre de priorité, les deux méthodes applicables sont les suivants :

- Comparaison reposant sur des transactions réalisées sur des terrains nus et à des dates proches des celles de l'entrée du bien au bilan de l'entité, terrains situés dans la même zone géographique et présentant des droits à construire similaire. Dans ce cas, la valeur du bâtiment représente la différence entre le coût global de l'ensemble immobilier et la valeur du terrain ainsi obtenue ;
- à défaut, détermination de la part du terrain en fonction de la valeur du bâtiment calculée à partir de son coût de construction à la date de son entrée au bilan, en tenant compte ,le cas échéant de sa vétusté et de son état d'entretien . Tel sera généralement le cas dans les zones où le foncier est rare et la demande forte (grandes agglomérations).
- La ventilation du coût d'acquisition d'un immeuble entre le terrain et la construction doit être effectuée dès l'origine à la date d'inscription à l'actif du bilan.

# E. Travaux Aménagement des terrains

Les travaux d'aménagement des terrains ayant un effet permanent (drainage, irrigation, défrichement, nivellement, défonçages, plantations d'arbre et d'arbustes, etc.....) doivent être considérés comme des immobilisations.

Dans ce cas, le compte suivant doit être débité : 224 Travaux de mise en valeur des terrains ou 229 Aménagement de terrains en cours selon que les travaux sont déterminés ou en cours de réalisation.

# F. Coût d'emprunts

Le coût d'une immobilisation corporelle est le prix comptant équivalent à la date de comptabilisation. Si le règlement est différé au-delà des conditions habituelles de crédit, la différence entre le prix comptant équivalent et le total des règlements est comptabilisée en charges financières sur la période de crédit (compte 6744 Intérêts sur dettes commerciales, s'il s'agit d'un crédit fournisseur).

Le coût d'un emprunt est incorporé dans le coût de l'immobilisation s'il est un actif qualifié à la capitalisation des emprunts. Il s'agit d'un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Peuvent notamment être des actifs qualifiés, selon les circonstances :

- des stocks ;
- des installations de fabrication ;
- des installations de production d'énergie;
- des immeubles de placement ;
- des immobilisations incorporelles ;
- des contrats de construction comptabilisés selon les dispositions relatives aux contrats pluri-exercices.

Les entités doivent faire preuve de jugement afin de déterminer les actifs qualifiés :

- des avions et des bateaux destinés à la vente dont la durée de construction est de 2ans ;
- un immeuble de bureau en construction, destinés à être loué et dont la durée de construction est de 18mois ;
- l'extension d'un entrepôt dont la durée prévisionnelle de construction est de 1an.

Les entités doivent inscrire à l'actif le coût d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction où la production d'un actif qualifié, comme un élément du coût de cet actif.

Le montant des coûts incorporés au cours d'un exercice ne doit toutefois pas excéder le total des coûts d'emprunt supportés au cours de ce même exercice.

Dans le cas où les fonds d'emprunts obtenus génèrent des produits financiers, à la suite de placements de ces fonds, les charges incorporables s'entendent du montant net : charges d'emprunts moins revenus obtenus.

#### Période d'incorporation des coûts d'emprunts

Début de la période d'incorporation

L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif qualifié doit commencer lorsque l'entité remplit pour la première fois les trois conditions suivantes :

- des dépenses relatives au bien ont été réalisées ;
- des coûts d'emprunt sont encourus ; et

• les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente sont en cours (y compris les travaux techniques et administratifs).

Les dépenses relatives à l'actif se limitent à celles qui ont pour résultat des paiements de trésorerie, des transferts d'autres actifs ou de la prise en charge de passifs portants intérêts. Elles sont diminuées de tout acompte et de toute subvention reçus liés, à cet actif.

# Suspension de la période d'incorporation

L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif doit être suspendue pendant les périodes significativement longues d'interruption de l'activité productive. Toutefois, cette incorporation n'est pas interrompue pendant les phases de travaux techniques et administratifs importants et lorsqu'un délai temporaire est une étape nécessaire au processus de préparation de l'actif à son utilisation prévue ou à sa vente.

## - Fin de la période d'incorporation

L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif qualifié doit cesser lorsque les activités indispensables à la préparation de l'actif, préalablement à son utilisation, ou à sa vente, sont pratiquement toutes terminées. Un actif est prêt à son utilisation ou sa vente lorsque sa construction physique est achevée, et ce, même si les travaux administratifs de routine se poursuivent.

Dans le cas de la construction d'un actif qualifié, constitué de différentes parties, si une partie peut être utilisée alors que la construction d'autres parties se poursuit, l'incorporation des coûts d'emprunt relatifs à cette partie doit cesser.

Les intérêts des emprunts :

- sur des actifs qualifiés qui se poursuivent au-delà de leur achèvement, et
- sur des actifs qui ne sont pas qualifiés,

sont enregistrés dans le compte 671 Intérêts des emprunts au titre de chaque exercice au cours duquel ils sont encourus.

Ne sont pas des actifs qualifiés, les immobilisations qui n'exigent pas une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisées ou vendues (en principe période de préparation inférieure à 12 mois).

#### ✓ Exemple 1

Le 1er janvier N, l'entité YOUNG a contracté un emprunt de 50 000 000 au taux de 5% l'an pour l'acquisition d'une grue payable à l'avance.la grue nécessite deux années de production compte tenu de sa spécificité.

Les intérêts sont payables annuellement à l'échéance par prélèvement sur le compte bancaire.

- le 30 juin N+2, achèvement et livraison de la grue ;
- le 31 octobre N+2, montage du matériel et mise en service.

#### ✓ Solution

Il s'agit d'un actif qualifié : la période de préparation est longue, Le montant à retenir pour l'immobilisation se présente ainsi :

- prix d'achat ......50 000 000 F CFA
- frais financiers N : 50 000 000 x 5%......2 500 000 F CFA
- frais financiers N+2 : -5(0000 x 5% x 6/12......2 083 000 F CFA
- (Achèvement de la grue : 30 juin N+2 fin période d'incorporation des intérêts)
- Montant à immobiliser......57 083 000 F CFA

Date de début des amortissements 31 octobre N+2.

Les intérêts courus à partir du 1er juillet N+2 doivent être enregistrés dans les comptes 671 Intérêts des emprunts de l'exercice concerné.

## ✓ Exemple 2

Le 30/06/N une entité achète un tracteur à 1 500 0000 payables au comptant. Cette acquisition est financée par un découvert bancaire au taux de 10% sur 3mois.

Le 1/10/N: livraison tracteur

# ✓ Solution

Il ne s'agit pas d'un actif qualifié : la période de préparation est très courte. Les intérêts ne doivent pas être incorporés au coût d'acquisition du tracteur : le montant à immobiliser est de 1 500 0000 F CFA les intérêts relatifs au découvert seront enregistrés au compte 6745 intérêts bancaires.

# **G. BIENS ACQUIS A TITRE GRATUIT**

Les immobilisations transférées gratuitement à l'entité ou sous forme de subvention sont enregistrées en comptabilité pour leur valeur actuelle au jour du transfert de propriété. L'opération est constatée par le truchement du compte **14 Subventions d'investissement**.

S'il s'agit d'une entité individuelle, le bien acquis à titre gratuit doit être inscrit dans les comptes d'immobilisations par le biais du compte **104 Compte de l'exploitant**. La dotation aux amortissements de ce bien n'est pas déductible fiscalement.

# H. Biens produits par l'entité

Ces biens sont comptabilisés à leur coût de production correspondant au coût d'acquisition des matières et fournitures consommées auguel s'ajoutent

- les charges directes de production qu'elles soient externes (services extérieurs) ou internes (salaires, amortissements) ;

- les charges indirectes sont également prises en considération dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production des biens ;
- 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;
- les coûts d'emprunt pour financer la production d'un actif qualifié, immobilisation incorporelle ou corporelle, peuvent être inclus dans le coût du bien lorsqu'ils concernent la période de production du bien, jusqu'à la date de réception définitive.

Les frais de sous activité ne doivent pas être inclus dans ce coût. Le coût d'une construction produite par l'entité comprend notamment les honoraires d'architectes, ceux versés aux surveillants de travaux (bureaux d'études), le prix d'achat d'un immeuble à détruire en vue de la reconstruction, les frais de démolition.

Le coût de production peut inclure aussi les pertes, rebuts et déchets qui sont inévitables et normaux.

N'entrent pas dans le coût de production des biens :

- les charges commerciales et les charges d'administration générale : qui ne rentrent pas dans le processus de production ;
- le coût de stockage du produit fini ;
- les pertes et les gaspillages de caractère accidentel ou anormal.

Le coût d'un bien produit par l'entité pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour les biens acquis. Si une entité produit des biens analogues en vue de les vendre dans le cadre de son activité normale, le coût de cet actif est en général le même que le coût de production des biens destinés à la vente. En conséquence, les profits internes sont éliminés pour arriver à ces coûts.

#### I. Biens transférés à l'entité à titre d'apport en nature

Les biens reçus à titre d'apport en nature sont enregistrés en comptabilité aux valeurs pour lesquelles ils figurent dans l'acte d'apport.

# J. Biens dont la valeur est exprimée en monnaie étrangère

Lorsque le coût des immobilisations entrées dans le patrimoine est exprimé en monnaie étrangère, le coût de ces immobilisations est converti en unité monétaire légale, soit en franc CFA pour les pays de zone franc au cours du jour de l'acquisition quel que soit le mode de paiement. Cette valeur est maintenue au Bilan jusqu'à la date de cession ou de disparition des biens. Si un crédit a été consenti par le fournisseur d'immobilisations, les différences de change constatées lors du règlement sont inscrites dans le compte 656 Pertes de change sur créances et dettes commerciales ou 756 Gains de change sur créances et dettes commerciales.

# K. Biens acquis avec clause de réserve de propriété

Selon le Système Comptable OHADA, la clause dite de réserve de propriété est une clause par laquelle le transfert de la propriété est suspendu, jusqu'à l'exécution intégrale de la prestation due en contrepartie. Ainsi en vertu de cette clause suspensive et protectrice du vendeur, le transfert de propriété du bien est différé jusqu'à la date de paiement du dernier franc, nonobstant la livraison antérieure du bien de l'acheteur.

#### L. Construction sur sol d'autrui

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

S'il existe une convention entre les deux parties, ce sont les clauses de la convention qui s'appliquent. En l'absence d'une convention, le locataire est réputé propriétaire des constructions jusqu'à l'expiration du bail.

Selon le SYSCOHADA, le locataire du terrain doit inscrire cette construction à l'actif de son bilan jusqu'à expiration du bail (contrôle des avantages économiques et risques juridiques liés à la propriété du bâtiment).

Lors de l'acquisition ou de la production en interne du bâtiment, un sous compte du **compte 232 Bâtiments industriels, agricoles,** administratifs et commerciaux sur sol d'autrui doit être débité au crédit de l'un des comptes suivants :

- 481 Fournisseurs d'investissements ou 52 Banques (en cas d'acquisition « clés en mains »);
- 722 Production immobilisée-Immobilisations corporelles (encas de production en interne).

Les aménagements et installations techniques réalisés par le locataire pendant le bail doivent être également immobilisés et comptabilisés.

A l'expiration du bail la décomptabilisation doit être effectuée :

chez le locataire du terrain, Il s'agit d'une cession sans indemnité d'éviction, le sous compte du compte 2832 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui est débité par le crédit d'un sous compte du compte 232 Bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui et éventuellement le compte 812 Valeurs comptables de cessions des immobilisations corporelles ; avec une indemnité d'éviction qui doit être versée au locataire du terrain à l'expiration du bail, le compte 485 créances sur cessions d'immobilisations ou 52 Banques sera débité par le crédit du compte 822 produits de cessions d'immobilisations ;

chez le propriétaire du terrain, il s'agit d'une acquisition, les constructions sont comptabilisées en immobilisations corporelles au débit d'un sous compte du compte 231 Bâtiments industriels, Agricoles, Administratifs et commerciaux sur sol propre, pour le montant de l'indemnité versée. Si aucune indemnité n'est versée, cette remise gracieuse est considérée comme un complément de rémunérations en nature de la location du terrain. La construction est comptabilisée pour sa valeur actuelle, la contrepartie constituant un produit HAO à inscrire au crédit 841 Produits HAO constatés.

## M. Biens acquis par voie d'échange

Quand une immobilisation est acquise par échange, pour tout ou partie, avec un autre actif, elle doit être comptabilisée à sa valeur actuelle ou a la valeur nette comptable de l'actif échangé, compte tenu de tout règlement ou encaissement supplémentaire ou autre contrepartie (soulte). A cette fin, la valeur peut être déterminée par référence soit à l'actif donné en échange, soit à l'actif acquis, suivant celle des deux valeurs qui parait la plus sûre.

En comptabilité, cette opération d'échange doit être transcrite comme une cession d'immobilisation pour le bien inscrit en comptabilité et une acquisition pour le bien reçu en échange.

#### ✓ Schéma d'écritures échange sans soulte

N° compte	Libellé	Débit	Crédit		
	1. Décomptabilisation de l'ancienne immobilisation				
	1		ļ		
81	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	X			
654	Valeurs comptables de cessions courantes d'immobilisation	x			
2	Comptes d'actif immobilisé		×		
	Pour solde du compte crédité				
	2				
28	Amortissement	х	ļ		
81	Valeurs comptables des cessions d'immobilisation		x		
654	Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations		x		
	Pour solde du compte débité				
2. Entrée de bien échangé					
2	Comptes d'actifs immobilisés	х			
82	Produits de cession d'immobilisations		Х		
754	Produits des cessions courantes d'immobilisations		X		

# ✓ Schéma d'écriture échange avec soulte

Compte	Libellé	Débit	Crédit
Décomptabilisation de l'ancienne immobilisation			
81	Valeurs comptables des cessions d'immobilisation	Х	
654	Valeurs comptables de cessions courantes d'immobilisions	x	
2	Comptes d'actif immobilisé		х
	ď°		
28	Amortissement	х	
81	Valeurs comptables de cessions d'immobilisations		х
654	Valeurs comptables de cessions courantes d'immobilisations		х
	Entrée du bien échangé	1	T.
	Cas de soulte à payer par l'entité (décaissemen	t éventuel)	
2	Compte d'actif immobilisé	х	
82	Produit de cessions d'immobilisations		х
754	Produits de cession courante d'immobilisation		х
481	Fournisseurs d'investissement (soulte)		х
5	Comptes de trésorerie		Х
	Cas de solde due à l'entité (encaissement év	ventuel)	
2	Compte d'actif immobilisé	х	
485	Créances sur cession d'immobilisation (soulte)	х	
5	Comptes de trésorerie	х	
82	Produit de cessions d'immobilisations		х
754	Produits de cession courante d'immobilisation		x

#### I.3.1.4. INVENTAIRE

L'article 42 de l'Acte uniforme oblige les entités à faire à la clôture de chaque exercice un inventaire des éléments actifs et passifs. A l'inventaire, il est procédé au recensement et à l'évaluation des biens. La valeur actuelle (valeur d'inventaire) est celle retenue, c'est-à-dire le prix d'estimation du moment qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité de l'élément pour l'entité.

L'utilité de l'élément pour l'entité est à déterminer dans le cadre de la continuité de l'exploitation ou de l'utilisation.

En cas d'absence de continuité, la valeur à retenir est la valeur du marché ou la valeur vénale (prix potentiel de vente, valeur dite de négociation).

La valeur actuelle peut être déterminée sur la base du prix du marché ; mais il faut tenir compte de l'usure ou de l'obsolescence du bien considéré, par un abattement en fonction de l'âge du bien.

#### Exemple

Recherche de la valeur actuelle d'une machine achetée FCFA 10 000 000 il y a 3 ans ; durée de vie estimée de ce bien : 5 ans ; il peut donc être considéré comme amorti de 3/5, soit 60%. Prix d'achat actuel de la même machine (ou équivalente) neuve : FCFA 14 000 000. Valeur actuelle à partir du marché : 100% - 60% => 40% de 14 000 000, soit FCFA 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 : FCFA 3 000 000, dont il conviendrait en outre de retrancher, le cas échéant, les frais de démontage et de vente.

#### I.3.1.5. ARRETE DES COMPTES

L'article 7 de l'Acte uniforme fait obligation à toute entité d'arrêter ses comptes tous les ans au 31 décembre en vue d'établir les états financiers de synthèse. Les documents comptables sont inscrits sur le livre d'inventaire.

Pour l'arrêté des comptes, la valeur comptable des biens résulte des dispositions ci-après :

- les biens sont retenus pour leur valeur d'entrée ;
- celle-ci est comparée à la valeur actuelle. Lorsque la comparaison fait apparaître une plus-value, aucune écriture n'est enregistrée. Par contre si la valeur actuelle est inférieure à la valeur d'entrée, une moins-value est constatée par voie d'amortissement ou de provision.

Toutefois une provision n'est à ajouter aux amortissements d'une immobilisation que si son montant est significatif par rapport à la valeur comptable du bien. Si tel n'est pas le cas, la provision n'est pas constatée, en raison du caractère nécessairement approché des amortissements pour dépréciation comme évaluation de la dépréciation effective.

## I.3.1.6. DECOMPTABILISATION D'UNE IMMOBILISATION

Lorsqu'une immobilisation sort du patrimoine de l'entité, sa valeur d'entrée, déduction faite des amortissements pratiqués est décomptabilisée.

#### A. Principes de comptabilisation

La Comptabilisation des immobilisations corporelles se fait au moyen des comptes appropriés à chaque évènement qu'il s'agit de constater

### A l'entrée :

L'entrée d'un actif immobilisé dans le patrimoine de l'entité est constatée par :

- le débit d'un des sous comptes d'actif immobilisé concernés pour la valeur hors taxes, si la TVA est déductible ; dans le cas contraire, pour la valeur taxes comprises;

- le débit du compte 4451 Etat, TVA récupérable sur « immobilisations » si la TVA est déductible ;
- le crédit des comptes de capitaux : d'apports, d'emprunts (rentes viagères), des comptes de tiers, de trésorerie, de produits (immobilisations créées par l'entité), et des comptes de subventions.

#### Schéma d'écritures

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2	Comptes d'actif immobilisé	Χ	
4451	Etat, TVA récupérable sur immobilisations (si TVA déductible)	Х	
101	Capital social		Х
104	Compte de l'exploitant		Х
14	Subventions d'investissement		Х
1681	Rentes viagères capitalisées		Х
17	Dettes de location-acquisition		Х
481	Fournisseurs d'investissement		Х
5	Comptes de trésorerie		Х
72	Production immobilisée		X

La valeur d'entrée est ainsi déterminée :

- Valeur d'apport, en cas d'apport en société;
- Valeur actuelle, en cas de subvention, d'acquisition à titre gratuit ou d'échange de location-acquisition ;
- Coût réel d'acquisition, en cas d'achat ;
- Coût réel de production, en cas de production du bien par l'entité

# ✓ Exemple 1

Une immobilisation a été acquise par l'entité le 1er juin.

La facture fait ressortir les renseignements suivants : prix hors taxes FCFA 437 500, TVA FCFA 87 500. Le bien est payable pour moitié au comptant par chèque bancaire et pour moitié à 60 jours par chèque.

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2	compte d'actif immobilisé	437 500	
4451	Etat, TVA récupérable sur immobilisations	87 500	
481	Fournisseurs d'investissement		262 500
52	Banque		262 500
	Enregistrement entrée du bien dans le patrimoine		
481	Fournisseurs d'investissement	262 500	
52	Banque		262 500
	(Règlement du solde)		

# ✓ Exemple 2

Un ensemble immobilier est acquis pour 28 000 000 dont 12 000 000 FCFA pour le terrain. Les autres dépenses sont :

-	Droit d'enregistrement (15%)	4 200 000
-	Honoraire du notaire (dont TVA 78 390)	391 950
-	Frais d'actes	78 000
-	Commission versée au démarcheur	1 200 000

Frais de rénovation de l'immeuble :

Frais d'architecture (dont TVA 256 230) 1 537 380

Dépenses relatives aux grosses réparations (dont TVA 870 000) confiées à un entrepreneur 5220 000

La valeur à laquelle sera inscrit le complexe immobilier est la suivante :

-	Terrain	12 000 000
-	Construction	27 422 710
-	Montant initial	16 000 000
-	Frais d'architecture	1 281 150
-	Dépenses grosses réparations	4 350 000
-	Droit d'enregistrement	4 200 000
-	Honoraires notaire HT	313 560
-	Frais d'actes	78 000
-	Commission démarcheur	1 200 000

# 1ère Hypothèse : la TVA est déductible

Compte	Libellé	Débit	Crédit
22	Terrain	12 000 000	
231	Bâtiment	27 422 710	
4451	Etat TVA récupérable sur immobilisation	1 204 620	
52	Banque		40 627 330

# 2ème Hypothèse : TVA n'est pas déductible

Compte	Libellé	Débit	Crédit
22	Terrain	12 000 000	
231	Bâtiment	28 627 330	
52	Banque		40 627 330

# √ Exemple 3

L'entité produit pour son propre compte divers mobiliers de bureau pour un montant global hors taxes de FCFA 1 850 000.

Il s'agit d'une livraison à soi-même soumise à la TVA.

L'entrée dans le patrimoine est ainsi constatée.

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2444	Mobilier de bureau	1 850 000	
4451	Etat TVA récupérable sur immobilisation	370 000	
722	Production immobilisée corporelle		1 850 000
4434	Etat, TVA facturée sur production		370 000
	Livrée à soi-même		

#### B. Comptabilisation des amortissements

L'amortissement consiste à répartir le montant amortissable du bien sur la durée d'utilité selon un plan prédéfini. Le montant amortissable est égal à la différence entre la valeur d'entrée du bien et sa valeur résiduelle probable à l'issue de la période d'utilisation prévue.

La valeur résiduelle prévisionnelle et la durée d'utilité d'un actif doivent être révisées au moins à chaque fin d'exercice et, si les attentes diffèrent par rapport aux estimations précédentes, les changements doivent être comptabilisés comme un changement d'estimation comptable

## C. Décomptabilisation d'immobilisations corporelles

Sont considérés comme décomptabilisés, les éléments cédés, disparus, détruits, mis hors service ou au rebut.

Le bien cédé peut avoir été acquis totalement ou partiellement au moyen d'une subvention d'investissement compte 14 non encore amortie en totalité. Dans ce cas, le compte subvention d'investissement est soldé par le compte 799 Reprises de subventions d'investissement.

La décomptabilisation des immobilisations nécessite quelquefois la régularisation de la TVA qui a été initialement déduite. En dehors de cette étape, le cheminement à suivre est le suivant :

# a) Dotation complémentaire aux amortissements correspondant au temps compris entre le début de l'exercice et la date de cession (à passer en fin d'exercice)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68	Dotation aux amortissements	х	
28	Amortissements		x

La dotation n'est pas nécessaire si elle porte sur un bien acquis et cédé au cours du même exercice.

La dotation peut toutefois se justifier en cas d'exercice déficitaire pour éviter la prescription liée au résultat déficitaire.

# b) Annulation de la valeur d'entrée de l'immobilisation (à passer en fin d'exercice)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
81	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	X	
654	Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations		Х
2	Comptes d'actif immobilisé		Х

# C) Annulation du total des amortissements jusque-là constatés et relatifs à l'immobilisation cédée (à passer en fin d'exercice)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
28	Amortissements	X	
81	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations		X
654	Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations		Х

# d) Enregistrement du prix de cession ou du montant de l'indemnisation ou de la créance (le jour de la cession)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
	Cession courante		
414	Créances sur cessions courantes d'immobilisations	X	
5	Comptes de trésorerie		X
754	Produits de cessions courantes d'immobilisations		X
	• Cession extraordinaire (HAO)		
485	Créances sur cessions d'immobilisations	X	
5	Comptes de trésorerie		X
82	Produits des cessions d'immobilisations		X

# e)Enregistrement d'éventuels frais de cession

Les frais engagés pour la cession des immobilisations sont enregistrés directement dans les comptes 82 ou 754 et non dans les comptes de charges par nature.

# • Cessions courantes

Compte	Libellé	Débit	Crédit
754	Produits de cession courante d'immobilisations	X	
414	Créances sur cession d'immobilisations		Х
5	Trésorerie		Х

#### • Cessions extraordinaires HAO

Compte	Libellé	Débit	Crédit
82	Produits de cession d'immobilisations	X	
414	Créances sur cession d'immobilisations		X
5	Trésorerie		Х

#### ✓ Exemple

Une immobilisation est acquise pour FCFA 18 000 000 HT (TVA 20%).

Taux d'amortissement 20%.

Elle a été amortie pendant 3 ans avant d'être cédée pour FCFA 9 500 000 taxes comprises dont règlement comptant par chèque.

La sortie d'actif est constatée comme suit :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
81	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	18 000 000	
2	Comptes d'actif immobilisé		18 000 000
28	Amortissements	10 800 000	
81	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations		10 800 000
52	Banques	9 500 000	
82	Produits des cessions d'immobilisations		7 916 667
4431	Etat, TVA facturée sur ventes		1 583 333

#### ✓ Exemple

Un matériel acquis pour FCFA 450 000 et amorti pour FCFA 360 000 a été détruit dans un incendie sans donner lieu à une indemnisation.

Compte	Libellé	Débit	Crédit
81	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	450 000	
2	Comptes d'actif immobilisé		450 000
28	Amortissements	360 000	
81	Valeurs comptables des cessions		360 000

L'opération se traduit par une perte de FCFA 90 000 (450 000 - 360 000) correspondant au solde du compte 81 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations. Une indemnisation reçue aurait réduit d'autant le montant de la perte.

# D. Avances et acomptes versés sur immobilisations

Les avances et acomptes versés par entité à des tiers pour les opérations en cours sont des versements effectués au profit des fournisseurs d'immobilisations au moment des commandes ou au cours de l'exécution des contrats. Si ces versements ont pour objet l'acquisition d'une

immobilisation incorporelle ou corporelle, ils sont portés dans le compte 25 Avances et acomptes versés sur immobilisations.

Mais si l'entité utilise le compte **4091 Fournisseurs, avances et acomptes versés** en cours d'exercice, elle doit le solder en fin d'année pour le virer au compte 25. Ce compte est soldé à la réception de la facture définitive par le compte d'immobilisation concerné.

#### • Versement avances et acomptes

Compte	Libellé	Débit	Crédit
25	Avances et acomptes versés sur immobilisation	X	
5	Comptes de trésorerie		X

# • Réception de la facture définitive

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2	Comptes d'actif immobilisé	X	
25	Avances et acomptes versés sur immobilisations	X	
481	Fournisseurs d'investissement		Х
5	Comptes de trésorerie		Х

#### I.3.2. TITRISATION

La titrisation de créances consiste pour une entité à céder des créances qu'elle détient sur sa clientèle à une entité ad hoc (spécifiquement créée pour l'occasion) qui finance l'acquisition de ces créances par l'émission de titres sur les marchés financiers.

Les actifs titrisés sont vendus à une entité ad hoc qui lève des fonds dans le marché avec des obligations adossées aux actifs et qui utilise ces fonds pour payer à l'entité cédant le prix d'achat des actifs titrisés.;

La titrisation s'analyse comme une cession et son traitement comptable se présente comme suit:

- les créances cédées doivent être décomptabilisées dès la remise du bordereau par le débit du compte **4716 Compte de titrisation et le crédit du compte 41 Clients** ;
- la réception des fonds est constatée par le débit du compte 52 Banques ou 53 Etablissements financiers et assimilés et le crédit du compte 4716 Compte de titrisation ;
- la décote résultant de la différence entre leur valeur actuelle des créances au moment du transfert et le prix de cession doit être enregistrée au débit du compte **6782 Pertes sur opérations financières** et au crédit du compte **4716 Compte de titrisation**;
- les frais générés par l'opération sont enregistrés dans les comptes de charge par nature de l'exercice au cours duquel a lieu l'opération par le crédit du compte **40 Fournisseurs,** ou du compte **5 Trésorerie** ;

- lors de la liquidation de l'organisme de titrisation, le boni éventuel (pertes inférieures au montant prévu) réalisé et remboursé à l'entité cédant doit être constaté en produit au crédit du compte **7782 Gains sur opérations financières.** 

#### **I.3.3. CONTRATS PLURI-EXERCICES**

Les contrats pluri-exercices portent sur la production de biens et services ou d'un ensemble de biens et/ou de services dont l'exécution s'étale sur deux exercices au moins.

Ces contrats, appelés également contrats de longue durée, se caractérisent ainsi par le fait que la date de démarrage et la date d'achèvement se situent dans deux exercices différents. Il s'agit entre autres des :

- contrats de prestations de services directement liés à la construction d'un actif, par exemple les contrats d'architecture ou d'ingénierie ;
- contrats de destruction ou de remise en état d'actifs ainsi que les contrats de remise en état de l'environnement, suite à la démolition d'actifs.

Ne sont pas concernés, les contrats pour lesquels les services rendus peuvent être facturés à la clôture de l'exercice, comme :

- les prestations continues, telles que les loyers ou les intérêts, sur la période du bail ou la durée du prêt consenti ;
- les prestations discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, telles que les contrats d'entretien, de maintenance ou d'abonnement de services.

Du fait que les contrats pluri-exercices s'étalent sur deux exercices au moins, se pose le problème des règles d'évaluation et de détermination du résultat de chacun des exercices concernés au plan comptable, ainsi que, sur le plan fiscal, le principe de l'annualité de l'impôt. Selon le Système Comptable OHADA:

- les dépréciations doivent être constatées même en cas d'insuffisance ou d'absence de bénéfices ;
- le principe de la séparation des exercices doit s'appliquer. Ainsi pour la détermination du résultat de chaque exercice, il convient de lui rattacher les évènements qui lui sont propres et ceux-là seulement ; seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice sont inscrits dans les résultats de l'exercice.

La période totale à retenir pour la détermination des coûts affectables à un contrat est, en général, celle qui débute avec la signature du contrat et qui s'achève lorsque le contrat est terminé.

Le résultat à terminaison, est déterminé en prenant en considération les produits et charges suivants :

- les Produits doivent comprendre :
- o le montant initial des produits convenu dans le contrat; et
- o les modifications dans les travaux du contrat, les et les primes de performance ;

- o dans la mesure où il est probable qu'elles donneront lieu à des produits ; et
- o où elles peuvent être évaluées de façon fiable.
- les charges à prendre en considération sont :
- o les coûts directement lié au contrat :
- les dépenses de main-d'œuvre de chantier y compris la supervision du chantier;
- les matériaux utilisés dans la construction ;
- l'amortissement du matériel utilisé dans le cadre du contrat ;
- les coûts d'amenée ou de repliement du matériel nécessaire ;
- le coût de location des installations et des équipements;
- les coûts de conception et l'assistance technique directement liée au contrat;
- les coûts estimés des travaux de finition et des travaux effectués ;
- au titre de la garantie, y compris les coûts de garantie attendus ; et
- les réclamations provenant de tiers.

Compte tenu des règles relatives aux contrats pluri-exercices, trois méthodes de prises en compte des résultats sur les opérations relatives à des contrats pluri-exercices peuvent être appliquées :

- la méthode à l'achèvement ;
- la méthode à l'avancement.

#### A. La méthode à l'achèvement des travaux

Lorsque l'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable, elle doit utiliser la méthode à l'achèvement. Par conséquent, l'application de la méthode à l'achèvement ne résulte pas d'un choix opéré par l'entité mais plutôt d'une obligation dès lors que celle-ci n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison du contrat de manière fiable.

Dans cette méthode, on retient uniquement les résultats tels qu'ils apparaissent en fin d'opération plutôt que sur la base d'estimations.

#### a) Au cours des exercices d'exécution autres que celui de terminaison

- les charges sont enregistrées par nature dans les comptes de classe 6;
- en fin d'exercice, rattachement des produits à l'exercice par neutralisation des charges par le débit du compte **4181 Clients, factures à établir** et le crédit du compte **70 ventes ;**
- les acomptes reçus des clients sont enregistrés dans le compte **4191 Client avances et acomptes reçus** figurant au passif du Bilan ;
- en cas de dépréciation sur la partie du contrat exécutée, l'entité constate la diminution des encours ;
- s'il existe un risque de perte à terminaison sur le contrat global, une provision financière pour risques et charges **compte 193** est constituée.

# b) Exercice de terminaison

- le chiffre d'affaires total de l'opération est enregistré dans les produits compte **70 Ventes** en contrepartie du compte **41 Clients** correspondant ;
- le compte **4181 Clients factures à établir** des exercices précédents est annulé par inscription au débit du **compte 70** ;
- les charges de l'exercice sont enregistrées par nature dans les comptes de la classe 6;
- les acomptes reçus des clients, **compte 419**1, sont virés au crédit des comptes **41 Clients concernés**;
- les éventuelles provisions précédemment constituées sont reprises par le compte 79.

## c) Changement de méthode

Au cours de la réalisation d'un contrat donné, l'entité peut se trouver :

- soit dans la situation de ne pas avoir, puis la capacité à estimer le résultat à terminaison ;
- soit, à l'inverse, dans la situation d'avoir, puis de e plus avoir la capacité à estimer le résultat à terminaison.

Dans ces deux cas, elle adapte la méthode de constatation du résultat du contrat à la nouvelle situation et comptabilise l'effet cumul. Cet effet est calculé de façon rétrospective sur la base du pourcentage d'avancement et du résultat à terminaison, estimés à l'ouverture de l'exercice du changement des méthodes.

# d) Changement d'estimation

Lorsque l'entité se trouve dans la situation d'avoir à modifier en cours de contrat l'estimation du résultat à terminaison, cette modification est enregistrée dans la période comptable au cours de laquelle elle intervient.

#### e) Contrat déficitaire

En application de la convention de prudence, la perte totale prévisionnelle doit être provisionnée indépendamment du degré d'avancement. Cette perte probable doit être décomposée en deux parties :

- une provision pour risques à court terme à inscrire au débit du compte 6591 Charges pour provisions pour risques à court terme par le crédit du compte 4991 Provision pour risques sur opérations d'exploitation. Cette provision est calculée comme suit : perte totale x pourcentage d'avancement ;
- et une provision pour perte à terminaison, pour le complément à inscrire au débit du compte 6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges par le crédit du compte 193 Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur. Cette provision est déterminée ainsi : perte totale- provisions pour risques à court terme.

#### B) La méthode à l'avancement

L'entité doit en principe, utiliser la méthode à l'avancement dès lors qu'elle est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable.

Dans cette méthode, également appelée méthode du pourcentage des travaux exécutés, la constatation des produits et des charges résulte du degré d'avancement des travaux à la fin de

chaque exercice. Les avantages de cette méthode de comptabilisation tiennent à ce qu'elle fait apparaître les produits au titre de l'exercice pendant lequel se sont déroulés les travaux.

Le degré d'avancement des travaux peut être déterminé de différentes manières. L'entité utilise la méthode qui mesure de façon fiable les travaux exécutés. Les méthodes retenues peuvent inclure, selon la nature du contrat :

# a) Au cours des exercices d'exécution autres que l'exercice de terminaison

- les avances et acomptes versés par le client au cours de J d'exécution du contrat sont, le cas échéant, enregistrés au du compte **4191 Clients, avances et acomptes reçus** par le compte de trésorerie ;
- les retenues de garanties prélevées par le client seront enregistrées au compte **4117** Clients retenues de garantie ;
- le chiffre d'affaires correspondant aux travaux réalisés au cours de chaque exercice et accepté par le client est porté au crédit du compte **70 Ventes** par le débit du compte **411 Clients**:
- les charges sont enregistrées par nature dans les comptes de la classe 6;
- en fin d'exercice, les produits non encore facturés doivent faire l'objet d'un rattachement à l'exercice par le biais du débit du compte **4181 Clients factures à établi**r et du crédit du compte **70 ventes.**

#### b) Exercice de terminaison

La comptabilisation est la même que pour les exercices d'exécution.

Schémas d'écritures

Exercice d'exécution et de terminaison

# Constatation des avances et acomptes reçus

Compte	Libellé	Débit	Crédit
5	Comptes de trésorerie	X	
4191	Clients, avances et acomptes reçus		Х
	Réception avances et acomptes		

## • Constatation des charges

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6	Comptes de charges par nature	X	
445	Etat, TVA récupérable	X	
40	Fournisseurs et comptes rattachés		X
	Engagement de la charge		
40	Fournisseurs et comptes rattachés	X	
5	Comptes de trésorerie		Х
	Paiement de la dépense		

# • Constatation du chiffre d'affaires au vu des mémoires

Compte	Libellé	Débit	Crédit
4111	Clients	X	
70	Ventes		Х
443	Etat, TVA facturée		Х

# • Constatation du règlement du client

Compte	Libellé	Débit	Crédit
5	Comptes de trésorerie	X	
4117	Clients, retenues de garantie	X	
4191	clients, avances et acomptes reçus	X	
4111	Clients		Х

#### • Fin d'exercice constatation des encours sur travaux non encore facturés

Compte	Libellé	Débit	Crédit
4181	Clients, factures à établir	X	
443	Etat, TVA sur factures à établir		Х
70	Ventes		Х

# • Exercice de terminaison restitution retenue de garantie

Compte	Libellé	Débit	Crédit
5	Compte de trésorerie	Х	
411	Clients retenues de garantie		X

# c) Contrat déficitaire

La perte réalisée en raison des travaux ou services déjà effectués et acceptés est prise en compte lors de la constatation du chiffre d'affaires relatif à ces travaux ou services.

Le complément de perte, qui correspond aux travaux non encore réalisés, obtenu par la différence entre la perte totale et la perte déjà constatée, fait l'objet d'une provision. Ainsi donc, à la clôture de l'exercice, le compte 6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risque et charges est débité par le crédit du compte 193 Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur. Cette provision est la réponse à la fin de chacun des exercices suivants au fur et à mesure de la réalisation du chiffre d'affaires

#### **I.3.4. CONCESSION DE SERVICE PUBLIC**

#### I.3.4.1. DEFINITION

La concession est le contrat par lequel une personne publique, le concédant, confie à un concessionnaire, entité privée, le plus souvent (personne morale ou physique), l'exécution d'un service public, à ses risques et périls, pour une durée déterminée généralement longue, et moyennant le droit de percevoir des redevances des usagers du service public.

La concession de service public se retrouve généralement dans le secteur des transports, de l'énergie, des mines, l'exploitation d'une source d'eau minérale, etc.

## I.3.4.2. CHAMP D'APPLICATION

Les contrats qui entrent dans le champ d'application des présentes dispositions du Système comptable OHADA, sont ceux dans lesquels l'autorité publique contrôle 1'infrastructure.

Les critères d'appréciation de ce contrôle sont les suivants :

- l'autorité publique fixe la nature du service à la charge de l'opérateur privé;
- l'autorité publique définit la tarification ainsi que les bénéficiaires des prestations ;
- au surplus, il convient, que si l'équipement utilisé par l'opérateur privé a une valeur non nulle en fin de contrat, l'autorité publique conserve le contrôle de l'équipement, soit qu'il lui soit transféré gratuitement ou avec indemnité, soit qu'elle dispose d'une option d'achat.

Il découle de ces conditions que les contrats de concession ou d'affermage conclus avec une collectivité publique, les contrats de type partenariats public/privé, devraient normalement être comptabilisés selon les présentes dispositions après examen des clauses des contrats.

Par contre sont exclus du champ d'application des présentes dispositions :

- les contrats portant sur des prestations spécifiques conclus pour des durées généralement courtes avec les collectivités publiques (entretien, nettoyage, prestations informatiques, recouvrement des créances, etc.);
- les contrats dans lesquels l'équipement construit ou utilisé par l'opérateur privé n'est pas destiné à être transféré à la collectivité publique au terme du contrat, tel est le cas lorsque l'équipement ne serait plus utile à la fin de sa vie. Dans cette hypothèse, l'équipement serait une immobilisation corporelle pour l'opérateur privé ;
- les contrats de location dans lesquels une entité privée est le preneur d'un équipement dont une collectivité publique est propriétaire, et utilise le bien pour ses besoins propres et non pour assurer un service public.

# I.3.4.3. CARACTERISTIQUES D'UN CONTRAT DE CONCESSION DE SERVICE PUBLIC

Un contrat de concession de service public est généralement caractérisé par :

- l'existence d'un service public rendu grâce à une infrastructure objet du contrat ;
- l'opérateur construit une nouvelle infrastructure ou améliore une infrastructure existante, puis l'exploite et en effectue la maintenance pendant la durée du contrat ;
- l'opérateur est responsable d'au moins une partie de la gestion de l'infrastructure et des services liés ;
- le contrat fixe les tarifs initiaux que le concessionnaire doit pratiquer et réglemente les révisions de prix sur la durée du contrat de concession ;
- à la fin de la durée de la concession et en contrepartie d'une rémunération supplémentaire faible voire nulle, le concessionnaire a l'obligation de restituer l'infrastructure au concédant dans les conditions prévues au contrat, quelle que soit l'entité l'ayant initialement financée.

## **❖** Notion de service public

Les services publics sont des services devant être rendus au public grâce à l'infrastructure considérée, indépendamment de l'identité de la partie rendant le service.

Comme par exemple les routes, ponts, tunnels, prisons, hôpitaux, aéroports, réseaux de distribution d'eau, fourniture d'énergie et réseaux de télécommunication.

## Absence de personnalité juridique de la concession

La mise en commun des biens, par le concédant et par le concessionnaire, aboutit à la création d'une entité de gestion qui n'a pas de personnalité juridique propre. Dès lors, la description des opérations doit être faite dans le cadre du patrimoine du concédant et dans celui du concessionnaire.

# **I.3.4.4. COMPTABILISATION ET EVALUATION**

# A) Principe

L'autorité publique a défini dans le contrat, le service devant être rendu grâce à l'équipement et les modalités de la rémunération de l'opérateur, que celle-ci soit payée par la collectivité ou par les usagers.

L'opérateur privé n'exerce pas le contrôle de l'équipement public, mais dispose seulement d'un droit d'accès.

L'opérateur doit comptabiliser au compte **706 Services vendus**, la rémunération reçue ou à recevoir, au titre de sa prestation de construction ou d'amélioration de l'infrastructure à sa valeur, et conformément aux dispositions relatives aux contrats pluri-exercices :

- d'une créance, **411 Clients**, lorsqu'il a un droit contractuel inconditionnel de recevoir de la trésorerie ou un autre actif financier de la part ou sur instruction du concédant
- d'une immobilisation incorporelle, compte **2123 Concessions de service public,** lorsqu'il reçoit, en échange de sa prestation de construction, une « licence » lui donnant le droit de facturer les usagers du service public fourni.

Lorsque sa prestation de construction est rémunérée en partie par une créance et en partie par une immobilisation incorporelle, l'opérateur devra comptabiliser séparément les composantes de sa rémunération.

# B) Comptabilisation de la prestation de construction accomplie par l'opérateur privé

Pendant la phase de construction, l'opérateur privé réalise un chiffre d'affaires au titre de la construction et les coûts de construction encourus, sont portés en charge. Les dispositions relatives au contrat pluri-exercices s'appliquent notamment en ce qui concerne la mise en évidence de la marge. La contrepartie du chiffre d'affaires est un actif, (compte 2734 Créances sur le concédant ou compte 2123 Concession de service public) dont la nature dépend du mode de rémunération.

En ce qui concerne l'évaluation du chiffre d'affaires et de la marge, il y a lieu de se référer à la valeur des prestations de construction, à défaut de pouvoir évaluer de manière fiable la valeur de la rémunération reçue, c'est-à-dire de l'actif comptabilisé en contrepartie de la prestation de construction.

# C) Comptabilisation de l'actif en contrepartie des prestations de construction

La nature de l'actif comptabilisé par l'opérateur privé en contrepartie de ses prestations de construction, dépend de l'affectation du risque de demande par le contrat.

Le risque de demande se définit comme celui résultant de la sous-utilisation de l'équipement public. Deux cas peuvent se présenter :

- si le risque de demande est à la charge de l'opérateur privé, celui-ci comptabilise une immobilisation incorporelle compte **2123 Concessions de service public,** en contrepartie ces prestations de construction ;
- si le risque est à la charge de l'autorité publique, l'opérateur privé constate une créance compte **2734 Créances sur le concédant** en tant que rémunération des prestations de construction.

En effet, la distinction entre les deux types d'actif ne repose pas sur la qualité du débiteur de la rémunération : les usagers du service ou l'autorité publique. L'opérateur privé qui facture les usagers, mais qui dispose d'une garantie de recettes, enregistre le montant garanti en tant que créance. A contrario, si le montant facturé à l'autorité publique dépend étroitement de la

fréquentation, sans plancher de recettes, l'opérateur privé comptabilise une immobilisation incorporelle.

Lorsque le risque de demande est partagé, par exemple, si l'autorité publique garantit un minimum de recettes et que l'opérateur privé conserve les recettes perçues auprès des usagers au-delà du minimum garanti, celui-ci comptabilise une créance à hauteur du minimum garanti, qu'il soit payé par l'autorité publique ou les usagers, et une immobilisation incorporelle, pour la différence entre la valeur des prestations de construction et le montant de l'actif financier.

Lorsqu'un contrat de concession prévoit une subvention d'investissement et que celle-ci s'analyse en une rémunération partielle des prestations de construction, cette subvention sera comptabilisée en tant que créance pour sa valeur actualisée, avant qu'elle ne soit effectivement encaissée.

#### **EXEMPLE:**

Dans le cadre d'un accord de concession de services, un opérateur privé doit financer, construire, assurer la maintenance et exploiter un pont à péage pendant 20 ans. Les coûts des travaux de construction s'élèvent à 750 millions FCFA. La marge réalisée par l'opérateur représente 20% du coût des travaux de construction. L'accord de concession de services prévoit que l'opérateur facture un péage aux usagers du pont. Le concédant garantit un revenu minimum de 20 millions F par an à l'opérateur.

La rémunération de l'opérateur s'élève à 900 millions (750 +20% x 750) et représente la valeur actuelle des services de construction. Il comprend deux éléments devant être comptabilisés initialement à leur valeur actuelle de telle sorte que leur total soit égal à la valeur actuelle des services de construction :

- une créance à long terme correspondant au montant garanti de 400 millions (20 millions x 20), à inscrire dans le compte **2734 Créances sur le concédant**;
- une immobilisation incorporelle à inscrire dans le compte 2123 Concessions de service public pour la partie non garantie, fonction de la fréquentation des usagers, initialement évaluée à 500 millions (900 millions 400 millions).

# I.3.5. CONTRAT DE PARTENARIAT PUBLIC PRIVE (PPP)

#### I.3.5.1. DEFINITION

Dans un contrat de partenariat public privé, la collectivité publique confie à un tiers, pour une période déterminée, une mission globale ayant pour objet la conception, la construction, la transformation, l'entretien, la maintenance, l'exploitation ou la gestion d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels nécessaires au service public, ainsi que tout ou partie de leur financement, à l'exception de toute participation au capital.

Il peut s'agir, par exemple :

- de bâtiments publics (centres administratifs, palais des congrès, préfectures);
- d'installations de production et de distribution d'énergie;

- d'infrastructures scolaires (écoles, collèges, lycées);
- de bâtiments et services sanitaires et sociaux, d'hôpitaux ;
- de l'éclairage public ;
- de la voirie, du stationnement, des infrastructures et équipements de transports ;
- d'équipements culturels et sportifs.

La rémunération du partenaire privé fait l'objet d'un paiement par la personne publique pendant toute la durée du contrat. Elle est liée aux objectifs de performance assignés à la personne privée.

#### I.3.5.2. LA COMPTABILISATION DU CONTRAT DE PARTENARIAT PUBLIC PRIVE

La démarche de comptabilisation des opérations relatives à l'exécution des contrats de partenariat public privé peut se résumer en deux grandes phases :

- phase de construction;
- phase post construction.

# A) Comptabilisation en phase de construction

Les prestations de constructions accomplies par le partenaire privé sont comptabilisées comme s'il était une entité de bâtiment. Ainsi :

- les coûts de construction supportés par le partenaire privé sont comptabilisés conformément aux dispositions relatives aux contrats pluri-exercices ;
- le chiffre d'affaires du partenaire privé, pendant cette phase, correspond à la fraction des redevances relatives à la prestation de construction, à l'exclusion des coûts de financement inclus dans la redevance. Il est enregistré au débit du compte **2734 Créances sur le concédant factures** à l'issue de la phase de construction en attendant l'émission des factures de redevances.

# B) Comptabilisation en phase post construction

A la fin de la construction, les factures de redevances sont émises jusqu'au terme du contrat. Elles sont enregistrées au **débit du compte client 411** par les contreparties suivantes :

- au crédit du compte **2734 Créances sur le concédant factures,** pour la fraction des redevances correspondant à la seule prestation de construction, afin de solder ce compte ;
- au crédit du compte de résultat en résultat financier **compte 77** pour la fraction des redevances correspondant au coût du financement supporté par le partenaire privé refacturé à la collectivité publique ;
- au compte de résultat en chiffre d'affaires **compte 706** pour les redevances représentatives des prestations post construction rendues par le partenaire privé.

#### **I.3.6. CONTRAT DE FRANCHISE**

# **I.3.6.1. CARACTERISTIQUES GENERALES**

#### A. Définition

Le franchisage est un contrat par lequel une entité (le franchiseur) concède à des entités indépendantes (franchisées), en contrepartie d'une redevance, le droit de se présenter sous sa raison sociale et sa marque, pour vendre des produits ou services.

Le franchisé exploite la marque commerciale ou l'enseigne concédée par le franchiseur qui apporte, par ailleurs, une assistance permanente sur les points suivants :

- lors de la création de l'établissement franchisé : transmission du savoir- faire, étude du marché, installation des locaux industriels ou commerciaux, formation du franchisé, etc.;
- lors du lancement d'un nouveau produit ou d'un nouveau service : études de marchés, campagnes publicitaires, etc. ;
- dans la gestion courante de l'établissement franchisé : élaboration des méthodes de gestion, informations concernant les améliorations apportées aux techniques de fabrication et/ou de commercialisation, formation du personnel, conseils en matière comptable, juridique et fiscale, etc.

# B. Obligations réciproques des parties

L'ensemble des concessions accordées par le franchiseur à ses franchisés est, en principe, exclusif pour une zone géographique déterminée. Ceci implique un ensemble d'obligations réciproques, objet du contrat de franchisage, qui comprend :

- une concession de licence de marque ;
- une concession de savoir-faire ;
- une convention d'assistance technique du franchiseur au

#### franchisé;

une clause d'approvisionnement et une clause de fourniture.

En contrepartie des concessions et de l'assistance qui sont accordées par le franchiseur, les franchisés doivent lui régler :

- un droit d'entrée dès leur arrivée dans la chaîne de franchise ;
- des **redevances périodiques** (mensuelles, trimestrielles ou annuelles) calculées habituellement d'après le montant du chiffre d'affaires réalisé pendant la période.

#### I.3.6.2. COMPTABILISATION

# A. Comptabilisation chez le franchiseur

# Acquisition ou création des éléments incorporels concédés

Les dépenses engagées pour l'acquisition ou la création de la marque et du savoir-faire sont inscrites au débit du compte **214 Marques**.

# > Charges spécifiques au franchisage

Les charges spécifiques au franchisage sont enregistrées dans le compte de charge par nature. Ce sont généralement :

- les frais de lancement des établissements franchisés ;
- les frais d'assistance technique aux franchisés;
- les frais d'administration de la chaîne de franchise.

#### Droit d'entrée et redevances

**Droits d'entrée** : S'ils correspondent à la contrepartie des biens livrés, ils sont constatés en produit au moment de la livraison. Mais lorsqu'ils correspondent à des prestations restant à fournir, ils sont enregistrés dans le compte **477 Produits constatés d'avance**.

Redevances: Elles sont enregistrées dans le compte **706 Services vendus** (s'il s'agit d'une activité principale), ou dans le compte **7076 Redevances pour brevets, logiciels, marques et droits similaires** (s'il s'agit d'une activité annexe).

#### B. Comptabilisation chez le franchisé

Les redevances périodiques dues au franchiseur sont enregistrées dans le compte 634 Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires.

Pour le droit d'entrée, plusieurs cas peuvent se présenter :

- lorsqu'il rémunère le droit d'utilisation de la marque et du savoir-faire du franchiseur, il constitue une immobilisation incorporelle à inscrire dans le compte 2184 **Coûts de franchise** et doit être amortie sur la durée probable de la franchise ;
- lorsqu'il rémunère les frais de démarrage et d'installation totale ou partielle du local d'exploitation du franchisé, il constitue une immobilisation corporelle à enregistrer au compte 2345 Aménagements et agencements des bâtiments ou 235 Aménagements de bureaux;
- Enfin, lorsqu'il rémunère un ensemble de prestations fournies par le franchiseur et nécessitées par le démarrage de l'exploitation ou le droit d'utilisation des éléments incorporels du franchiseur (marque et savoir-faire) (publicité, formation, assistance technique, etc.), il constitue une charge à inscrire dans le compte 634 ou dans le compte 476 Charges constatées d'avance.

#### I.3.7. AFFACTURAGE OU FACTORING

C'est une technique qui permet à une entité de sous-traiter son poste clients à une entité spécialisée appelé factor ou affactureur, relevant général de la catégorie des établissements de crédit. Le factor, subrogé à l'entité :

- assure le recouvrement des créances ;
- prend à sa charge le risque de non-paiement ;
- verse à l'entité le prix d'achat convenu des créances (montant inférieur au total nominal de ces créances), lui assurant ainsi une mobilisation de cet encours clients.
- une commission d'affacturage qui sert à rémunérer le risque couru ;
- une commission de financement qui sert à rémunérer le crédit accorde ;
- éventuellement une retenue de garantie destinée à garantir le risque d'insolvabilité des débiteurs. Elle est restituée après recouvrement des créances solvables.

Lors du transfert de la créance, le compte **41 Clients** doit être soldé par le débit du compte **4716 Compte d'affacturage** étant entendu que le factor est assimilé à un mandataire.

A la réception des fonds que le factor met à la disposition de l'entité, le compte **52 Banques ou 53 Etablissements financiers et assimilés** est débité par le crédit du compte **4716 Compte** d'affacturage.

Si le factor n'opère pas une retenue de garantie pour la bonne fin des opérations, le solde du compte **4716 compte d'affacturage**, constitué par la différence entre le nominal des créances et le montant reçu par l'entité rémunère les services du factor sera apuré par le débit :

- du compte 6314 Commission d'affacturage rémunérant le service rendu (gestion des comptes, recouvrement, risques, assurances) du factor;
- *du compte* 6745 Intérêts sur opérations de financement représentant ; l'intérêt résultant de l'avance du paiement à l'entité ;
- et éventuellement du compte **4717 Débiteurs divers-retenues de garantie** si le factor retient une garantie de bonne fin.

Si la commission de financement ne peut être distinguée de la commission d'affacturage, la totalité des frais sera imputée au compte **6745 Intérêts sur opérations de financement.** 

Après recouvrement de la créance par le factor (bonne fin de l'opération), la retenue de garantie est restituée à l'entité. A cet effet, le compte **4717 Débiteurs divers-retenues de garantie** sera crédité, pour solde, par le débit du compte **52 Banques ou 53 Etablissements financiers et assimilés.** 

# A. Affacturage inversé

Contrairement à l'affacturage classique qui se caractérise par la cession, par le fournisseur, de certaines de ses créances clients à un factor, l'affacturage inversé est à l'initiative du client qui transfère des factures à payer à certains de ses fournisseurs (après leur accord) à un factor.

#### Chez le fournisseur

Le factor paie les fournisseurs au comptant, une fois la facture validée par le client, en déduisant un escompte de règlement. Les écritures suivantes seront comptabilisées :

- le montant des fonds reçus du factor sera enregistré au débit du compte 52 Banques ou 53 Etablissements financiers et assimilés et au crédit du compte 41 Clients ;
- La différence entre le montant reçu du factor et le montant du compte client constitue l'escompte de règlement inscrit au débit du compte 673 escomptes accordés et au crédit du compte 41 Clients ;
- la refacturation du coût de la commission d'affacturage par le client sera constatée par le débit du **compte 6314** et le crédit du **compte 41 Client.**

#### Chez le client

Le client paie les factures au factor dans le délai de crédit convenu avec le fournisseur, en supportant la commission d'affacturage qui est en général refacturée au fournisseur. Les écritures suivantes sont passées :

- le remplacement du fournisseur par le factor est constaté par le débit du compte 40 Fournisseurs et par le crédit du compte 4716 Compte d'affacturage dès que l'accord a été donné au factor;
- à l'échéance le client règle la facture au factor. Le compte **4716 Compte d'affacturage** est débité par le crédit du compte **52 Banques** ou **53 Etablissements financiers et assimilés** ;
- le factor facture la commission d'affacturage au client qui débite le compte 6314
   Commission d'affacturage par le crédit du compte 52 Banques ou 53 Etablissements financiers et assimilés.

La commission d'affacturage supporté par le client est refacturé<sub>e</sub> au fournisseur au titre de remboursement de frais.

L'entité débite le compte **40 Fournisseurs** par le crédit du compte **781 Transferts de charges d'exploitation.** 

Cette opération permet au fournisseur d'améliorer les délais de règlement de ses créances client et, par conséquent, son besoin de financement d'exploitation.

# I.3.8. INSTRUMENTS DE MONNAIE ELECTRONIQUE

#### **1.3.8.1. PRINCIPE**

L'instrument de monnaie électronique est constitué d'une valeur monétaire stockée sous une forme électronique, y compris magnétique, représentant une créance sur l'émetteur, qui est émise contre la remise de fonds aux fins d'opérations de paiement et qui est acceptée par une personne physique ou morale autre que l'émetteur de monnaie électronique.

Il peut être ouvert autant de sous comptes en cas de besoin. L'instrument de monnaie électronique est un moyen de paiement électronique qui permet d'effectuer les opérations financières suivantes :

- dépôts et retraits d'argent ;
- transferts d'argent;
- paiement de factures (téléphone, électricité, eau, carburant...);
- achat de biens et services ;
- achat de crédits téléphoniques ;
- etc.

Le support d'instruments de monnaie électronique peut être :

- un téléphone portable ;
- une carte de paiement.

Les comptes instruments de monnaie électronique sont débités lors du chargement et crédités au fur et à mesure des paiements.

Le porte-monnaie électronique est un moyen de paiement qui se présente sous forme d'une carte bancaire alimentée en unités monétaires par le porteur.

Le porte-monnaie électronique se retire dans les banques en général. Il n'est pas nécessaire d'avoir un compte bancaire pour pouvoir obtenir un porte-monnaie électronique.

Les frais relatifs aux dépôts, retraits et paiements par instruments de monnaie électronique sont enregistrés dans le compte **6317 Frais** sur **instruments monétaires électroniques**.

Le solde du compte instruments monétaire électronique ne doit être que débiteur ou nul.

Ce compte fonctionne comme le compte de caisse. C'est une caisse électronique.

En fin de période il faut faire un rapprochement entre le solde de la comptabilité et le solde indiqué par l'instrument.

# I.3.8.2. SUBDIVISION

Le SYSCOHADA a prévu la subdivision suivante du compte 55 Instruments de monnaie électronique.

- 551 Monnaie électronique-carte carburant
- 552 Monnaie électronique-téléphone portable
- 553 Monnaie électronique-carte péage
- 554 Porte-monnaie électronique
- 558 Autres instruments de monnaie électronique

# **I.3.8.3. COMPTABILISATION**

Le schéma de comptabilisation est le suivant:

# Chargement de l'instrument

Compte	Libellé	Débit	Crédit
55	Instruments de monnaie électronique	х	
6317	Frais instruments de monnaie électrique	x	
5	Comptes de trésorerie		Х

# • Paiement avec l'instrument

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6	Comptes de charges	х	
4	Comptes de tiers	x	
55	Instruments de monnaie électronique		Х

# Alimentation de la caisse par l'instrument

Compte	Libellé	Débit	Crédit
57	Caisse	Х	
55	Instruments de monnaie électronique		х

#### ✓ Un exemple

Les opérations suivantes ont été effectuées sur le téléphone portable de l'entité en monnaie électronique :

-	Chargement de la monnaie par chèque	500 000
-	Frais de chargement payé par chèque	5 000
-	Achat de carburant par monnaie	70 000
-	Paiement électricité par monnaie	145 000
_	Transfert de fonds par monnaie à un employé	
	en déplacement à titre acompte	200 000

# - Frais de transfert de fonds......

*700* 

# • Chargement du téléphone en monnaie électronique

Compte	Libellé	Débit	Crédit
551	Instruments de monnaie électronique tel. Portable	500 000	
6317	Frais sur instruments de monnaie électrique	5 000	
5	Banques		505 000

# Achat de carburant par monnaie électrique

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6053	Fournitures non stockables-autres énergies	70 000	
551	Instruments de monnaie électronique- tel. portable		70 000

# • Paiement électricité par monnaie électronique

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6052	Fournitures non stockables-Electricité	145 000	
551	Instruments de monnaie électronique- tel. Portable		145 000

# Paiement acompte sur salaire par monnaie électrique

Compte	Libellé	Débit	Crédit
4212	Personnel, acomptes	200 000	
6317	Frais sur instruments de monnaie électrique	700	
551	Instru. De monnaie électrique- tel. Portable		200 700

#### **II. ETATS FINANCIERS**

#### **GENERALITES**

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

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

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

Lorsque l'application d'une prescription comptable se révèle insuffisante ou inadaptée pour donner 1'image fidèle, des informations complémentaires ou des justifications nécessaires sont obligatoirement fournies dans les Notes annexes (art. 10 AUDCIF).

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

Les états financiers annuels établis selon les normes IFRS sont destinés exclusivement aux marchés financiers. Ils ne peuvent servir de support de base pour la détermination du bénéfice distribuable visé par l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique (art. 8 AUDCIF).

Les établissements de crédit, les établissements de microfinance, les acteurs du marché financier, les sociétés d'assurance et de réassurance, les organismes de sécurité et prévoyance sociale et les entités à but non lucratif ne sont pas assujettis aux états financiers du SYSCOHADA (ART. 5 AUDCIF).

#### A. CONDITIONS DE RECEVABILITE

Les entités qui utilisent des imprimés sont tenues de :

- n'utiliser que des imprimés normalisés ;
- remplir chaque page de façon parfaitement lisible sans décalage de lignes ;
- ne créer aucune rubrique ;
- éviter toute surcharge et donner les explications sur une feuille séparée ;
- n'utiliser que les codes indiqués dans les tables ;
- n'utiliser que des imprimés en noir et blanc.

Les entités qui produisent les états financiers à l'aide de l'outil informatique sont tenues de :

- reproduire à l'identique la contexture des imprimés normalisés ;
- fournir une liasse comprenant à la fois : la fiche d'identification et renseignements divers et les états financiers correspondant au système comptable ;
- ne créer aucune rubrique ;
- n'utiliser que les codes indiqués dans les tables ;
- n'utiliser que des imprimés en noir et blanc.

#### **B. MODELES DE PRESENTATION**

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

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

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

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

- soixante (60) millions de FCFA ou l'équivalent dans 1'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie, pour les entités de négoce ;
- quarante (40) millions de FCFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie, pour les entités artisanales et assimilées ;
- trente (30) millions de FCFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie, pour les entités de services.

#### C. SUPPRESSION DES RUBRIQUES ET POSTES NON CHIFFRES

Les rubriques et les postes du Bilan, du Compte de résultat et du tableau des flux de trésorerie ainsi que les Notes annexes non chiffrés peuvent être supprimés.

#### D. OBJECTIFS ET PRINCIPES DE BASE DES ETATS FINANCIERS

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

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

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

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

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

#### a) Objectif des états financiers

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

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

#### b) Dispositif comptable de base

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

- son contenu conceptuel, donc sa définition, sa terminologie, sa correcte application par l'entité tant au niveau de ses éléments constitutifs, de son « périmètre », que des méthodes d'évaluation utilisées qui doivent être conformes à la norme (dispositif de fond);
- son montant, qui doit traduire la réalité économique, dans le cadre des postulats, conventions et procédures retenues par le Système comptable OHADA (dispositif de forme).

## c) Dispositif de fond

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

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

Toutefois, un tel dispositif serait insuffisant et pourrait conduire à des distorsions, voire à des divergences dans les applications, s'il n'était précédé, voire imprégné, par une présentation approfondie, dans le plan, des éléments sous-jacents d'ordre conceptuel et méthodologique, dont la connaissance et la compréhension permettent une saine interprétation de la multitude des cas concrets et particuliers que recèle la vie de l'entité.

Par conséquent, l'identification de la diversité des utilisateurs et de leurs besoins est fondamentale et se situe en préalable à la présentation des concepts. Mais elle doit être complétée par :

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

### d) Dispositif de forme

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

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

#### E. LA SAISIE ET L'ENREGISTREMENT DE L'INFORMATION DE BASE

Trois (03) points essentiels sont à souligner :

- a) le Système comptable OHADA opte pour une comptabilité de flux allant bien au-delà de la règle classique de non-compensation des créances et des dettes. Les comptes doivent distinguer les soldes à l'ouverture de l'exercice des mouvements de l'exercice. Dès lors, les « balances» (listes) de comptes doivent nécessairement comporter au moins six (06) types d'items (soit le plus souvent six colonnes) : soldes à l'ouverture de l'exercice (débiteurs, créditeurs), mouvements de l'exercice (débits ; crédits), soldes à la clôture de l'exercice (débiteurs, créditeurs).
  - Au surplus, le Système comptable OHADA réglemente strictement la façon d'enregistrer les « régularisations » de fin d'exercice et leur « contre-passation » à la réouverture de l'exercice suivant, ainsi que la façon de corriger une erreur commise et découverte sur l'exercice en cours dans les écritures (par nombres négatifs exclusivement) ; il confère une signification précise aux mouvements de l'exercice, qui sont en fait des flux de l'exercice. Seul le respect de cette organisation permet l'obtention des flux de l'exercice, dont la signification économique et financière est capitale, dans les comptes puis dans les états financiers (Tableau de flux de trésorerie et les Notes annexes essentiellement) ;
- **b)** les opérations doivent être enregistrées sans retard, par l'entité (article 15 de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière), dans l'ordre chronologique de leur date de valeur comptable qui est la date d'émission de la pièce

- justificative de base, ou la date de réception de la pièce de base d'origine externe (article 17) ;
- c) les pièces justificatives doivent être datées, classées et conservées, dans un ordre défini explicitement (article 17).

## F. L'organisation comptable et le traitement de l'information

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

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

## G. L'élaboration et la présentation des états financiers

Une meilleure fiabilité des états financiers résulte :

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

## H. La valeur probante de l'information comptable

L'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière prévoit un ensemble complet de dispositions destinées à donner et à préciser cette valeur probante.

#### I. Système comptable

Le SYSCOHADA révisé n'a retenu que deux (02) systèmes comptables selon la taille de l'entité :

- le système normal;
- le système minimal de trésorerie.

#### a) Système Normal

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

Les états financiers de Système Normal sont constitués :

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

## b) Système Minimal de Trésorerie

Les petites entités (suivant leur activité indexée sur le chiffre d'affaires Hors Taxes annuel) sont assujetties, sauf option, au Système Minimal de Trésorerie (SMT).

#### Présentation générale

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

La fiabilité de la comptabilisation des opérations de trésorerie au cours de l'exercice est basée sur :

- l'existence d'un journal unique de trésorerie (NOTE 4);
- l'existence d'un journal de suivi des créances impayées et un journal de suivi des dettes à payer ;
- la conservation des pièces justificatives des enregistrements au journal.

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

- le montant des créances et des dettes d'exploitation, dans le cas où les ventes et les achats ne sont pas totalement réglés ;
- le montant des stocks (produits finis, matières premières,) consommables...) et des travaux en cours ;
- le montant des immobilisations acquises ou cédées au cours de l'exercice;
- le montant des emprunts souscrits ou remboursés au cours de l'exercice.

Les états récapitulatifs de ces inventaires doivent être conservés en tant que pièce justificative de la comptabilité de l'entité.

Les entités possédant des immobilisations doivent tenir un registre des immobilisations (NOTE 1). Chaque immobilisation doit faire l'objet d'un tableau d'amortissement basé le mode linéaire sans prorata temporis.

#### Structure des états financiers

Les états financiers annuels du Système minimal de trésorerie (SMT) doivent être établis par les entités soumises à une comptabilité de trésorerie. Ces états financiers sont constitués des documents suivants :

- le Bilan ;
- le Compte de résultat ; et
- les Notes annexes.

## Les Notes annexes sont composées d'un :

- Tableau SMT de suivi du matériel, du mobilier et des cautions ;
- Etat des stocks ;
- Etat des créances et des dettes non échues ;
- Journal mensuel de trésorerie ;
- Journal de suivi des créances impayées ;
- Journal de suivi des dettes à payer.

Désignation entité :	Exercice clos le 31-12
Numéro d'identification :	Durée (en mois)

## **BILAN SMT AU 31 DECEMBRE N**

ACTIF	MONTANT	DACCIE		MONTANT			
ACTIF	NOTE	EXERCICE N	EXERCICE N-1	PASSIF	NOTE	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Immobilisations (1)	1			Compte exploitant			
Stocks	2			Résultat exercice			
Clients et débiteurs divers	3			Emprunt			
Caisse				Fournisseurs et créditeurs divers	3		
Banque (en + ou en -)							
Total actif				Total passif			

<sup>(1)</sup> A faire figurer du bilan si elles correspondent à des montants significatifs

## **COMPTE DE RESULTAT SMT AU 31 DECEMBRE N**

RUBRIQUES	NOTE	MONTANT			
ROBRIQUES	INOTE	EXERCICE N	EXERCICE N-1		
Recettes sur ventes ou prestations de service	4				
Autres recettes sur activités	4				
TOTAL DES RECETTES SUR PRODUITS	Α				
Dépenses sur achats	4				
Dépenses sur loyers	4				
Dépenses sur salaires	4				
Dépenses sur impôts et taxes	4				
Charges d'intérêts					
Autres dépenses sur activités	4				
TOTAL DEPENSES SUR CHARGES	В				
SOLDE: Excédent (+) ou insuffisance (-) de recettes (C=A-B)	С				
- Variations des stocks N/N-1	2				
- Variations des créances N/N-1	2				
+ Variations des dettes d'exploitation N/N-1	2				
DOTATIONS AMORTISSEMENTS	F				
RESULTAT EXERCICE (G=C-D+E-F)	G				

Désignation entité :	Exercice clos le :
Numéro d'identification :	Durée (en mois)

# TABLEAU SMT DU SUIVI DU MATERIEL, DU MOBILIER ET DES CAUTIONS

Date	Désignation	Montant	Date de sortie	Prix de cession

Désignation entité : Numéro d'identification :			Exercice clos le : Durée (en mois)				
	ETAT DES STOCKS AU 31 DECEMBRE						
REF	ERENCE	DESIGNATION	QUANTITE	PRIX UNITAIRE	MONTANT		
				VALEUR DU STOCK F	INAL		
			١	ALEUR DU STOCK IN	ITIAL		
Désign	Désignation entité : Exercice clos le :						
Numé	ro d'identif	ication :	•••••	Durée (en mois)			
1	TABLEAU DES CREANCES ET DES DETTES NON ECHUES AU 31 DECEMBRE						
DATE	NON	1 DILCHENT	MONTANT AU 31	MONTANT AU 1ER	VADIATION %		

DATE	NOM DU CLIENT	MONTANT AU 31 DECEMBRE	MONTANT AU 1ER JANVIER	VARIATION %
	TOTAL DES CREANCES			
DATE	NOM DU FOURNISSEUR	MONTANT AU 31 DECEMBRE	MONTANT AU 1ER JANVIER	VARIATION %
	TOTAL DES DETTES			

Désignation entité :	Exercice clos le :
Numéro d'identification :	Durée (en mois)

JOURNAL DE TRESORERIE SMT MOIS DE ...... ANNEE ...... ANNEE

					Ventilatio	n recettes	Ventilation dépenses						
Date	Date Libellé Recettes C	Dépenses Solde	Solde	Ventes	Autres	Matériel et Mobilier	Achats de marchandises	Achats matières et fournitures	Loyers	Salaires	Impôts et Taxes	Autres	
	report à nouveau												
	Solde à reporter												

**NB**: prévoir un journal par banque et un journal pour la caisse. Les colonnes « ventilation recettes et dépenses » peuvent être complétées en cas de besoin par des rajouts notamment « compte exploitant ».

Numé	ro d'identificatio	n :	Durée (en mo	Durée (en mois)			
		JOURNAL DE SUIVI DES CR	EANCES IMPAYEES SM	г			
Date	N° Facture	Nom du client	Montant	Date de paiement			
Dácian	action entité :		Eversice cles I	e :			
Désignation entité : Numéro d'identification :			Durée (en mois)				
	JOURNAL DE SUIVI DES DETTES A PAYER SMT						

Exercice clos le : .....

Désignation entité : .....

Date	N° Facture	Nom du fournisseur	Montant	Date de paiement

#### J. REGLES D'EVALUATION DES ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS

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

Le système comptable OHADA distingue :

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

#### a) Valeur d'entrée

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

Cette valeur d'entrée est :

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

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

#### b) Coût d'achat, coût d'acquisition

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

Coût d'acquisition d'une immobilisation

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

- du prix d'achat définitif net de remises et de rabais commerciaux, d'escompte de règlement et de taxes récupérables ;
- des charges accessoires rattachables directement à l'opération d'achat ;
- des frais d'acquisition notamment les droits d'enregistrement, les honoraires, les commissions, les frais d'actes, après déductions des taxes récupérables ;
- des charges d'installation qui sont nécessaires pour mettre le bien en état d'utilisation ;
- de l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement, à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, si cette obligation incombe à l'entité, soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation

corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période. Ces coûts comptabilisés comme un composant de l'immobilisation, font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que pour le mode.

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

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

### c) 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.

## d) Valorisation des stocks

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

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

A leur sortie du magasin ou à l'inventaire :

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

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

Une entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaire pour l'entité. Pour des stocks de nature ou d'usage différents, différentes méthodes peuvent être utilisées.

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

## e) 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).

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

La valeur actuelle est une forme de la « juste valeur » (Norme IFRS 13) qui 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.

#### f) Valeur nette au bilan ou valeur nette comptable

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

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

#### II.1. LE BILAN

#### II.1.1. 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 OHÀDA 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 ;
- la fonction exploitation.

#### **II.1.1.1. PERIMETRE DU BILAN**

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

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

#### II.1.1.2. PRESENTATION DU BILAN NOUVEAU MODELE

Désignation entité :	Exercice clos le :
Numéro d'identification :	Durée (en mois)

#### **BILAN AU 31 DECEMBRE**

REF	REF ACTIF		ACTIF		EXERCICE au 31/12/ N Note		EXERCICE AU 31/12/N-1 REF		PASSIF		EXERCICE AU 31/12/N	EXERCICE AU 31/12/N-1
			BRUT	AMORT et DEPREC.	NET	NET				NET	NET	
AD	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	3					CA	Capital	13			
AE	Frais de développement et de prospection						СВ	Apporteurs capital non appelé (-)	13			
AF	Brevets, licences, logiciels et droits similaires						CD	Primes liées au capital social	14			
AG	Fonds commercial et droit au bail						CE	Ecarts de réévaluation	3e			
AH	Autres immobilisations incorporelles						CF	Réserves indisponibles	14			
Al	IMMOBILISATIONS CORPORELLES	3					CG	Réserves libres	14			
AJ	Terrains (1) (1) dont Placement en Net//						СН	Report à nouveau (+ ou -)	14			
AK	Bâtiments (1) dont Placement en Net//						Cl	Résultat net de l'exercice (bénéfice + ou perte -)				
AL	Aménagements, agencements et installations						CL	Subventions d'investissement	15			
AM	Matériel, mobilier et actifs biologiques						CM	Provisions réglementées	15			
AN	Matériel de transport						СР	TOTAL CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES				
AP	AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS	3					DA	Emprunts et dettes financières diverses	16			
AQ	IMMOBILISATIONS FINANCIERES	4					DB	Dettes de location acquisition	16			
AR	Titres de participation						DC	Provisions pour risques et charges	16			
AS	Autres immobilisations financières						DD	TOTAL DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES				
AZ	TOTAL ACTIF IMMOBILISE						DF	TOTAL RESSOURCES STABLES				
BA	ACTIF CIRCULANT HAO	5					DH	Dettes circulantes HAO	5			
BB	STOCKS ET ENCOURS	6					DI	Clients, avances reçues	7			
BG	CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES						DJ	Fournisseurs d'exploitation	17			
ВН	Fournisseurs avances versées	17					DK	Dettes fiscales et sociales	18			
BI	Clients	7					DM	Autres dettes	19			
BJ	Autres créances	8					DN	Provisions pour risques à court terme	19			
ВК	TOTAL ACTIF CIRCULANT						DP	TOTAL PASSIF CIRCULANT				
BQ	Titres de placement	9										
BR	Valeurs à encaisser	10					DQ	Banques, crédits d'escompte	20			
BS	Banques, chèques postaux, caisse et assimilés	11					DR	Banques, établissements financiers et crédits de trésorerie	20			
ВТ	TOTAL TRESORERIE-ACTIF						DT	TOTAL TRESORERIE-PASSIF				
BU	Ecart de conversion-Actif	12					DV	Ecart de conversion-Passif	12			
BZ	TOTAL GENERAL						DZ	TOTAL GENERAL				

# MODELE 2 (BILAN ACTIF) (PAGE1/2)

Désignation entité :	Exercice clos le :
Numéro d'identification :	Durée (en mois)

## **BILAN AU 31 DECEMBRE N**

REF	ACTIF	Note	E	EXERCICE AU 31/12/N-1		
			BRUT	AMORT et DEPREC.	NET	NET
AD	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	3				
AE	Frais de développement et de prospection					
AF	Brevets, licences, logiciels et droits similaires					
AG	Fonds commercial et droit au bail					
АН	Autres immobilisations incorporelles					
AI	IMMOBILISATIONS CORPORELLES	3				
AJ	Terrains (1) (1) dont Placement en Net//					
AK	Bâtiments (1) dont Placement en Net//					
AL	Aménagements, agencements et installations					
AM	Matériel, mobilier et actifs biologiques					
AN	Matériel de transport					
AP	AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS	3				
AQ	IMMOBILISATIONS FINANCIERES	4				
AR	Titres de participation					
AS	Autres immobilisations financières					
ΑZ	TOTAL ACTIF IMMOBILISE					
ВА	ACTIF CIRCULANT HAO	5				
ВВ	STOCKS ET ENCOURS	6				
BG	CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES					
вн	Fournisseurs avances versées	17				
ВІ	Clients	7				
BJ	Autres créances	8				
вк	TOTAL ACTIF CIRCULANT					
BQ	Titres de placement	9				
BR	Valeurs à encaisser	10				
BS	Banques, chèques postaux, caisse et assimilés	11				
ВТ	TOTAL TRESORERIE-ACTIF					
BU	Ecart de conversion-Actif	12				
BZ	TOTAL GENERAL					

# MODELE 2 (BILAN PASSIF) (PAGE2/2)

Désignation entité :	Exercice clos le :
Numéro d'identification :	Durée (en mois)

## **BILAN AU 31 DECEMBRE N**

REF	PASSIF	Note	EXERCICE AU 31/12/N	EXERCICE AU 31/12/N-1
CA	Conital	13	NET	NET
СВ	Capital	13		
CD	Apporteurs capital non appelé (-)  Primes liées au capital social	14		
CE	Ecarts de réévaluation	3e		
CF		14		
	Réserves indisponibles			
CG	Réserves libres	14		
СН	Report à nouveau (+ ou -)	14		
CJ	Résultat net de l'exercice (bénéfice + ou perte -)			
CL	Subventions d'investissement	15		
CM	Provisions réglementées	15		
СР	TOTAL CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES			
DA	Emprunts et dettes financières diverses	16		
DB	Dettes de location acquisition	16		
DC	Provisions pour risques et charges	16		
DD	TOTAL DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES			
DF	TOTAL RESSOURCES STABLES			
DH	Dettes circulantes HAO	5		
DI	Clients, avances reçues	7		
DJ	Fournisseurs d'exploitation	17		
DK	Dettes fiscales et sociales	18		
DM	Autres dettes	19		
DN	Provisions pour risques à court terme	19		
DP	TOTAL PASSIF CIRCULANT			
DQ	Banques, crédits d'escompte	20		
DR	Banques, établissements financiers et crédits de trésorerie	20		
DT	TOTAL TRESORERIE-PASSIF			
DV	Ecart de conversion-Passif	12		
DZ	TOTAL GENERAL			

#### II.1.1.3. MASSES DE L'ACTIF ET DU PASSIF

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

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

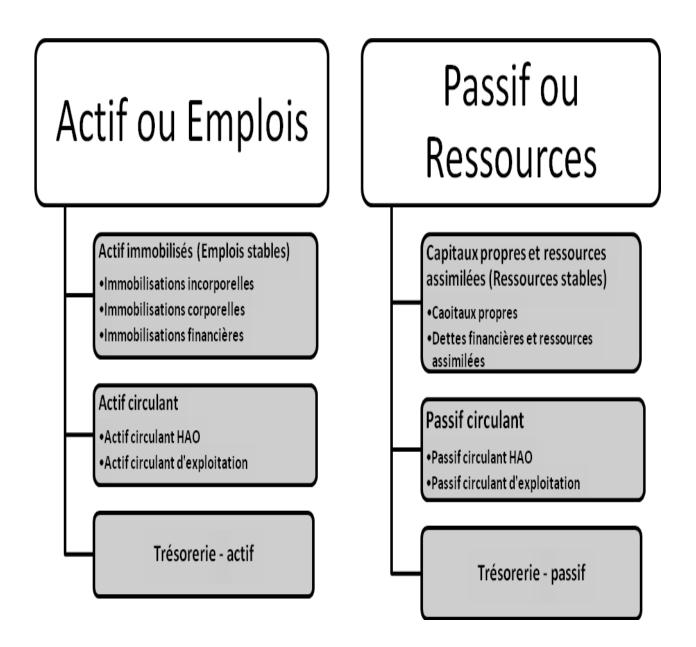
Il n'y a pas de correspondance biunivoque entre les masses actif et passif, sauf en ce qui concerne la trésorerie, car la somme algébrique des postes actifs et passifs de trésorerie forme la trésorerie nette de l'entité.

A l'actif : l'actif immobilisé, l'actif circulant, la trésorerie-actif et l'écart de conversion actif ;

Au passif : les ressources stables, le passif circulant, la trésorerie-passif et l'écart de conversion-passif.

Il existe un lien étroit entre les rubriques du bilan (actif et passif) qui permet :

- d'apprécier la structure financière de l'entité, dans une optique de continuité de l'activité en comparant l'actif immobilisé (actif) et les capitaux propres et ressources assimilées (passif): Il s'agit d'éléments considérés comme stables, à l'actif, les investissements réalisés (immobilisations incorporelles, corporelles et financières) et au passif, les moyens de financement des investissements : le recours aux actionnaires, aux prêteurs et éventuellement au passif circulant HAO (fournisseurs d'investissement);
- d'évaluer les besoins financiers stables et circulants et le type de ressources dont dispose l'entité en comparant l'actif circulant d'exploitation (actif) versus le passif circulant d'exploitation (passif) : il s'agit d'éléments liés
  - o aux opérations du cycle d'exploitation qui constituent l'actif circulant (stocks, créances clients et comptes rattachés...) et le passif circulant d'exploitation (dettes fournisseurs et comptes rattachés, dettes fiscales et sociales) ;
  - aux opérations peu fréquentes et non récurrentes, lesquels représentent l'actif circulant hors activité ordinaire (créances sur cessions d'immobilisations et autres créances HAO) et le passif circulant hors activité ordinaire (fournisseurs d'investissement et autres fournisseurs HAO);
- de déterminer l'équilibre financier en comparant la trésorerie actif et la trésorerie passif : il s'agit des disponibilités actif (banques, CCP, caisse...) et des dettes financières à court terme (passif) auprès des banques, établissements financiers, crédits d'escompte et de trésorerie;
- d'appréhender la correction des différences de change en fin d'exercice des créances et des dettes en monnaie étrangères.



#### **II.1.2. INNOVATIONS MAJEURES ET IMPLICATION FINANCIERES**

## II.1.2.1. LES COMPTE DE L'ACTIF

RUBRIQUES	SYSCOA/SYSCOHADA	SYSCOHADA REVISE	INNOVATIONS	COMMENTAIRES
		ACTIF IMMOBILISE		
CHARGES IMMOBILISEES	Les charges immobilisées (compte 20) sont des charges à caractère général ayant une incidence sur le résultat de l'entreprise. Elles sont non répétitives et peuvent engendrer soit des économies, soit des gains sur les exercices ultérieurs.  Les charges immobilisées constituent des actifs fictifs. Elles figurent à l'actif du bilan et comprennent:  •les frais d'établissement : ce sont des dépenses engagées à la constitution de l'entreprise (honoraires, droits d'enregistrement, frais de formalités légales, frais de prospection, frais de publicité et de lancement) ou dans le cadre d'opérations tendant à maintenir ou à promouvoir le développement de l'entreprise (augmentation du capital, restructuration);  •les charges à répartir sur plusieurs exercices : ce sont des charges engagées au cours d'un exercice, mais qui concernent également les exercices suivants :  •soit parce qu'elles se rapportent à une production déterminée à venir pour laquelle les chances de succès commercial et de rentabilité économique sont démontrées;  •soit parce qu'elles ont été engendrées :  •par l'émission d'un emprunt (frais d'émission d'emprunts) et peuvent être réparties sur la durée de l'emprunt,  •ou par l'acquisition d'une immobilisation ;  •les primes de remboursement des obligations qui se rapportent à des emprunts obligataires à primes.	CE COMPTE N'EXISTE PLUS	IL A ETE SUPPRIME	Note: Ce compte a été supprimé pour permettre de présenter un bilan réellement représentatif du patrimoine de l'entité et un résultat comptable reflétant le fruit des activités de la période écoulée.  Traitement: le stock de charges immobilisées restant doit être transféré dans un compte d'attente « 475 compte transitoire ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA »  Ce compte est repris sur l'exercice ou étalé sur la période restant à amortir sans dépasser 5 ans dans les comptes charges par nature.

IMMOBILISATION:	5
INCORPORFILES	

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 comprennent:

211 : FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

212: BREVETS, LICENCES, CONCESSIONS ET DROITS

**SIMILAIRES** 

213 : LOGICIFLS 214: MARQUES

215: FONDS COMMERCIAL

216: DROIT AU BAIL

217: INVESTISSEMENTS DE CRÉATION

218: AUTRES DROITS ET VALEURS INCORPORELS

219: IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS

immobilisations Les incorporelles sont des actifs non monétaires identifiables sans substance physique, contrôlés par l'entité qui a le pouvoir d'obtenir des avantages économiques futurs et peut restreindre l'accès des

tiers à ces avantages. Un actif est identifiable s'il

est séparable, c'est-à-

dire qu'il peut être séparé de l'entité et être vendu. transféré. concédé par licence, loué ou échangé, soit de façon individuelle, soit dans le cadre d'un contrat, avec un actif ou

un passif liés; ou

résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient non cessibles ou séparables de l'entité d'autres droits et

obligations. Une entité contrôle ses si avantages ces connaissances sont protégées

par des droits légaux. Les avantages économiques

futurs résultent des produits

Ce compte a été aménagé et voici les innovations:

\*Le compte 211"FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT a été modifié en "FRAIS DE **DEVELOPPEMENT"** 

\*Le compte 212 "BREVETS, LICENCES, CONCESSIONS ΕT DROITS SIMILAIRES "a été détaillé comme suit avec la création de nouveaux sous comptes:

2121 **Brevets** 2122 Licences 2123 Concessions de service public 2128 Autres concessions et droits similaires

Le compte 213 "LOGICIELS ET SITES INTERNET" été modifié et détaillé avec la création de nouveaux sous comptes: 2131Logiciels

\*Pour le compte 211

Les dépenses résultant du développement ne sont immobilisées que si et seulement si l'entité remplit les 6 critères suivants :

- 1. Faisabilité technique démontrée
- 2. Intention de produire et de commercialiser
- 3. Capacité de produire et de commercialiser
- 4. Existence d'un marché potentiel
- 5. Ressources suffisantes pour terminer le projet
- 6. Capacité d'évaluation fiable des dépenses
- \*Les autres comptes ont été modifiés et détaillés pour une comptabilisation des opérations liées à ces détails.

# IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les immobilisations corporelles représentent les biens physiques destinés à rester durablement dans l'entreprise.

L'entreprise dresse à la clôture de l'exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations.

Elles comprennent:

Terrains Bâtiments

Installation et agencements

Matériel

Matériel de transport

Les immobilisations corporelles représentent les biens physiques destinés à rester durablement dans l'entreprise. L'entreprise dresse à la clôture de l'exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations.

Elles comprennent:

Terrains dont placement en net

Bâtiments dont placement en net

Installation et agencements Matériel mobilier et actifs biologiques Matériel de transport \*Le contenu de certains postes a changé :

-Terrains dont placement en net: Ce compte enregistre le montant des opérations ayant trait aux apports effectués par les associés ou à l'acquisition et à la création par l'entité de bâtiments, installations et agencements, de même que leur cession, disparition et mise au rebut.

# - Bâtiments dont placement en net

Ce compte enregistre le montant des opérations ayant trait aux apports effectués par les associés ou à l'acquisition et à la création par l'entité de bâtiments, installations et agencements, de même que leur cession, disparition et mise au rebut.

# - Matériel mobilier et actifs biologiques

Le matériel est constitué par l'ensemble des objets et instruments avec (et ou par) lesquels :

-sont extraits, transformés ou façonnés les matières ou fournitures ; \*La comptabilisation a changé : Les biens sont comptabilisés:

 -enregistrement des frais accessoires aux terrair aux constructions, aux titres de placement, dans le compte d'immobilisation corresponda non plus en charges immobilisées.

Cette évolution permet une lecture directe à par du bilan du coût réel d'entrée des actifs immobili \*L'évaluation des biens tient compte maintena tous les couts directs et indirects liés à l'immobilisation:

\*droit de douane, cout de démantelement

\*La pratique de l'approche par composante pour l'amortissement des immobili sations:

En effet, elle découle des principes de la norme IAS 16 consacrée aux immobilisations corporelles.

Cette norme préconise notamment une approche par composants,

c'est-à-dire un fractionnement des actifs amortissables, en raison d'une non-identité des durées d'utilisation.

			- sont fournis les services qui sont l'objet même de la profession exercée.  Le mobilier est constitué de meubles et objets utilisés sur une période supérieure à un an dans l'entreprise, comme les tables, les chaises, les classeurs.  L'actif biologique est constitué d'animaux vivants, de plantes vivantes et secondairement, des améliorations foncières, de l'autoconsommation prélevée, de certains contrats ou partenariats spécifiques  *Les sous comptes ajoutés ou réamenagés figurant dans l'annexe II: plan des comptes comparé	
Avances et acomptes versés sur immobilisations	Sommes versées par l'entreprise à des tiers pour des commandes en cours d'immobilisations. Le solde de ce compte représente la créance de l'entreprise sur ses fournisseurs d'immobilisations.	Sommes versées par l'entité à des tiers pour des commandes en cours d'immobilisations. Le solde de ce compte représente la créance de l'entité sur ses fournisseurs d'immobilisations.	RAS	RAS

Immobilisations financières	Elles regroupent:  * Les titres de participation qui sont constitués par les droits dans le capital d'autres entreprises, matérialisés ou non par des titres, afin de créer un lien durable avec celles-ci et de contribuer à l'activité et au développement de la société détentrice.  * Les autres immobilisations financières comprennent :  • les titres autres que les titres de participation, que l'entreprise n'a ni l'intention, ni la possibilité de revendre dans un bref délai;  • les prêts nés en vertu de dispositions contractuelles  • les créances non commerciales assimilées à des prêts (dépôts et cautionnements).	Elles regroupent:  *Les titres de participation qui sont constitués par les droits dans le capital d'autres entités, matérialisés ou non par des titres, afin de créer un lien durable avec celles-ci et de contribuer à l'activité et au développement de la société détentrice.  * Les autres immobilisations financières comprennent:  • les titres autres que les titres de participation, que l'entité n'a ni l'intention, ni la possibilité de revendre dans un bref délai;  • les prêts nés en vertu de dispositions contractuelles;  • les créances non commerciales assimilées à des prêts (dépôts et cautionnements).	*Les sous comptes ajoutés ou réaménagés figurant dans l'annexe II: plan des comptes comparé	RAS
ACTIF CIRCULANT	Il regroupe:  *Actif circulant HAO  *Stocks (Marchandises, Matières premières et autres approvisionnements, en-cours, Produits fabriqués)  *Créances et emplois assimilés (Fournisseurs, avance versées, Clients, Autres créances)	Il regroupe: *Actif circulant HAO *Stocks et encours *Créances et emplois assimilés	IL A ETE MODIFIE  * Le détail des stocks par rubriques n'apparait plus sur les états financiers mais dans les notes annexes  *Ajout des stocks d'actifs biologiques NB: Les sous comptes ajoutés ou réaménagés figurant dans l'annexe II: plan des comptes comparé	La présentation a été simplifiée et les actifs biologiques sont pris en compte vu qu'ils apparaissent dans les immobilisations
TRESORERIE-ACTIF	Il regroupe:  *Titre de placement  *Valeur à encaisser  *Banques, Chèques postaux, caisse	Il regroupe:  *Titre de placement  *Valeur à encaisser  *Banques, Chèques postaux, caisse	IL A ETE MOFIFIE  *Ajouts de nouveaux comptes  * Apparition de compte 55 INSTRUMENTS DE MONNAIE ELECTRONIQUE	Le nouveau référentiel a tenu compte de l'évolution de la vie financière de l'entité.

			NB: Les sous comptes ajoutés ou réaménagés figurant dans l'annexe II: plan des comptes comparé	
Ecarts de conversion-Actif (perte probable de change)	Ce compte enregistre l'amoindrissement de la valeur des titres et valeurs liquides, des avoirs en banque, et autres éléments financiers résultant de causes précises quant à leur nature, mais dont les effets ne sont pas jugés irréversibles ainsi que les reprises de charges provisionnées s'y rapportant.  Il enregistre également les provisions de caractère financier pour risques à moins d'un an.	Ce compte enregistre I'amoindrissement de Ia valeur des titres et valeurs Iiquides, des avoirs en banque, et autres éléments financiers résultant de causes précises quant à leur nature, mais dont les effets ne sont pas jugés irréversibles ainsi que les reprises de charges provisionnées s'y rapportant.  Il enregistre également les provisions de caractère financier pour risques à moins d'un an.	IL A ETE MODIFIE Le compte "599 RISQUES PROVISIONNÉS À CARACTÈRE FINANCIER" a été modifié en "599 PROVISIONS POUR RISQUE A COURT TERME A CARACTERE FINANCIER"	RAS

## II.1.2.2. LES COMPTE DU PASSIF

RUBRIQUES	SYSCOA/SYSCOHADA	SYSCOHADA REVISE	INNOVATIONS	COMMENTAIRES
CAPITAUX PROPRES ET	CLASSE 1 : COMPTES DE	CLASSE 1 : COMPTES DE	IL A ETE MODIFIE	Des libellés ont changé pour
RESSOURCES	RESSOURCES DURABLES	RESSOURCES DURABLES	* "Actionnaire capital non	plus de conformité avec le
ASSIMILEES	Les comptes de la classe 1	Les comptes de la classe 1	appelé "a été modifié en	droit comptable et mieux
	enregistrent les ressources de	enregistrent les ressources de	"Apporteurs capital souscrit,	refléter le résultat de l'entité.
	financement mises à la disposition	financement mises à la disposition	non appelé"	
	de l'entreprise de façon durable	de l'entité de façon durable et	* "Provision réglementée et	
	et permanente par les associés et	permanente par les associés et les	fonds assimilés" a été	
	les tiers. Ces comptes regroupent	tiers.	change en "Provision pour	
	:	Ces comptes regroupent :	risques et charges"	
	•les capitaux propres	•les capitaux propres	* Suppression de la Marge	
	correspondant à la somme	correspondant à la somme	Brute sur matières	
	algébrique des rubriques	algébrique des rubriques suivantes :	* Changement de la Marge	
	suivantes : •capital,	•capital,	brute sur marchandises en	
	•réserves,	• réserves,	Marge Commerciale	
	•report à nouveau (débiteur ou	• report à nouveau (débiteur ou	* Création de sous comptes	
	créditeur),	créditeur),	de résultat	
	•résultat net de l'exercice,	• résultat net de l'exercice,	NB: Les sous comptes	
	•subventions d'investissement,	•subventions d'investissement,	ajoutés ou réaménagés	
	•provisions réglementées et fonds	• provisions réglementées et fonds	figurant dans l'annexe III:	
	assimilés ;	assimilés ;	plan des comptes comparé	
	•les emprunts et dettes assimilées	• les emprunts et dettes assimilées ;		
	•les dettes de crédit-bail et	• les dettes de location acquisition;		
	contrats assimilés ;	• les dettes liées à des		
	•les dettes liées à des	participations et les comptes de		
	participations et les comptes de	liaison des établissements et		
	liaison des établissements et	sociétés en participation ;		
	sociétés en participation ;	• les provisions pour risques et		
	•les provisions financières pour	charges.		

	risques et charges.			
DETTES FINANCIERES ET	Elles regroupent:	Elles regroupent:	IL A ETE MOFIFIE	Le nouveau reférentiel a tenu
RESSOURCES	*Emprunt	* Emprunt et Dettes financières	*"Emprunt" a été changé en	compte de l'évolution de la vie
ASSIMILEES	*Dettes de crédit-bail et	diverses	"Emprunt et Dettes	financière de l'entité.
	contrats assimilés	* Dettes de location acquisition	financières diverses	
	*Dettes financières diverses	*Dettes financières diverses	* "Dettes de crédit-bail et	
	*Provisions financières pour	*Provisions financières pour	contrats assimilés" en	
	risques et charges	risques et charges	"Dettes de location	
	Dont HAO	Dont HAO	acquisition"	
			NB: Les sous comptes	
			ajoutés ou réaménagés	
			figurant dans l'annexe III:	
			plan des comptes comparé	
	Il regroupe:	Il regroupe:	IL A ETE MODIFIE	RAS
	*Dettes circulantes et	* Dettes circulantes H.A.O.	* "Dettes circulantes et	TAS
	ressources assimilées H.A.O.	*Clients, avances reçues	ressources assimilées	
	*Clients, avances reçues	*Fournisseurs d'exploitation	H.A.O." a été change en	
	*Fournisseurs d'exploitation	*Dettes fiscales	"Dettes circulantes	
	*Dettes fiscales	*Dettes riscales	H.A.O."	
	*Dettes riscales	*Autres dettes	*Risques provisionnées	
	*Autres dettes		En "Dépréciations et	
		* Dépréciations et Provisions	Provisions pour risques à	
PASSIF CIRCULANT	*Risques provisionnées	pour risques à court terme	court terme	
PASSIF CIRCULAINI	Urograupa	Uragraupa	IL A ETE MODIFIE	RAS
	Il regroupe:	Il regroupe: *Banques, crédits d'escompte	*"Banques, crédits de	IND
	*Banques, crédits d'escompte	' '	trésorerie" et "Banques,	
	*Banques, crédits de trésorerie	* Banques, établissements	découverts " ont été	
	*Banques, découverts	financiers et crédits de		
TRESORERIE-PASSIF		trésorerie	modifiés en " Banques,	

Ecarts de conversion- Passif	Ce compte enregistre I'amoindrissement de la valeur des titres et valeurs liquides, des avoirs en banque, et autres	Ce compte enregistre I'amoindrissement de la valeur des titres et valeurs liquides, des avoirs en banque,	établissements financiers et crédits de trésorerie" IL A ETE MODIFIE Le compte "599 RISQUES PROVISIONNÉS À CARACTÈRE FINANCIER" a été modifié en	RAS
	éléments financiers résultant de causes précises quant à leur nature, mais donT les effets ne sont pas jugés irréversibles ainsi que les reprises de charges provisionnées s'y rapportant.  Il enregistre également les provisions de caractère financier pour risques à moins d'un an.	et autres éléments financiers résultant de causes précises quant à leur nature, mais dont les effets ne sont pas jugés irréversibles ainsi que les reprises de charges provisionnées s'y rapportant. Il enregistre également les provisions de caractère financier pour risques à moins d'un an.	"599 PROVISIONS POUR RISQUE A COURT TERME A CARACTERE FINANCIER"	

#### A RETENIR:

Dans le nouveau bilan les principaux changements sont les suivants :

#### Globalement

- ➤ Le bilan peut être présenté en une seule page en paysage soit en deux pages en portrait ;
- Une colonne « Note » a été ajoutée pour indiquer la référence de la note qui détaille la rubrique concernée.

#### **♣** Au niveau de l'Actif

- Les « Charges immobilisées » qui comprenaient les Frais d'établissements et charges à repartir Primes de remboursement des obligations ont été supprimées ;
- Les « Frais de recherche et de développement » ont été modifiés en « Frais de développement prospection »;
- Les « Terrains » et les « Bâtiments » ont été modifiés respectivement en « Terrains dont placement en Net » et « Bâtiments dont placement en Net » ;
- Les « Stocks » ont été modifiés en « Stocks et encours » et ne sont plus détaillés.

## **4** Au niveau du Passif

- Le compte « Actionnaire capital non appelé » a été modifié en « Apporteurs capital non appelé » ;
- ➤ Le compte « Provision réglementée et fonds assimilés » ont été modifiés en « Provision pour risques et charges » ;
- ➤ Les « Emprunt » et les « Dettes de crédit-bail et contrats assimilés » ont été modifiés respectivement en « Emprunt et Dettes financières diverses » et « Dettes de location acquisition » ;
- Les « Dettes circulantes et ressources assimilées H.A.O. » ont été modifiés en « Dettes circulantes H.A.O. » ;
- Les « Risques provisionnées » ont été modifiés en « Provisions pour risques à court terme » ;
- Les « Banques, crédits de trésorerie » ont été modifiés en « Banques, établissements financiers et crédits de trésorerie ».

#### **II.1.3. CAS D'ILLUSTRATION**

					BILAN	 I					
Dési	gnation entité : TRANSFASO SA									Exercice clos le 3	31-12-N
Num	éro d'identification : GB 567 TE									Durée (en mois)	12
DEE	REF ACTIF	Note	EXERCICE au 31/12/ N		EXERCICE AU 31/12/N-1	REF	PASSIF	Note	EXERCICE AU 31/12/N	EXERCICE AU 31/12/N-1	
KLI			BRUT	AMORT et DEPREC	NET	NET	KEI	rassir	Tiote	NET	NET
AD	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	3	4 650 000	-	4 650 000	2 650 000	CA	Capital	13	400 000 000	100 000 000
AF	Brevets, licences, logiciels et droits similaires		3 050 000		3 050 000	1 050 000	СВ	Apporteurs capital non appelé (-)	13	- 100 000 000	
AG	Fonds commercial et droit au bail		1 600 000		1 600 000	1 600 000	CD	Ecarts de réévaluation	3e	3 500 000	
AI	IMMOBILISATIONS CORPORELLES	3	1 012 410 344	321 157 361	691 252 983	203 544 627	CE	Réserves indisponibles	14	20 000 000	20 000 000
AJ	Terrains (1) dont Placement		38 673 950		38 673 950	35 173 950	CF	Report à nouveau (+ ou -)	14	76 069 991	47 450 317
AK	Bâtiments (1) dont Placement		741 411 100	160 048 641	581 362 459	136 097 141	CG	Résultat net de l'exercice (bénéfice + ou perte -)		215 389 710	118 619 674
AL	Aménagements, agencements et installations		73 328 267	71 328 267	2 000 000	-	CH	Subventions d'investissement	15	2 000 000	
AM	Matériel, mobilier et actifs biologiques		82 947 027	35 540 453	47 406 574	32 086 036	CJ	Provisions réglementées 15		40 000 000	
AN	Matériel de transport		76 050 000	54 240 000	21 810 000	187 500	CP	TOTAL CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES		656 959 701	286 069 991
AP	AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS	3	20 000 000		20 000 000		DA	Emprunts et dettes financières diverses	16	94 699 075	2 200 000
AQ	IMMOBILISATIONS FINANCIERES	4	4 419 790	-	4 419 790	4 548 658	DC	Provisions pour risques et charges	16	62 116 366	54 864 697
AS	Autres immobilisations financières		4 419 790		4 419 790	4 548 658	DD	TOTAL DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES		156 815 441	57 064 697
AZ	TOTAL ACTIF IMMOBILISE		1 041 480 134	321 157 361	720 322 773	210 743 285	DF	TOTAL RESSOURCES STABLES		813 775 142	343 134 688
BA	ACTIF CIRCULANT HAO	5	2 140 000		2 140 000	380 000	DH	Dettes circulantes HAO	5	156 649 942	399 942
BB	STOCKS ET ENCOURS	6	18 560 138		18 560 138	15 868 433	DI	Clients, avances reçues	7		
BG	CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES		206 981 960	31 677 520	175 304 440	144 512 218	DJ	Fournisseurs d'exploitation	17	38 210 222	55 894 206
BH	Fournisseurs avances versées	17	857 612		857 612	700 000	DK	Dettes fiscales et sociales	18	42 668 247	36 010 298
BI	Clients	7	167 938 821	31 677 520	136 261 301	140 683 833	DM	Autres dettes	19	620 000	10 648 959
BJ	Autres créances	8	38 185 527		38 185 527	3 128 385	DN	Provisions pour risques a court terme	19		
BK	TOTAL ACTIF CIRCULANT		227 682 098	31 677 520	196 004 578	160 760 651	DP	TOTAL PASSIF CIRCULANT		238 148 411	102 953 405
BS	Banques, chèques postaux, caisse et assimilés	11	123 097 127		123 097 127	74 584 157	DR	Banques, établissements financiers et crédits de trésorerie			
BT	TOTAL TRESORERIE ACTIF		123 097 127	-	123 097 127	74 584 157	DT	TOTAL TRESORERIE PASSIF		-	-
BU	Ecart de conversion-Actif	12	15 000 000		15 000 000		DV	Ecart de conversion-Passif	12	2 500 925	
BZ	TOTAL GENERAL		1 407 259 359	352 834 881	1 054 424 478	446 088 093	DZ	TOTAL GENERAL		1 054 424 478	446 088 093

#### **II.2. LE COMPTE DE RESULTAT**

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

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

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

## **II.2.1. PRESENTATION COMPTE DE RESULTAT**

## II.2.1.1. NOUVEAU MODELE DU COMPTE DE RESULTAT

## **MODELE DE COMPTE DE RESULTAT**

Désignation entité :	Exercice clos le :
Numéro d'identification :	Durée (en mois)

## **COMPTE DE RESULTAT AU 31 DECEMBRE N**

				EXERCICE AU	EXERCICE AU
REF	LIBELLES		NOTE	31/12/N	31/12/N-1
				NET	NET
TA	Ventes de marchandises A	+	21		
RA	Achats de marchandises	-	22		
RB	Variation de stocks de marchandises	-/+	6		
XA	MARGE COMMERCIALE (Somme TA à RB)				
ТВ	Ventes de produits fabriqués B	+	21		
TC	Travaux, services vendus C	+	21		
TD	Produits accessoires D	+	21		
XB	CHIFFRE D'AFFAIRES (A + B + C + D)				
TE	Production stockée (ou déstockage)	-/+	6		
TF	Production immobilisée		21		
TG	Subventions d'exploitation		21		
TH	Autres produits	+	21		
TI	Transferts de charges d'exploitation	+	12		
RC	Achats de matières premières et fournitures liées	-	22		
RD	Variation de stocks de matières premières et fournitures liées	-/+	6		
RE	Autres achats	-	22		
RF	Variation de stocks d'autres approvisionnements	-/+	6		
RG	Transports	-	23		
RH	Services extérieurs	-	24		
RI	Impôts et taxes	-	25		
RJ	Autres charges	-	26		
XC	VALEUR AJOUTEE (XB +RA+RB) + (somme				
RK	TE à RJ) Charges de personnel	_	27		
XD	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (XC+RK)	-	28		
TJ	Reprises d'amortissements, provisions et dépréciations	+	28		
RL	Dotations aux amortissements, aux provisions et dépréciations	T	3C&28		
XE	RESULTAT D'EXPLOITATION (XD+TJ+ RL)	-	30020		
TK	Revenus financiers et assimilés	+	29		
TL		+	28		
TM	Reprises de provisions et dépréciations financières  Transferts de charges financières		12		
	•	+			
RM	Frais financiers et charges assimilées	-	29		
RN XF	Dotations aux provisions et aux dépréciations financières  RESULTAT FINANCIER (somme TK à RN)	-	3C&28		
	RESULTAT FINANCIER (SOMME TR 3 RN)  RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (XE+XF)				
XG	` '	+	20		
TN	Produits des cessions d'immobilisations	+	3D		
TO	Autres Produits HAO	+	30		
RO	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	+-	3D		
RP	Autres Charges HAO	-	30		
XH	RESULTAT HORS ACTIVITES ORDINAIRES (somme TN à RP)				
RQ	Participation des travailleurs	-	30		
RS	Impôts sur le résultat	-			
ΧI	RESULTAT NET (XG+XH+RQ+RS)				

#### II.2.1.2. DEFINITION DES RUBRIQUES DU COMPTE DE RESULTAT

#### A. LES CHARGES

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

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

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

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

Les charges sont distinguées, selon leur nature

- en charge des Activités Ordinaires :
- en charge d'exploitation ;
- en charges financières ;
- ou en charge Hors Activité Ordinaires.

#### **B. LES PRODUITS**

Ce sont les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :

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

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

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

Les produits sont distingués, selon leur nature, en produits Activités Ordinaires, produits Financiers et en produits Hors Activités Ordinaires.

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

#### C. LE RESULTAT NET DE L'EXERCICE

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

#### **II.2.2. INNOVATIONS MAJEURES ET IMPLICATIONS FINANCIERES**

RUBRIQUES	SYSCOA/SYSCOHADA	SYSCOHADA REVISE	INNOVATIONS	COMMENTAIRES
PRODUITS	Ils regroupent:  • EXPLOITATION  Ventes de marchandises  Ventes de produits fabriqués  Travaux, services vendus  Production stockée (ou déstockage)  Production immobilisée  Subvention d'exploitation  Autres Produits  Reprises de provision  Transferts de charges  • FINANCIER  Revenus financiers  Gains de change  Reprises de provisions  Transferts de charges  • HAO  Produits des cessions d'immobilisations  Produits H.A.O.  Reprises H.A.O.  Transferts des charges	• EXPLOITATION  Ventes de marchandises  Ventes de produits fabriqués  Travaux, services vendus  Production stockée (ou déstockage)  Production immobilisée  Subvention d'exploitation  Autres Produits  Reprises d'amortissements et  aux provisions et  dépréciations  Transferts de charges d'exploitation  • FINANCIER  Revenus financiers et assimilés  Reprises de provisions et  dépréciations financières  Transferts de charges financières  • HAO  Produits des cessions  d'immobilisations  Produits H.A.O.  Reprises H.A.O.  Transferts des charges	IL A ETE MODIFIE  * "Transferts de charges  "a été modifié en  "Transferts de charges d'exploitation" et  "Transferts de charges financières"  * "Revenus financiers " et "Gains de change" ont été changé en "Revenus financiers et assimilés"  * "Reprises de provisions  "a été modifié en "Reprises d'amortissements et aux provisions et dépréciations" et Reprises de provisions et dépréciations financières  * Création de sous comptes  NB: Les sous comptes ajoutés ou réamenagés figurant dans l'annexe II: plan des comptes comparé	Le nouveau référentiel n'a pas fait la distinction entre les activités d'exploitation et financier pour une simplification de la formation du résultat net.

CHARGES	EXPLOITATION	EXPLOITATION	IL A ETE MODIFIE	Le nouveau référentiel n'a pas
	Achats de marchandises	Achats de marchandises	* Simplification des	fait la distinction entre les
	Variations de stocks	Achats de matières premières et	variations de stocks	activités d'exploitation et
	(-ou +)	fournitures liées	*Implication des charges de	financier pour une
	Achats de matières premières et	Variation de stocks de matières	personnel dont les détails	simplification de la formation
	fournitures liées	premières et fournitures liées +/-	apparaissent dans les notes	du résultat net.
	Variations de stocks	Autres achats	annexes	
	(+ou -)	Variations de stocks et autres	* "Frais financiers	
	Autres achats	d'approvisionnements -/+	" et "Pertes de change" ont	
	Variation de stocks	Transports	<b>été changé en "</b> Frais	
	(+ou -)	Services extérieurs	financiers et assimilés"	
	Transports	Impôts et taxes	* "Dotations aux	
	Services extérieurs	Autres charges	amortissements et aux	
	Impôts et taxes	Charges de personnel	provisions	
	Autres charges	Dotations aux amortissements,	"a été modifié en	
	Charges de personnel	provisions et dépréciations	"Dotations aux	
	Dont personnel//	<ul> <li>FINANCIER</li> </ul>	amortissements, provisions	
	Dotations aux amortissements et	Frais financiers et charges	et dépréciations	
	aux provisions	assimilées	" et "Dotation aux provisions	
	<ul> <li>FINANCIER</li> </ul>	Dotation aux provisions et aux	et aux dépréciations	
	Frais financiers	dépréciations financières	financières"	
	Pertes de change	HAO		
	Dotation aux amortissements et	Valeurs Comptables des Cessions	* Création de sous comptes	
	aux provisions	d'immobilisations		
	• HAO	Autres Charges H.A.O.	NB: Les sous comptes	
	Valeurs Comptables des Cessions	<ul> <li>Participation des</li> </ul>	ajoutés ou réaménagés	
	d'immobilisations	travailleurs	figurant dans l'annexe II:	
	Charges H.A.O.	Participation des travailleurs	plan des comptes comparé	
	Dotations H.A.O.	Impôts sur le résultat		
	• Participation des			
	travailleurs			
	Participation des travailleurs			
	Impôts sur le résultat			

	T	ı		T .
	Ils comprennent:	Ils comprennent:	IL A ETE MODIFIE	La Marge brute donnait une
	Marge brute sur marchandises	Marge Commerciale	* Suppression de la Marge	mauvaise lisibilité de la Marge
	Marge brute sur matières	Valeur ajoutée	Brute sur matières	commerciale et était non
	Valeur ajoutée	Excédent Brut d'Exploitation	* Changement de la Marge	conforme à la pratique
	Excédent Brut d'Exploitation	Résultat Exploitation	brute sur marchandises en	internationale et à l'acte
	Résultat Exploitation	Résultat Financier	Marge Commerciale	uniforme.
	Résultat Financier	Résultat des Activités Ordinaires		La « marge brute sur
	Résultat des Activités Ordinaires	Résultat Hors Activités Ordinaires		marchandises « est devenu
	Résultat Hors Activités Ordinaires	Résultat Net		« Marge commerciale « qui
	Résultat Net			est un « Indicateur essentiel
				de l'activité des entités
				commerciales pour leur
				gestion. Différence entre le
				prix de vente d'une
				marchandise et le coût d'achat
				correspondant à cette
				marchandise vendue. »
LES SOLDES				Vous remarquerez que son
INTERMEDIAIRES DE				positionnement changé.
GESTION				

#### A RETENIR:

Dans le nouveau compte de résultat les principaux changements sont les suivants :

- Globalement
- > Le compte de résultat est présenté en une seule page en paysage ;
- > Une colonne « Note » a été ajoutée pour indiquer la référence de la note qui détaille la rubrique concernée.
- > Suppression de la « Marge brute sur matières ;
- > Suppression des totaux par produits et charges ;
- > Changement de libellés de plusieurs comptes ;
- > Changement de positionnement des rubriques.

### **II.2.3: CAS D'ILLUSTRATION**

	COMPTE DE RESUL	TAT			
Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA				Exercice clos le	2 31-12-N
Num	éro d'identification : GB 567 TE		Durée (en mois) 12		
REF	LIBELLES		NOTE	EXERCICE AU 31/12/N	EXERCICE AU 31/12/N-1
				NET	NET
TA	Ventes de marchandises A	+	21	110 000 000	-
RA	Achats de marchandises	-	22	- 75 000 000	-
RB	Variation de stocks de marchandises	-/+	6	5 000 000	-
XA	MARGE COMMERCIALE (Somme TA à RB)			40 000 000	-
TB	Ventes de produits fabriqués B	+	21	1 918 144 745	1 857 424 110
TC	Travaux, services vendus C	+	21	12 672 000	12 804 000
TD	Produits accessoires D	+	21	1 130 000	1 598 780
XB	CHIFFRE D'AFFAIRES (A + B + C + D)			2 041 946 745	1 871 826 890
TF	Production immobilisée	+	21	4 500 000	-
TH	Autres produits	+	21	3 436 978	11 486 537
TI	Transferts de charges d'exploitation	+	12	3 233 550	5 817 880
RC	Achats de matières premières et fournitures liées	-	22	- 928 303 692	- 954 585 472
RD	Variation de stocks de matières premières et fournitures liées	-/+	6	106 416	- 2 830 600
RE	Autres achats	-	22	- 158 266 959	- 161 120 517
RF	Variation de stocks d'autres approvisionnements	-1+	6	- 2 414 711	1 884 647
RG	Transports	-	23	- 329 146 672	- 329 073 556
RH	Services extérieurs	-	24	- 72 599 329	- 60 787 379
RI	Impôts et taxes	-	25	- 3 135 200	- 110 000
RJ	Autres charges	-	26	- 4 263 929	- 67 670
XC	VALEUR AJOUTEE (XB +RA+RB) + (somme TE à RJ)			485 093 197	382 440 760
RK	Charges de personnel	-	27	- 218 217 093	- 208 852 251
XD	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (XC+RK)			266 876 104	173 588 509
RL	Dotations aux amortissements aux provisions et dépréciations	-	3C&28	- 26 511 313	- 31 615 755
XE	RESULTAT D'EXPLOITATION (XD+TJ+ RL)			240 364 791	141 972 754
TK	Revenus financiers et assimilés	+	29	7 500 000	-
RM	Frais financiers et charges assimilés	-	29	- 3 500 000	-
XF	RESULTAT FINANCIER (somme TK à RN)			4 000 000	-
XG	RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (XE+XF)			244 364 791	141 972 754
TN	Produits des cessions d'immobilisations	+	3D	127 119	350 000
TO	Autres Produits HAO	+	30	2 000 000	-
RO	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	-	3D	-	- 291 667
XH	RESULTAT HORS ACTIVITES ORDINAIRES (somme TN à RP)			2 127 119	58 333
RS	Impôts sur le résultat	-		- 31 102 200	- 23 411 413
XI	RESULTAT NET (XG+XH+RQ+RS)			215 389 710	118 619 674

### II.3. LE TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE

### II.3.1. PRESENTATION DU TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE

Désignation entité :	Exercice clos le :
Numéro d'identification :	Durée (en mois)

#### **TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE**

REF	LIBELLES		Note	EXERCICE N	EXERCICE N-1
ZA	Trésorerie nette au 1er janvier (Trésorerie actif N-1 - Trésorerie passif N-1)	А			
	Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles				
FA	Capacité d'Autofinancement Globale (CAFG)				
FB	- Actif circulant HAO (1)				
FC	- Variation des stocks				
FD	- Variation des créances				
FE	+ Variation du passif circulant (1)				
	Variation du BF lié aux activités opérationnelles (FB+FC+FD+FE) :				
ZB	Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	В			
	(somme FA à FE) Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements				
FF	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations incorporelles				
FG	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations corporelles				
FH	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations financières				
FI	+ Encaissements liés aux cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles				
FJ	+ Encaissements liés aux cessions d'immobilisations financières				
zc	Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement				
	(somme FF à FJ)	С			
	Flux de trésorerie provenant du financement par les capitaux propres				
FK	+ Augmentations de capital par apports nouveaux				
FL	+ Subventions d'investissement reçues				
FM	- Prélèvements sur le capital				
FN	- Dividendes versés				
ZD	Flux de trésorerie provenant des capitaux propres (somme FK à FN)	D			
	Trésorerie provenant du financement par les capitaux étrangers				
FO	+ Emprunts				
FP	+ Autres dettes financières				
FQ	- Remboursements des emprunts et autres dettes financières				
ZE	Flux de trésorerie provenant des capitaux étrangers (somme FO à FQ)	E			
ZF	Flux de trésorerie provenant des activités de financement (D+E)	F			
ZG	VARIATION DE LA TRÉSORERIE NETTE DE LA PÉRIODE (B+C+F)	G			
ZH	Trésorerie nette au 31 Décembre (G+A) Contrôle : Trésorerie actif N - Trésorerie passif N =	н			

# II.3.2. INNOVATIONS MAJEURES ET IMPLICATIONS FINANCIERES A. OBJECTIF DU TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE

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

#### **B. COMPOSANTES DES FLUX DE TRESORERIE**

La structure du tableau de flux de trésorerie repose sur un découpage de la vie de l'entité en trois grandes fonctions, celles-ci correspondant d'ailleurs aux principaux volets de sa politique financière.

#### a) Flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles

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

Exemples de flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :

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

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

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

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

#### b) Flux de trésorerie liés aux activités d'investissement

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

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

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

#### c) Flux de trésorerie liés aux activités de financement

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

Exemples de flux de trésorerie issus des activités de financement :

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

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

#### d) Définition de la trésorerie et des équivalents de trésorerie

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

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

#### **II.3.3: CAS D'ILLUSTRATION**

	TABLEAU DES FLUX DE TRESORER	IE			
Désig	nation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA		Exercice clos le 31-12-N		
Numé	ro d'identification : GB 567 TE		Durée (en moi	s) 12	
REF	LIBELLES		EXERCICE N	EXERCICE N-1	
ZA	Trésorerie nette au ler janvier (Trésorerie actif N-1 - Trésorerie passif N-1	A	LALICICE	33 595 404	
	Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles				
FA	Capacité d'Autofinancement Globale (CAFG)			150 177 096	
FB	- Variations de l'actif circulant HAO			130 217 030	
FC	- Variation des stocks			945 953	
FD	- Variation des créances et emplois assimilés			- 25 371 738	
FE	- Variation du passif circulant			- 27 602 541	
	Variation du BFG lié aux opérations opérationnelles (FB+FC+FD+FE): 71 538 921 / 52 028 326			27 002312	
ZB	Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles (somme FA à FE)	В		98 148 770	
	Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements				
FF	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations incorporelles			-	
FG	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations corporelles			- 17 971 503	
FH	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations financières			- 958 379	
FI	+ Encaissements liés aux cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles			590 000	
FJ	+ Encaissements liés aux cessions d'immobilisations financières			1 179 865	
ZC	Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement (somme FE à FJ)	C		- 17 160 017	
	Flux de trésorerie provenant du financement par les capitaux propres				
FK	+ Augmentations de capital par apports nouveaux			-	
FL	+ Subventions d'investissement			-	
FN	- Distribution de dividendes			- 40 000 000	
ZD	Flux de trésorerie provenant des capitaux propres (somme FK à FN)	D		- 40 000 000	
	Trésorerie provenant du financement par les capitaux étrangers				
FO	+ Emprunts			-	
FQ	- Remboursements des emprunts et autres dettes financières			-	
ZE	Flux de Trésorerie provenant des capitaux étrangers (somme FO à FQ)	E		-	
ZF	Flux de trésorerie provenant des activités de financement (D+E)	F		- 40 000 000	
ZF	VARIATION DE LA TRÉSORERIE NETTE DE LA PÉRIODE (B+C+F)	G		40 988 753	
ZH	Trésorerie nette au 31 Décembre (G+A) Contrôle : Trésorerie actif N - Trésorerie passif N	н		74 584 157	

### **II.4. LES NOTES ANNEXES**

### **II.4.1. PRESENTATION DES NOTES ANNEXES**

Il y a au total pour le Système Normal quarante-sept (47) Notes Annexes réparties comme suit :

suit :	
NOTE	INTITULE
NOTE 1	DETTES GARANTIES PAR DES SURETES REELLES
NOTE 2	INFORMATIONS OBLIGATOIRES
NOTE 3A	IMMOBILISATION BRUTE
NOTE 3B	BIENS PRIS EN LOCATION ACQUISITION
NOTE 3C	IMMOBILISATIONS: AMORTISSEMENTS
NOTE 3D	IMMOBILISATIONS : PLUS-VALUES ET MOINS VALUE DE CESSION
NOTE 3E	INFORMATIONS SUR LES REEVALUATIONS EFFECTUEES PAR L'ENTITE
NOTE 3F	TABLEAU D'ETALEMENT DES CHARGES IMMOBILISEES
NOTE 4	IMMOBILISATIONS FINANCIERES
NOTE 5	ACTIF CIRCULANT HAO
NOTE 6	STOCKS ET ENCOURS
NOTE 7	CLIENTS PRODUITS A RECEVOIR
NOTE 8	AUTRES CREANCES
NOTE 9	TITRES DE PLACEMENT
NOTE 10	VALEURS A ENCAISSER
NOTE 11	DISPONIBILITES
NOTE 12	ECARTS DE CONVERSION
NOTE 13	CAPITAL : VALEUR NOMINALE DES ACTIONS OU PARTS
NOTE 14	PRIMES ET RESERVES
NOTE 15A	SUBVENTIONS ET PROVISIONS REGLEMENTEES
NOTE 15B	AUTRES FONDS PROPRES
NOTE 16A	DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES
NOTE 16B	ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES (METHODE ACTUARIELLE)
NOTE 16B bis	ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES (METHODE ACTUARIELLE)
NOTE 16C	ACTIFS ET PASSIFS EVENTUELS
NOTE 17	FOURNISSEURS D'EXPLOITATION
NOTE 18	DETTES FISCALES ET SOCIALES
NOTE 19	AUTRES DETTES ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME
NOTE 20	BANQUES, CREDIT D'ESCOMPTE ET DE TRESORERIE
NOTE 21	CHIFFRE D'AFFAIRES ET AUTRES PRODUITS
NOTE 22	ACHATS
NOTE 23	TRANSPORTS
NOTE 24	SERVICES EXTERIEURS
NOTE 25	IMPOTS ET TAXES
NOTE 26	AUTRES CHARGES
NOTE 27A	CHARGES DE PERSONNEL
NOTE 27B	EFFECTIFS, MASSE SALARIALE ET PERSONNEL EXTERIEUR
NOTE 28	PROVISIONS ET DEPRECIATIONS INSCRITES AU BILAN
NOTE 29	CHARGES ET REVENUS FINANCIERS
NOTE 30	AUTRES CHARGES ET PRODUITS HAO
NOTE 31	REPARTITION DU RESULTAT ET AUTRES ELEMENTS CARACTERISTIQUES DES CINQ DERNIERS EXERCICES
NOTE 32	PRODUCTION DE L'EXERCICE
NOTE 33	ACHATS DESTINES A LA PRODUCTION
NOTE 34	FICHE DE SYNTHESE DES PRINCIPAUX INDICATEURS FINANCIERS
NOTE 35	LISTE DES INFORMATIONS SOCIALES, ENVIRONNEMENTALES ET SOCIETALES A FOURNIR
NOTE 36	TABLES DES CODES

A titre illustratif, nous vous présentons quelque	s notes annexes.
Désignation entité :	Exercice clos le :
Numéro d'identification :	Durée (en mois)
NOT	E 1

# NOTE 1 DETTES GARANTIES PAR DES SURETES REELLES

		Montant	nt SURETES REELI		5
LIBELLES	Note	brut	Hypothèques	Nantissements	Gages/Autres
Dettes financières et ressources assimilées :					
Emprunts obligataires convertibles					
Autres emprunts obligataires					
Emprunts et dettes des établissements de crédit					
Autres dettes financières					
SOUS TOTAL (1)					
Dettes de location-acquisition :					
Dettes de crédit-bail immobilier					
Dettes de crédit-bail mobilier					
Dettes sur contrats de location-vente					
Dettes sur contrats de location-acquisition					
SOUS TOTAL (2)					
Dettes du passif circulant :					
Fournisseurs et comptes rattachés					
Clients					
Personnel					
Sécurité sociale et organismes sociaux					
Etat					
Organismes internationaux					
Associés et groupe					
Créditeurs divers					
SOUS TOTAL (3)					
TOTAL (1) + (2) + (3)					
ENGAGEMENTS FINANCIERS				Engagements donnés	Engagements reçus
Engagements consentis à des entités liées					
Primes de remboursement non échues					
Avals, cautions, garanties					
hypothèques, nantissements, gages, autres					
Effets escomptés non échus					
Créances commerciales et professionnelles cédées					
Abandons de créances conditionnels					
TOTAL					

Indiquer la raison d'être des sûretés en commentaires.

Désignation entité :	Exercice clos le :
Numéro d'identification :	Durée (en mois)

# NOTE 2 INFORMATIONS OBLIGATOIRES

A - DECLARATION DE CONFORMITE AU SYSCOHADA
B - REGLES ET METHODES COMPTABLES
C- DEROGATION AUX POSTULATS ET CONVENTIONS COMPTABLES
D - INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES RELATIVES AU BILAN, AU COMPTE DE RESULTAT ET AU TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

#### **II.4.2. INNOVATIONS MAJEURES ET IMPLICATIONS FINANCIERES**

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

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

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

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

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

## **MODULE II:**

TECHNIQUES D'ELABORATION ET D'EXAMEN DES ETATS
FINANCIERS

#### I. TECHNIQUES D'ELABORATION DES ETATS FINANCIERS

Dans le fonctionnement comptable, une distinction importante doit donc être faite entre la partie « **mécanique** » de la comptabilité (enregistrement au jour le jour des opérations selon le mécanisme de la partie double) et **l'arrêté des comptes.** Pour déterminer le résultat à partir des éléments enregistrés au jour le jour, il faut procéder à des opérations d'inventaire. Les travaux de fin d'exercice se déroulent dans un ordre logique à savoir :

- l'établissement de la balance avant inventaire ;
- l'inventaire extra comptable ;
- l'inventaire comptable;
- l'établissement de la balance après inventaire ;
- les écritures de reclassement ;
- les états financiers de synthèse.

#### I.1. ETABLISSEMENT DE LA BALANCE AVANT INVENTAIRE

Cette balance permet de vérifier la situation des comptes de l'entreprise avant toute opération d'inventaire. Elle est établie à la clôture de l'exercice à partir des comptes de gestion et des comptes patrimoniaux à la date d'inventaire.

La balance possède des propriétés arithmétiques simples. La somme des débits est égale à la somme des crédits et le total des soldes débiteurs est égal au total des soldes créditeurs. Ainsi constitue-t-elle un instrument de contrôle qui permet de s'assurer qu'à tout débit enregistré correspond un crédit du même montant. Elle permet, en outre, d'obtenir les montants cumulés de chaque compte à une date donnée et d'établir le bilan et le compte de résultat.

Les soldes de la balance mettent en évidence la liaison entre le « Résultat de l'exercice » et, d'une part, le bilan, d'autre part, les comptes d'analyse du résultat (appelés comptes de gestion) ainsi que l'égalité :

VARIATION
CAPITAUX PROPRES = RESULTAT = PRODUITS - CHARGES

#### I.2. L'INVENTAIRE EXTRACOMPTABLE

Encore appelé inventaire physique, il consiste à vérifier le contenu des comptes en comparant les ressources et les emplois avec la réalité matérielle. Il s'agit essentiellement de:

- de recenser les quantités (soit par observation physique soit à partir des comptes ou par confirmation auprès des tiers);
- d'estimer les éléments d'actif et de passif selon la valeur d'inventaire, c'est-à-dire à la valeur actuelle qui est une valeur d'estimation s'appréciant en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entreprise.

#### I.3. L'INVENTAIRE COMPTABLE

C'est avant tout une obligation légale mais aussi une nécessité pratique qui regroupe les écritures de régularisations ou de redressement en ce sens qu'il consiste à calculer, les amortissements, les provisions et à procéder aux autres régularisations.

#### Les amortissements

Selon le SYSCOHADA, l'amortissement peut être défini comme « l'amoindrissement de la valeur d'une immobilisation qui se déprécie de façon certaine et irréversible avec le temps, l'usage ou en raison de changement technique, l'évolution des marchés ou toutes autres causes ».

De façon pratique, le plan d'amortissement d'un bien se présente comme suit :

Périodes/ Années	Valeur d'origine (Vo)	Taux	Annuité d'amortissement	Cumul des amortissements	Valeur Comptable Nette (VNC)

#### > Les provisions

La provision est définie comme la constatation comptable d'une dépréciation **probable** et **non irréversible** d'une immobilisation ou d'une valeur d'actif circulant, ou d'un élément de trésorerie.

Notons que si la dépréciation était certaine et irréversible, il n'y aurait pas lieu de créer une provision, mais de constater une perte.

Peuvent faire l'objet de provisions tous les actifs susceptibles de subir une dépréciation non irréversible, et principalement :

- les immobilisations incorporelles (les brevets, licences, le fonds commercial, le droit au bail);
- les immobilisations corporelles : les terrains ;
- les immobilisations financières (titres de participation, les autres titres immobilisés, les prêts, dépôts et cautionnements....);

- les stocks ;
- les créances clients et les avances fournisseurs ;
- les titres de placement.

En pratique on distingue trois (03) types de provisions :

- les provisions pour dépréciations ;
- les provisions pour risques et charges ;
- les provisions réglementées.

#### Les autres régularisations

Elles portent essentiellement sur la correction des charges et des produits qui ont été comptabilisées au cours de l'exercice sous revue eu égard au principe de spécialisation des exercices. Les charges et les produits qui ne concernent pas l'exercice seront écartés par le mécanisme des charges et produits constatés d'avance. Quant aux produits et aux charges concernant l'exercice dont l'entreprise n'a pas connaissance, ils sont rattachés à l'exercice après évaluation par la constatation des charges à payer et des produits à recevoir.

#### I.4. L'ETABLISSEMENT DE LA BALANCE APRES INVENTAIRE

Cette balance permet de vérifier et de visualiser la position des comptes à l'issu des opérations d'inventaire.

#### I.5. LES ECRITURES DE RECLASSEMENT

Il s'agit ici de regrouper les comptes de produits et de charges nécessaires à la détermination du résultat net de l'exercice.

#### I.6. LES ETATS FINANCIERS DE SYNTHESE

A partir du redressement et du reclassement nécessaire des différents comptes de gestion et du bilan on procède à la présentation des états financiers de synthèse tels que :

- le compte de résultat ;
- le bilan :
- le tableau des flux de trésorerie ;
- les états annexés.

#### II. ANALYSE DES ETATS FINANCIERS

#### II.1. ANALYSE DU COMPTE DE RESULTAT

#### II.1.1. ANALYSE « PAR NATURE » DES CHARGES ET DES PRODUITS

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

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

#### Il en résulte que :

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

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

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

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

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

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

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

#### II.1.2. LES SOLDES INTERMEDIAIRES DE GESTION

#### II.1.2.1. GENERALITES

Le SYSCOHADA préconise la détermination de soldes successifs permettant l'analyse des éléments constitutifs du résultat de l'exercice en partant de la réalisation du chiffre d'affaires et de la production jusqu'au résultat net en attente d'affectation soumis à l'assemblée des associés.

Dans la détermination des soldes intermédiaires, il a été retenu pour l'essentiel :

- le principe du classement par nature des charges et des produits;
- la distinction entre les opérations des activités ordinaires et celles hors activités ordinaires;
- que la détermination des différents soldes se fait par les comptes 13.

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

Le compte de résultat permet la lecture directe :

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

La présentation du SYSCOHADA a l'avantage de faciliter l'analyse des charges et des produits des activités ordinaires, ainsi que les charges et produits hors activités ordinaires de l'entité. Les éléments constitutifs du résultat sont clairement visualisés à travers le Compte de résultat qui fait apparaître les soldes intermédiaires de gestion de l'exercice précédent pour comparaison.

Les principes d'évaluation utilisés par une entité pour les différents postes du Compte de résultat doivent demeurer stables pour répondre à des impératifs de gestion comme le calcul des ratios et la comparaison des résultats sur plusieurs années.

Le compte de résultat (13) logé dans les capitaux propres est l'aboutissement de 8 soldes intermédiaires de gestion pour le Système normal.

#### II.1.2.2. ETUDES DES DIFFERENTS SOLDES

#### a) La marge commerciale

On appelle marge la différence entre le prix de vente et le coût d'achat correspondant corrigé de la variation des stocks.

La marge commerciale (MC) est ainsi déterminée :

MC = 701 Ventes de marchandises – (601 Achats de marchandises – 6031 Variation de stocks de marchandises)

La variation du stock est la valeur algébrique du stock final - stock initial.

La marge commerciale est relative aux opérations commerciales. Sa détermination ne se conçoit que dans les entités commerciales de négoce et dans les entités mixtes (entité industrielle avec une branche négoce), car elle suppose une identité physique des biens achetés et vendus.

Cette marge permet de calculer la performance des entités commerciales. Elle représente le supplément de valeur apportée par l'entité au coût des marchandises vendues dans l'exercice.

#### b) La valeur ajoutée

La valeur ajoutée est l'expression de la création ou de l'accroissement de valeur que l'entité apporte aux biens et services en provenance des tiers et dans le cadre de ses activités professionnelles et courantes. Elle correspond à l'augmentation de la valeur des produits obtenus : grâce au fonctionnement de l'entité. Elle mesure la richesse et le poids économique de l'entité.

La valeur ajoutée déterminée par le SYSCOHADA est une grandeur de gestion différente du concept macro-économique. En effet, elle englobe les impôts et taxes (compte 64)

considérés comme prix de services institutionnels consommés et les pertes sur créances (compte 651) considérées comme des minorations de recettes sur les ventes réalisées.

En outre, en raison du principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, la location de main d'œuvre intérimaire et la location-acquisition de bien (crédit-bail, location-vente, ...) remplissant certaines conditions sont exclues de la valeur ajoutée.

La valeur ajoutée (VA) traduit par la relation suivante :

VA = Chiffre d'affaires + Autres produits d'exploitation – Autres charges d'exploitation sauf les charges de personnel, les dotations et reprises d'amortissements, de provisions et de dépréciations

Le chiffre d'affaires est constitué des comptes suivants :

- 701 Ventes de marchandises
- 702, 703, 704 Ventes de produits fabriqués
- 705, 706 Travaux et services vendus
- 707 Produits accessoires

Les autres produits sont constitués des comptes suivants :

- 71 Subventions d'exploitation
- 72 Production immobilisée
- 73 Production immobilisée
- 75 Autres produits
- 781 Transferts de charges d'exploitation

Les autres charges d'exploitation sont composées des comptes suivants :

- 601 Achats de marchandises
- 602 Achats de matières premières et fournitures liées
- 603 Variations des stocks de biens achetés
- 604, 605, 608 Autres achats
- 61 Transports
- 62, 63 Services extérieurs
- 64 Impôts et taxes
- 65 Autres charges

Dans tous ces cas, la différence dégagée représente la valeur qu'ajoute l'entité dans le circuit économique.

#### c) L'excédent brut d'exploitation (EBE)

L'excédent brut d'exploitation est l'indicateur de performance économique le plus pur, permettant des comparaisons utiles et j significatives entre entités d'une même branche.

Ce résultat neutralise ainsi les effets de distorsion dans les comparaisons historiques ou inter entités que peuvent induire :

- la structure financière (charges financières plus ou moins lourdes selon le coefficient d'endettement);
- la politique financière susceptible de moduler les amortissements ;
- les résultats hors activités ordinaires (par définitions anormaux);
- l'impôt sur les bénéfices lié à divers décalages tels le report déficitaire, le régime des plus-values, etc.

L'excédent brut d'exploitation apparaît ainsi comme une capacité d'autofinancement d'exploitation.

Il constitue un bon critère de la performance industrielle et commerciale de l'entité. C'est un indicateur de comparaison des entités du même secteur d'activité. Si l'EBE est négatif, on parle alors d'Insuffisance Brut d'Exploitation (IBE).

EBE = Valeur ajoutée – 66 Charges du personnel

#### d) Le résultat d'exploitation

Le résultat d'exploitation représente la ressource tirée de l'activité d'exploitation avant la prise en compte des éléments financiers et hors activités ordinaires (HAO).

Le résultat d'exploitation contribue à rémunérer les capitaux propres et empruntés et à assurer le paiement de l'impôt et de la participation des travailleurs.

En définitive, le résultat d'exploitation est la différence entre les produits d'exploitation et les charges d'exploitation.

Le compte 135 Résultat d'exploitation (RE) est ainsi déterminé :

RE = EBE + 791 Reprises de provisions et de dépréciations d'exploitation + 798 Reprises d'amortissement + 799 Reprises de subventions d'investissement – 681 Dotations aux amortissements – 691 Dotations aux provisions et dépréciations d'exploitation

#### e) Résultat financier

Le résultat financier correspond à la différence entre les produits de l'activité financière et les charges correspondantes.

Il renseigne sur la politique de financement de l'entité.

Il n'a aucun lien direct avec les soldes intermédiaires de gestion précédents relatifs à la détermination du résultat d'exploitation.

Le compte 136 Résultat financier (RF) est ainsi déterminé :

RF = Produits de l'activité financière – Charges de l'activité financière

#### f) Résultat des activités ordinaires

Le résultat des activités ordinaires est un résultat susceptible de se produire, à qualité de gestion égale, d'une année à l'autre. C'est un solde intermédiaire de gestion utilisé dans l'analyse des performances de l'entité. En effet, ce résultat peut être rapporté :

- au chiffre d'affaires pour déterminer le taux de profitabilité de l'entité ;
- aux capitaux propres pour apprécier le taux de rentabilité de ceux-ci.

C'est le résultat courant, c'est-à-dire provenant de l'activité normale et habituelle de l'entité.

Le compte 137 Résultat des activités ordinaires (RAO) est ainsi déterminé :

RAO = Résultat d'exploitation + Résultat financier

#### g) Résultat hors activités ordinaires

Le résultat hors activités ordinaires est le résultat obtenu sur les opérations non récurrentes. Ce solde de gestion est utilisé pour analyser les changements de structure et de stratégie de l'entité.

Le compte 138 Résultat hors activités ordinaires (RHAO) est ainsi déterminé :

RHAO = Produits HAO - Charges HAO sauf Impôts sur le résultat (89) et Participation

Les comptes de la classe 8 regroupent les opérations qui ne se rapportent pas à l'activité ordinaire.

#### h) Résultat net

Le résultat net est obtenu par la différence entre tous les produits et toutes les charges de l'entité. Il tient compte de l'ensemble des activités.

Le résultat net ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de paiement.

Le résultat de l'exercice représente le revenu qui revient aux associés. En principe, une partie de ce résultat est distribuée aux associés et une autre est réservée à la constitution de l'autofinancement de l'entité pour assurer sa croissance.

Le résultat net (RN) est la somme algébrique du résultat des activités ordinaires et du résultat hors activités ordinaires à laquelle il est déduit la participation des travailleurs et l'impôt sur le résultat.

RN = Résultat activités ordinaires + Résultat HAO – Participation des travailleurs – Impôts sur le résultat

Lorsque les produits de l'exercice sont supérieurs aux charges, il apparaît un bénéfice inscrit au compte 131 Résultat net : Bénéfice ; dans le cas contraire, c'est une perte inscrite au compte 139 Résultat net : Perte.

Le résultat net figure parmi les capitaux propres en tenant compte du fait que les capitaux propres doivent être déterminés juridiquement avant la répartition du bénéfice notamment pour apprécier si les capitaux propres sont devenus inférieurs à la moitié du capital social.

#### **II.1.3. CAS D'ILLUSTRATION**

#### **II.2. ANALYSE DU BILAN**

#### II.2.1. ANALYSE DE L'ACTIF

L'analyse de l'actif conduit à analyser et apprécier l'utilisation faite des ressources. Cette utilisation, donc le financement touche deux types d'emplois :

#### **II.2.1.1. LES EMPLOIS DURABLES**

Il s'agit essentiellement de voir quelle a été la source de financement des investissements (Terrain, Construction, Matériel, Mobilier, Infrastructures etc....) réalisés par la Direction Générale.

A cet effet, il est important de :

- vérifier que toutes les acquisitions ont bien été autorisées par le Conseil d'Administration;
- contrôler que la valeur des acquisitions portées à l'actif correspond à celle budgétisée et prévue dans le Plan de Passation des Marchés également approuvé par le Conseil d'Administration;
- s'assurer que la politique d'investissement est en adéquation avec les besoins résultant des activités et que les équipements utilisés sont en phase avec la continuité d'exploitation (pour cela consulter le niveau des amortissements déjà pratiqués);
- > s'assurer que le commissaire aux comptes ou toute autre structure de contrôle (interne ou externe) n'a pas émis de réserves sur la situation des immobilisations.

#### NB:

Toute diminution du montant brut des immobilisations équivalant à un désinvestissement doit être justifiée par une autorisation préalable du Conseil d'Administration sur demande motivée de la Direction générale.

#### **II.2.1.2. LES EMPLOIS CIRCULANTS**

Il s'agit des rubriques suivantes :

- les stocks ;
- o les créances;
- o la trésorerie.

Pour l'examen des emplois circulants, il est indiqué de :

- s'assurer que les stocks ont fait l'objet d'un inventaire physique et ensuite comparer le solde théorique (solde comptable) des stocks avec le stock physique (données d'inventaire physique des stocks) et apporter des explications aux éventuels écarts relevés;
- comparer la nature des créances (commerciales, non commerciales) et analyser leur évolution et leur incidence sur la trésorerie immédiate de l'entreprise; en effet plus les créances durent plus elles privent l'entreprise d'un niveau de trésorerie suffisant;

- ➤ apprécier le rythme de recouvrement des créances et surtout l'évolution des créances jugées compromises et admises en dépréciation ;
- ➢ apprécier le niveau de la Trésorerie en effectuant un rapprochement avec le niveau des dettes exigibles, en effet le seul fait que les soldes dégagés par les comptes semblent élevés ne justifie pas une Trésorerie suffisante, encore faut-il qu'ils couvrent l'ensemble du passif circulant et de la Trésorerie passif; ainsi donc si la trésorerie actif est inférieure au cumul passif circulant et trésorerie passif cela signifie une trésorerie nette négative c'est-à-dire les disponibilités ne le sont que du simple fait de non-respect des engagements financiers exigibles.

**NB**: Toute augmentation de l'actif par rapport au passif constitue une incidence positive sur le résultat dégagé.

#### **II.2.2. ANALYSE DU PASSIF**

L'analyse du passif conduit à analyser la structure des sources de financement. Il existe deux (02) sources de financement :

- les ressources durables ou stables qui couvrent le financement des emplois durables (immobilisations);
- les ressources circulantes ou à court terme destinées à la couverture des besoins fluctuants de l'activité (stock, créance, trésorerie).

#### **II.2.2.1. LES RESSOURCES DURABLES OU STABLES**

Elles représentent les capitaux propres (capital, report à nouveau, réserve, résultat, provisions réglementées) qui sont la propriété des actionnaires et des Dettes à long et moyen terme contractées auprès des établissements financiers et assimilés.

Pour l'analyse des ressources stables :

- s'assurer que la résolution relative à l'affectation du résultat de l'exercice précédent a été prise en compte en vérifiant l'évolution des comptes "Réserves" et " Report à nouveau";
- ➤ apprécier l'évolution des capitaux propres dans le sens de la sauvegarde des conditions d'autofinancement de l'entreprise ; en effet, plus l'entreprise mettra le maximum de résultat en réserves plus elle se dotera des moyens à même d'assurer l'autofinancement de ses besoins notamment à long et moyen terme ;
- vérifier le niveau des endettements (Dettes) à long et moyen terme; dans le cas où l'entreprise a eu recours à des crédits bancaires, s'assurer que cela a été fait avec l'accord préalable du Conseil d'Administration;
- se faire expliquer la situation des provisions pour litiges ou procès : cette provision par sa présence au passif du bilan traduit des problèmes judiciaires rencontrés par la société. A chaque exercice où ce compte a un solde dans les livres comptables, la Direction générale doit éclairer les Administrateurs sur son évolution et les risques (dommages et intérêts) encourus.

#### **II.2.2.2. LES RESSOURCES A COURT TERME**

Elles traduisent la situation d'endettement à court terme de l'entreprise, aussi elles peuvent contenir :

- o des salaires impayés;
- o des non reversements de retenues IUTS, CARFO, CNSS;
- o des factures fournisseurs non honorées ;
- o des sommes dues à divers tiers ;
- o des découverts bancaires ou des facilités de caisse ;
- o etc.

#### Pour l'analyse des ressources à court terme :

- effectuer une comparaison entre le solde de la rubrique "trésorerie Actif" et ceux des rubriques "passif circulant" et "trésorerie passif" : s'il s'avère que la trésorerie Actif ne couvre pas les deux (02) rubriques cela traduit un déséquilibre structurel de trésorerie qu'on peut également déduire en consultant l'Excédent de trésorerie d'Exploitation (ETE). Trouver des explications aux difficultés rencontrées ;
- ➢ le non reversement des retenues IUTS et des cotisations sociales pouvant engendrer des pénalités qui viendront assombrir davantage la situation financière, devrait aussi faire l'objet d'explication de la Direction générale en particulier les démarches entreprises auprès des structures concernées;
- ➢ en cas de factures fournisseurs impayées de montants très significatifs, donnez les répercussions de cela sur la conduite sereine des activités de la société;
- en cas de présence au passif de crédits bancaires à court terme (Trésorerie passif) ; il est nécessaire d'apporter des précisions quant à la justification de ce solde.

#### II.3. IMPORTANCE DU TABLEAU DU FLUX DE TRESORERIE

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

En effet, le Tableau de flux de Trésorerie fournit des renseignements sur:

- o le niveau de la capacité d'autofinancement ;
- o l'origine de la trésorerie (interne ou externe).

Pour toute analyse de ces flux, il faut élaborer un Tableau synoptique sur au moins trois ans (03) ans :

Rubriques	Exercice N-2 (1)	Exercice N-1 (2)	Exercice N (3)	Variation (4)=(3)- (2)	Observations
Trésorerie Nette au 1er Janvier					
Flux de Trésorerie provenant des activités opérationnelles					
Flux de Trésorerie provenant					
des activités d'investissements Flux de Trésorerie provenant					
des capitaux propres Flux de Trésorerie provenant					
des capitaux étrangers					
Flux de Trésorerie provenant des activités de financement					
Variation de la Trésorerie nette de la période					
Trésorerie Nette au 31					
Décembre					

#### **II.4. IMPORTANCE DES NOTES ANNEXES**

Elles fournissent des notes explicatives sur les données des états financiers (Bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie).

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

L'administrateur pourra se référer à ses notes pour s'assurer des détails des rubriques des autres états financiers.

#### II.5. ELABORATION ET TENUE D'UN TABLEAU DE BORD

Le tableau de bord est un ensemble d'informations (on parle d'indicateurs) présentées de façon synthétique et destinées au pilotage de l'entreprise aux centres de responsabilité.

Il n'existe pas de tableau de bord standard : chaque entreprise (voire chaque département) doit construire le sien « sur-mesure ». Elle doit ainsi choisir les indicateurs pertinents, déterminer des valeurs de comparaison et décider de la périodicité d'élaboration du tableau de bord.

#### Les indicateurs du tableau de bord

Les tableaux de bord comprennent des indicateurs financiers (valeur des commandes enregistrées, solde de trésorerie, ...), mais également des indicateurs physiques (tonnage des livraisons, délais de production, nombre de visites effectuées chez des clients, etc.). Il peut comporter des variables suivies par les budgets mais il comportera d'autres éléments qui échappent à la logique du budget. Le tableau de bord et le budget sont des

outils complémentaires, comme peuvent l'être une carte routière et le tableau de bord d'une voiture.

Le choix des indicateurs est particulièrement important.

Il faut choisir des indicateurs pour lesquels l'information pourra être collectée en temps utile et à un coût raisonnable.

Il faut choisir des indicateurs pertinents, c'est-à-dire qui permettent de suivre les facteurs clés de succès de l'entreprise (tous les facteurs clés et uniquement les facteurs clés).

De même que pour les budgets, les tableaux de bord peuvent s'emboîter les uns dans les autres en suivant les lignes hiérarchiques.

### **MODULE III:**

ROLES ET RESPONSABILITES DES DIFFERENTS INTERVENANTS
(ADMINISTRATEURS, DIRECTEURS GENERAUX, DIRECTEURS
FINANCIERS ET COMPTABLES, COMMISSAIRES AUX
COMPTES)

#### I. ROLES ET RESPONSABILITES DES ADMINISTRATEURS

#### I.1.1. LES ADMINISTRATEURS

#### **I.1.1.1**. Missions

De manière générale, le Conseil d'Administration a vocation à gérer les grandes orientations de l'entreprise. C'est généralement l'organe compétent pour déterminer les choix stratégiques opérés par l'entreprise. Il dispose de trois (03) grands pouvoirs généraux :

- ✓ il opère les choix stratégiques de l'entreprise ;
- √ il gère toute question nécessaire au bon fonctionnement de l'entreprise ;
- √ il contrôle et vérifie tous les points qu'il estime devoir surveiller.

#### I.1.1.2. Rôle et responsabilités des Administrateurs

#### A- Rôle des administrateurs

Les administrateurs des sociétés à capitaux publics de façon générale ont pour rôle de :

- √ vérifier l'opinion exprimée sur les comptes ;
- ✓ veiller à vérifier la prise en compte effective des recommandations antérieures ;
- √ donner des consignes de gestion si les résultats prévisionnels ne sont pas atteints ;
- ✓ obtenir de la Direction générale les gages suffisants d'une amélioration de la situation financière ;
- √ veiller à ce que la société agisse dans le sens des missions qui lui ont été assignées et ce, en conformité avec la politique générale du Gouvernement et dans le respect des droits des autres parties prenantes;
- ✓ définir les orientations stratégiques de la société, son mode de financement et sa politique de communication ;
- ✓ conduire la procédure de recrutement du directeur général sous sa responsabilité, suite à un appel à candidature ouvert, transparent, objectif ;
- √ d'être impliqué après appel à candidature ou tout autre moyen légal de sélection objectif et transparent, au recrutement du directeur général et de proposer, le cas échéant, sa révocation;
- √ d'apprécier la gestion des organes de direction des SE à travers la qualité du contrôle interne, du contrôle de gestion, les réalisations budgétaires, des coûts et prix de revient et sur la base de critères de performances;
- ✓ rendre pleinement compte et assumer les résultats de la société ;
- ✓ mettre en place des comités spécialisés ;
- ✓ arrêter les comptes et procéder à une évaluation de ses performances (rapports annuels de gestion et sur le contrôle interne);
- ✓ de diligenter les contrôles et vérifications qu'il juge opportuns ;
- √ faire appel si nécessaire à des experts pour l'aider dans sa mission.

#### B- Responsabilités des administrateurs

Les membres du Conseil d'Administration doivent :

- ✓ de façon collégiale, jouer pleinement leur rôle d'organe délibérant et apporter une réelle valeur ajoutée à l'entreprise ;
- √ avoir la capacité de prendre des décisions dans l'intérêt de la société;
- √ avoir l'indépendance de jugement, de décision et d'action ;
- √ informer sur les cas d'incompatibilité ;
- ✓ remplir pleinement le devoir de contrôle ;
- ✓ remplir l'obligation de rendre compte aux Parties prenantes, aux tutelles et accepter d'assumer les conséquences de leurs décisions et de leurs actes ;
- ✓ recevoir une formation adéquate en vue de faciliter leur intégration et leur participation aux travaux. L'une des conditions majeures de la nomination d'un Administrateur est sa compétence. Cette formation doit couvrir les caractéristiques générales de l'entreprise, ses marchés, ses métiers, sa stratégie, ses politiques, ses enjeux et les risques auxquels elle est confrontée. Cette formation doit permettre à terme d'avoir des Administrateurs certifiés.

# C- Rôles et responsabilités des Administrateurs dans l'analyse des comptes du SYSCOHADA (version révisée).

#### a) Rôle et responsabilités selon l'OHADA

Les Administrateurs jouent un grand rôle dans l'analyse des comptes de la société. En effet au cours de cette phase, ils ont pour rôle et responsabilités de :

- √ vérifier l'opinion exprimée sur les comptes ;
- √ veiller à vérifier la prise en compte effective des recommandations antérieures ;
- ✓ donner des consignes de gestion si les résultats prévisionnels ne sont pas atteints ;
- ✓ obtenir de la Direction générale les gages suffisants d'une amélioration de la situation financière.

# b) Autres rôles et responsabilités selon le code de bonnes pratiques de gouvernance des sociétés d'Etat

En plus des attributions classiques organisées par les textes fondateurs et le droit commun de l'OHADA, le code de bonnes pratiques de gouvernance des sociétés d'Etat (version adoptée par l'AG des sociétés d'Etat du 30 juin 2015) élargit les attributions des administrateurs des sociétés à capitaux publics aux rôle et responsabilités ci-après :

- ✓ arrêter les comptes et procéder à une évaluation de ses performances (rapports annuels de gestion et sur le contrôle interne) ;
- ✓ diligenter les contrôles et vérifications qu'il juge opportuns ;
- √ faire appel si nécessaire à des experts pour l'aider dans sa mission d'analyse si nécessaire;
- √ informer sur les cas d'incompatibilité ;
- ✓ remplir pleinement le devoir de contrôle.

NB: L'Administrateur avant toute analyse des comptes doit vérifier l'opinion exprimée sur les comptes de l'exercice écoulé par le commissaire aux comptes. Il est à souligner que le commissaire aux comptes établi un troisième rapport (rapport spécial) qui est soumis à l'Assemblée générale.

#### D- Responsabilités civils et pénales des mandataires sociaux selon le syscohada révisé

#### a) Responsabilité civile

- Les administrateurs ou l'administrateur général, selon le cas, en fonction au moment où la nullité a été encourue peuvent être déclarés solidairement responsables du dommage résultant pour les tiers de l'annulation de la société.
- Les administrateurs ou l'administrateur général selon le cas, sont responsables individuellement ou solidairement envers la société ou envers les tiers soit des infractions aux dispositions législatives et réglementaires applicables aux sociétés anonymes; soit des violations des dispositions des statuts soit des fautes commises dans leur gestion.
- Les administrateurs peuvent être responsables personnellement ou solidairement des conséquences dommageables pour la société des conventions désapprouvées par l'assemblée, notamment les pertes subies par la société et les bénéfices indus tirés de la convention.
- Aucune décision de l'assemblée générale ne peut avoir pour effet d'éteindre une action en responsabilité contre les administrateurs ou contre l'administrateur général selon le cas, pour faute commise dans l'accomplissement de leur mandat.
- L'action en responsabilité se prescrit par trois (3) ans à compter du fait dommageable ou s'il a été dissimulé à partir de sa révélation. Si le fait est qualifié de crime l'action se prescrit par 10 ans.
- Les administrateurs ou l'administrateur général selon le cas, ainsi que les actionnaires sont responsables solidairement à l'égard des tiers pendant 5 ans de la valeur attribuée aux apports en nature et aux avantages particuliers.
- Les administrateurs, l'administrateur général, le président directeur général, le président du conseil d'administration et le directeur général sont solidairement responsables du préjudice causé soit par le défaut d'une mention obligatoire des statuts, soit par l'admission ; ou l'accomplissement irrégulier d'une formalité prescrite pour la modification des statuts ; cette action en responsabilité se prescrit par 3 ans à compter de la publication de la modification des statuts.

#### b) Responsabilité pénale

La responsabilité pénale des administrateurs peut être engagée pour :

- les répartitions de dividendes fictifs;
- la publication ou la présentation d'états financiers ne donnant pas une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et celle du patrimoine;
- les abus de biens sociaux ;
- l'entrave à la participation à une assemblée ;
- les délits d'émission d'actions ou de coupures d'actions ;
- les infractions au droit préférentiel de souscription ;
- le rapport inexact présenté à l'assemblée pour la suppression du droit préférentiel de souscription;

- la non provocation de la désignation du commissaire aux comptes ;
- la non convocation du commissaire aux comptes aux assemblées générales ;
- l'entrave à l'exercice de la mission du commissaire aux comptes ;
- la non convocation de l'assemblée générale extraordinaire et la non publication au greffe de la dissolution anticipée du fait de la perte de la 1/2 du capital;
- l'émission de valeurs mobilières sans publicité préalable.

#### c) Pouvoirs du conseil

Le conseil étant un organe collégial, les décisions sont prises par voie de délibération.

- Il détermine les orientations de l'activité de la société et veille à leur mise en œuvre.
- Sous réserve des pouvoirs expressément attribués aux assemblées d'actionnaires, il se saisit de toute question intéressant la bonne marche de la société et règle par des délibérations les affaires qui la concernent,
- Il procède aux contrôles et vérifications qu'il juge opportuns;
- Il arrête les états financiers et le rapport de gestion qui doivent être adressés au commissaire aux comptes 45 jours avant l'assemblée générale ordinaire,
- Il peut transférer le siège social, dans certains cas ;
- Il autorise les conventions réglementées et les cautions, avals et garanties donnés par la société.

En définitive, le conseil définit les orientations de la société et contrôle la gestion alors que le président directeur général ou le directeur général assume la direction de la société et la représente dans ses rapports avec les tiers. C'est ainsi que le président directeur général ou le directeur général est investi des pouvoirs les plus étendus qu'il exerce dans la limite de l'objet social et sous réserve de ceux attribués spécialement aux assemblées générales ou spécialement réservés au conseil d'administration par des dispositions légales ou réglementaires.

#### I.1.2. LE COMITE D'AUDIT

#### I.1.2.1. ROLES ET RESPONSABILITES SELON LE SYSCOHADA REVISE

Le conseil d'administration, des sociétés faisant appel public à l'épargne pour le placement de leurs titres dans un ou plusieurs Etats parties ou dont les titres sont inscrits à la bourse des valeurs d'un ou plusieurs Etats parties est obligatoirement doté d'un comité d'audit.

Le comité d'audit est exclusivement composé d'administrateurs non-salariés de la société ou n'exerçant aucun mandat de président-directeur général, directeur général ou directeur général adjoint au sein de la société. L'Acte Uniforme ne fixe pas le nombre de membres laissé à l'initiative du conseil d'administration.

Le conseil d'administration s'assure de la compétence des administrateurs qu'il nomme membres du comité d'audit.

Le comité d'audit a pour missions essentielles de :

- procéder à l'examen des comptes et s'assurer de la pertinence et de la permanence des méthodes comptables adoptées pour l'établissement des comptes consolidés et sociaux de l'entreprise;
- assurer le suivi du processus d'élaboration de l'information financière;
- assurer le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques;
- émettre un avis sur les commissaires aux comptes proposés à la désignation par l'assemblée générale.

Il rend compte régulièrement au conseil d'administration de l'exercice de ses missions et l'informe sans délai de toute difficulté rencontrée.

Pour les sociétés ne faisant pas appel public à l'épargne, le conseil d'administration peut décider la création de comités composés d'administrateurs pour étudier des questions que lui-même ou son président soumet, pour avis à leur examen. Il fixe la composition et les attributions des comités qui exercent leur activité sous sa responsabilité.

Lors de la création d'un comité, le conseil d'administration peut décider que le comité peut recueillir l'avis d'experts non administrateurs.

Les membres du comité peuvent être révoqués par le conseil d'administration à tout moment.

# I.1.2.2. ROLES ET RESPONSABILITES SELON LE CODE DE BONNES PRATIQUES DES SOCIETES D'ETAT

Toutes les Sociétés d'État sont tenues de mettre en place un Comité d'Audit. Le fonctionnement du Comité d'Audit est précisé dans sa Charte.

Le Comité d'Audit est l'émanation du Conseil d'administration de la société et a pour mission:

- d'examiner le projet d'arrêté des comptes sociaux et d'évaluation des risques ;
- d'informer le Conseil d'administration des risques majeurs qui peuvent compromettre l'atteinte des objectifs de gestion;
- d'apprécier à travers les opérations d'audit (interne et externe), la régularité des opérations, la qualité de l'organisation, la fiabilité et la bonne application du système d'information ainsi que les performances de la société;
- de faire prescrire et de réaliser, aux frais de la société, les audits externes ainsi que les évaluations qui lui paraissent nécessaires. Le Comité d'Audit peut s'il le souhaite, solliciter des audits internes ou des expertises externes ou inviter tout expert indépendant à participer à ses travaux. Les responsables financiers et comptables des SE peuvent être invités à participer aux travaux mais ne peuvent être membres. Dans ce cadre :

- le Comité d'Audit doit être composé d'un nombre impair de membres non exécutifs ou d'experts, ayant une bonne connaissance des spécificités comptables et financières de l'activité de la société et disposant de l'objectivité et de la liberté de jugement nécessaires pour la réalisation de leurs missions;
- o le Comité d'Audit peut se réunir chaque fois que nécessaire et au minimum 4 fois;
- le Comité d'Audit établit un rapport retraçant le résultat de chaque intervention effectuée et les conclusions des rapports des différents organes externes et internes de contrôle, d'inspection et d'audit ainsi que les recommandations qu'il estime utiles pour l'amélioration de la gestion et la maîtrise des risques de la société. Ce rapport est soumis au Conseil d'administration afin de lui permettre d'assurer ses missions de contrôle de la gestion assurée par la direction générale;
- le Comité d'Audit veille à l'intégrité de l'information financière, à la pertinence et à la permanence des méthodes comptables utilisées lors de l'arrêté des comptes;
- le Comité d'Audit s'assure que les dispositifs de contrôle interne et de gestion, notamment, que tous les instruments et référentiels de gouvernance existent, couvrent toutes les fonctions et activités de la société et sont convenablement appliqués;
- le Comité d'Audit tient compte des travaux réalisés par l'Audit Interne de la société dont le plan pluriannuel et annuel sont adoptés par le Conseil d'administration;
- le Comité d'Audit s'implique activement dans le choix de l'auditeur ou du Commissaire aux Comptes de la société qu'il évalue et avec lequel, il entretient un contact permanent;
- le Comité d'Audit doit veiller à la rotation, tous les deux (2) mandats, du Commissaire aux Comptes chargé de l'examen des comptes, sans pour autant que cela manque aux règles de la concurrence qui doivent toujours prévaloir dans le choix dudit auditeur.

#### II. ROLES ET RESPONSABILITES DES DIRECTEURS GENERAUX

Selon l'article 487 de l'acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, le Directeur général est responsable de la société. Il la représente dans les rapports avec les tiers.

Pour l'exercice de ces fonctions, il est investi des pouvoirs les plus étendus qu'il exercice dans la limite de l'objet social et sous réserve de ceux expressément attribués aux Assemblées Généraux ou spécialement réservés au Conseil d'Administration par des dispositions légales ou statutaires.

#### II.1. MISSIONS

La mission principale assignée au Directeur Général est d'assurer la responsabilité de la bonne gestion de la société.

Les Directeurs Généraux sont responsables de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers, conformément aux principes et méthodes comptables édictés par le référentiel. Cette responsabilité comprend : la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et à la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ; le choix et l'application de méthodes comptables appropriées, ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

# II.2. ROLES ET RESPONSABILITES DES DIRECTEURS GENERAUX II.2.1. ROLES

Sous la responsabilité du Conseil d'administration, le directeur général supervise l'organisation, le fonctionnement et le développement de la société. Il veille à la création et à l'utilisation de tous les moyens nécessaires à la satisfaction des partenaires de la société : clients, fournisseurs, personnel, tutelles, Sociétés civiles ainsi qu'aux moyens de contrôle s'y rapportant. Il a la charge d'assurer l'équilibre entre les besoins de ces partenaires. Il a la charge d'orienter les stratégies de la société et d'être le moteur de tous les changements nécessaires.

Le Directeur Général de la société et le Conseil d'administration travaillent en étroite coopération dans l'intérêt de la société, sur la base de la confiance mutuelle qui résulte, notamment, du respect des obligations de transparence, d'information et de confidentialité. La direction, en fonction de l'objet et de l'objectif de la SE, coordonne et décline l'orientation stratégique de l'entreprise en plan d'entreprise en concertation avec le Conseil d'administration et discute régulièrement avec ce dernier de l'état d'avancement de la mise en œuvre de la stratégie adoptée, en privilégiant en permanence l'efficience opérationnelle. Par ailleurs, le directeur général s'acquitte des devoirs suivants :

- ✓ le devoir de conformité des actes de gestion et de reddition des comptes auprès du Conseil d'administration de la société ;
- √ le devoir de rigueur et de transparence dans la communication de toutes les informations financières et extra financières au Conseil d'administration de la société
- ✓ le devoir de diligence avec pour finalité, la création de valeur pour la société et la croissance des résultats et des dividendes versés à l'Etat actionnaire. Dans ce cadre, la direction générale se dote de comités internes agissant dans le sens de l'amélioration du contrôle et de l'Audit Interne.

#### **II.2.2. RESPONSABILITES**

#### Organisation

✓ Il est responsable du contrôle interne et de l'organisation générale mise au point avec le responsable administratif et financier et l'ensemble du personnel. Il approuve

- toutes les modifications apportées à l'organisation, aux axes de politique budgétaire et aux plans à moyen et long terme ;
- ✓ Il est responsable de l'engagement de tous les directeurs dépendant directement de lui et ils supervisent l'ensemble de la politique des ressources humaines ;
- ✓ Il fixe les objectifs généraux de la société, découlant des objectifs stratégiques et met en œuvre les moyens nécessaires à leur réalisation ;
- ✓ C'est à lui que reviennent les décisions finales de déclinaison des axes de développement et en cohérence avec de la stratégie générale.

#### Finances et dépenses

Le Directeur Général est responsable de la situation financière de la société et prend toute mesure pour assurer une situation financière saine. A ce titre il :

- ✓ prépare les comptes d'exploitation prévisionnels, budgets de trésorerie et d'investissement, les états financiers annuels et les présente au Conseil d'administration ;
- ✓ vise toutes les dépenses dans le cadre du budget et dans la limite de sa délégation ;
- ✓ vise toute dépense non prévue dans les budgets qui serait profitable à la société avant de les proposer au Conseil d'Administration.

#### Stratégies et développement

Le directeur général est responsable de l'existence et de la diffusion d'un projet d'entreprise définissant, en particulier par un système d'assurance qualité et d'image de marque :

- ✓ la politique de management des risques et de contrôle interne ;
- ✓ la politique vis-à-vis du personnel ;
- ✓ la politique vis-à-vis des clients et des fournisseurs ;
- √ la politique vis-à-vis des autres Parties prenantes.

Ce projet d'entreprise formalisé dans le plan stratégique précisera l'éthique de la société visà-vis des problèmes environnementaux, vis-à-vis de la branche professionnelle de la société, et vis-à-vis des régions et de l'Etat. Le directeur général est responsable de la meilleure réalisation possible de ce projet d'entreprise

#### II.2.3. ROLES DU DIRECTEUR GENERAL DANS L'EXAMEN DES COMPTES

Les Directeurs généraux doivent veiller à ce que les Directeurs Financiers et comptables produisent à temps des états financiers pour les besoins de contrôle et d'audit. Ces états financiers doivent être mis à la disposition des utilisateurs (Etat, PTF, actionnaires, commissaires aux comptes...)

### III. ROLES ET RESPONSABILITES DES DIRECTEURS FINANCIERS ET COMPTABLES

Ils sont chargés:

- ✓ clôturer les comptes de l'exercice écoulé ;
- √ fournir les pièces et documents comptables aux auditeurs ;

- √ faire une analyse sommaire des comptes (rapport de gestion);
- ✓ rendre compte de la situation financière de la société au Directeur général, au Conseil d'Administration et aux autorités de contrôle de l'Etat.

#### IV. ROLES ET RESPONSABILITES DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

#### IV.1. MISSIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le Commissaire aux comptes a pour mission principale permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion de la société, de :

- vérifier les valeurs et documents comptables de la société;
- contrôler la conformité de la comptabilité de la société avec les règles en vigueur ;
- vérifier la sincérité et la concordance, avec les états financiers de synthèse, des informations données :
  - dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou de l'administrateur général selon le cas ;
  - dans les documents sur la situation financière et les états financiers adressés aux actionnaires ;
- s'assurer que l'égalité entre les associés est respectée notamment que toutes les actions d'une même catégorie bénéficient des mêmes droits.

Si plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, ils peuvent procéder séparément à leurs investigations, vérifications et contrôles mais ils établissent un rapport commun. En cas de désaccord entre les commissaires, le rapport indique les différentes opinions exprimées.

A cette mission permanente de contrôle s'ajoute une obligation d'information.

#### IV.2. OBLIGATIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le Commissaire aux comptes met à la disposition du PCA ou de l'administrateur général ainsi que le cas échéant du comité d'audit avant la réunion du conseil ou la décision de l'administrateur général qui arrête les comptes, un rapport portant sur :

- les contrôles et vérifications auxquels il a procédé et les différents sondages auxquels il s'est livré ainsi que leurs résultats ;
- les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications lui paraissent devoir être apportées en faisant toutes les observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents;
- les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient découvertes ;
- les conclusions auxquelles conduisent les observations et opinions ci- dessus sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du dernier exercice.
  - l'Acte uniforme ne précisant pas de délai, le rapport du commissaire aux comptes peut être déposé le jour même avant la tenue de la réunion du conseil ou de la décision de l'administrateur.

#### a) du rapport général, destiné à :

- donner une opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers qui donnent une image fidèle résultant des opérations écoulées ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice. L'opinion doit être motivée en cas de réserves ou impossibilité d'exprimer une opinion (art.711) ;
- faire des observations sur la sincérité et la concordance avec les états financiers, des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou de l'administrateur général selon le cas et dans les documents sur la situation financière et les états financiers de synthèse de la société adressée aux actionnaires ou associés (art. 713);
- constater 1'existence des registres des titres nominatifs et donner un avis sur leur tenue. La déclaration des dirigeants attestant la tenue conforme des registres est annexée au rapport du commissaire aux comptes ;
- signaler toute modification dans la présentation des états financiers ou dans les méthodes d'amortissement ou de provisions conformes au droit comptable;
- dénoncer toute violation des dispositions relatives aux conventions réglementées;
- révéler toute violation relative à l'obligation des administrateurs de détenir un certain nombre d'actions de la société si les statuts l'imposent

#### • Emission d'une opinion sans réserves

C'est l'opinion générale qui répond à l'objectif du commissaire aux comptes, qui est d'émettre une opinion indiquant que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle. L'émission de cette opinion ne sera cependant possible que si un certain nombre de conditions ont pu être réunies.

Les comptes annuels sont établis selon les règles procédures et principes comptables du système comptable OHADA et appliqués de façon identique à celle de l'exercice précédent. L'information donnée dans les comptes annuels, y compris l'annexe, doit être suffisante pour que ces états donnent une image fidèle de la situation financière, du résultat des opérations et du Patrimoine de la société.

#### • Emission d'opinion avec réserves

Dans ce cas, le commissaire aux comptes :

- a constaté des erreurs, des anomalies ou des irrégularités dans l'application des règles et principes comptables dont l'incidence, bien que significative, est insuffisante pour rejeter l'ensemble des comptes annuels ;
- ou n'a pas pu mettre en œuvre les diligences qu'il avait estimées nécessaires bien que les limitations qui lui ont été imposées ne lui semblent pas suffisamment importantes pour refuser d'émettre une opinion sans réserves; les limitations peuvent être imposées ;
- soit par des événements extérieurs (exemple : incendie ayant détruis les pièces justificatives) ;
- soit par les dirigeants (exemple : refus de mise en œuvre d'un contrer refus d'honoraires, refus d'appel à un expert extérieur) ;

ou a constaté une ou des incertitudes affectant les comptes annuels dont la résolution dépend d'événements futurs mais dont l'incidence est insuffisante pour refuser d'émettre une opinion sans réserves, l'incertitude résulte d'une situation particulière où la direction de l'entreprise ne dispose pas des informations nécessaires pour mesurer les conséquences financières et comptables d'un événement ayant naissance au cours de l'exercice. Il se peut également que la direction ait pris des décisions dont le commissaire aux comptes ne peut vérifier le bien-fondé en l'absence d'éléments probants suffisants. Il peut s'agi, de litiges dont l'issue est incertaine ou de problèmes liés à la continuité de l'exploitation;

Quelle que soit la situation, il devra préciser clairement dans son rapport la nature des erreurs, limitations ou incertitudes qui l'ont conduit à formuler des réserves. De plus, l'incidence de chaque réserve résultant de la première situation devra, dans la mesure du possible, être chiffrée. Les indications chiffrées doivent préciser l'incidence sur le poste des comptes annuels concernés, sur le résultat de l'exercice, et si l'erreur l'affecte, sur le bilan d'ouverture.

Dans les deuxième et troisième situations, il sera nécessaire de préciser les montants figurant dans les comptes annuels qui pourraient être affectés par la limitation des contrôles ou par une incertitude.

#### • Refus d'émettre une opinion

Dans ce cas, le commissaire aux comptes :

- a constaté des erreurs, anomalies ou irrégularités dans l'application des règles et principes comptables qui sont suffisamment importantes pour affecter la validité d'ensemble des comptes annuels ;
- ou n'a pas pu mettre en œuvre les diligences qu'il avait estimé nécessaires et les limitations imposées par les dirigeants ou les circonstances sont telles qu'il ne lui est pas possible de se former une opinion sur l'ensemble des comptes annuels ;
- ou a constaté des incertitudes affectant les comptes annuels dont la résolution dépend d'événements futurs et dont l'importance estimée est telle qu'il ne lui est pas possible de se faire une opinion sur l'ensemble des comptes annuels

Il devra dans ces diverses situations, donner le même type d'information sur la nature des désaccords, limitations, et incertitudes et sur leur incidence chiffrée que dans le cas d'émission d'une opinion avec réserve. C'est en général l'importance relative de ces incidences, chiffrées ou potentielles, qui permettra au commissaire aux comptes de décider, s'il y a lieu, de faire des réserves ou de refuser d'émettre une opinion.

Dans la première situation, en cas de désaccord sur l'application de la réglementation comptable et des principes comptables, le commissaire aux comptes indique qu'à son avis les comptes annuels ne sont pas réguliers et sincères et ne donnent pas une image fidèle.

Dans les deuxième et troisième situations, où il y a des limitations et des incertitudes, le commissaire aux comptes exprime l'impossibilité où il se trouve d'apprécier si les comptes sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle.

« Ce rapport doit aussi donner l'opinion du commissaire aux comptes sur la sincérité des informations données dans le rapport du conseil d'administration ou de l'administrateur

général selon le cas et des documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les états financiers de synthèse de la société ».

# b) du rapport spécial portant sur les conventions soumises à autorisation. Ce rapport contient pour chaque convention :

- l'énumération des conventions soumises à l'approbation de l'assemblée ; le nom des administrateurs, directeurs généraux, directeurs généraux adjoints, ou actionnaires concernés ou gérants et/ou associés s'il s'agit d'une société à responsabilité limitée ;
- la nature des conventions ;
- l'objet des conventions ;
- les modalités des conventions (indications du prix, des tarifs pratiqués, des ristournes ou des commissions consenties, des sûretés conférées); toutes autres indications permettant aux actionnaires d'apprécier l'intérêt qui s'attachait à la conclusion des conventions analysées;
- l'importance des fournitures livrées et des prestations de services fournies ainsi que le montant des sommes versées ou reçues au cours c'e l'exercice en exécution des conventions soumises à autorisation.

## c) de la certification des rémunérations versées aux 10 ou 5 dirigeants sociaux et salariés les mieux rémunérés selon que l'effectif excède ou non 200 salariés

Le relevé des rémunérations des 10 ou 5 dirigeants sociaux et salariés les mieux rémunérés que doit établir la société anonyme comprend :

- l'indication d'un montant global et non le montant versé à chaque bénéficiaire individuellement ;
- le montant de la rémunération brute comprenant tous les avantages et indemnités perçus quelles que soient leur forme et leur qualification à l'exception des remboursements de frais non forfaitaires ;
- les rémunérations concernant les dirigeants sociaux et les personnes salariées travaillant de façon exclusive et permanente pour la société les salariés à temps partiel, les salariés travaillant dans une succursale à l'étranger;
- les rémunérations qui ont été réellement mises à la disposition de l'intéressé (paiement ou inscription en compte courant).

Lorsque l'effectif des personnes rémunérées n'est pas supérieur à 5, la société n'est pas à notre avis tenue d'établir le relevé des rémunérations prévues par l'Acte Uniforme.

- d'administration peut allouer à ses membres pour les missions et mandats qui leur sont confiés ou le remboursement qu'il peut autorisa concernant les frais de voyage, déplacements et dépenses engagées dans l'intérêt de la société sous réserve des dispositions relatives aux conventions réglementées.
- e) du rapport sur l'acquisition d'un bien appartenant à un actionnaire dans les deux (02) ans suivant l'immatriculation de la société, dont la valeur est au moins égale à 5.000.000 FCFA.

Le commissaire aux comptes :

- indique les critères retenus pour la fixation du prix du bien à acquérir,
- apprécie la pertinence de ces critères.

#### f) du rapport spécial si la continuité de l'exploitation demeure compromise.

Ce rapport doit contenir:

- les diligences accomplies par le commissaire aux comptes,
- les faits relevés de nature à compromettre la continuité de l'exploitation
- **g) pour les sociétés inscrites en bourse** : le commissaire aux comptes doit établir non seulement les rapports général et spécial mais également les attestations suivantes :
- l'attestation des états financiers de synthèse de la société, l'attestation de la décision d'affectation du résultat,
- l'attestation des états financiers de synthèse consolidés s'il y a lieu.

Les documents ci-dessus doivent être publiés 45 jours suivant l'approbation des états financiers par l'AGO,

- l'attestation sur la sincérité du tableau d'activité et de résultat semestriel de la société et consolidé s'il y a lieu ;
- l'attestation du rapport d'activité semestriel de la société et consolidé s'il y a lieu.

Obligations du commissaire aux comptes à l'égard des actionnaires réunis en assemblée générale extraordinaire

Le commissaire aux comptes présente un rapport qui doit être mis à la disposition des actionnaires au siège social 15 jours au moins avant la date de l'assemblée pour certaines opérations dont :

#### Rapport sur augmentation de capital

L'assemblée générale extraordinaire décide ou autorise une augmentation décapitai sur le rapport du commissaire aux comptes (art. 564). Ce rapport (donner un avis sur :

- le prix d'émission ou les conditions de fixation de ce prix;
- l'incidence sur la situation des actionnaires de l'émission proposée en particulier en ce qui concerne sa quote-part des capitaux propres à la clôture du dernier exercice.

#### Rapport sur la suppression du droit préférentiel de souscription

Le commissaire aux comptes donne son avis sur :

- La Proposition de suppression du droit préférentiel de souscription,
- Le choix des éléments de calcul du prix d'émission, et son montant,
- L'incidence de l'émission sur la situation des actionnaires appréciée par rapport aux capitaux.

Il vérifie et certifie la sincérité des informations tirées des comptes de la sur lesquelles il donne cet avis.

#### h) Rapport sur la réduction de capital

Le commissaire aux comptes présente à l'assemblée un rapport dans lequel il fait connaître son appréciation sur les causes et les conditions de la réduction de capital.

#### i) Rapport sur la transformation de la société anonyme

Sauf en cas de transformation de la société anonyme en société en nom collectif, la décision de transformation est prise par l'assemblée sur le rapport du commissaire aux comptes de la société qui atteste que l'actif net est au moins égal au capital social.

#### D. Obligations d'informations à l'égard du ministère public

Le commissaire aux comptes révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation. L'inexécution de cette obligation est sanctionnée pénalement.

Que révéler?

La loi ne détermine pas ce qu'il faut entendre par faits délictueux. On et vient donc à se demander que révéler ?

L'Acte Uniforme ne donne pas la réponse à cette question, le commissaire aux comptes est tenu de révéler au procureur de la République es faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission dès lors que les faits constatés :

- constituent une infraction visée par la loi sur les sociétés commerciales ou une infraction prévue par d'autres textes présentant une incidence sur les comptes annuels
- sont significatifs et délibérés.

Est considéré comme significatif tout fait :

- qui modifie sensiblement la présentation de la situation financière, du patrimoine ou du résultat de l'entité, telle qu'elle apparaît au travers des comptes annuels ;
- qui porte ou est de nature à porter préjudice à la société bu à un tiers

#### E. Secret professionnel

Le commissaire aux comptes ainsi que ses collaborateurs sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en raison de leurs fonctions.

Ils sont déliés du secret professionnel pour les faits délictueux révélés au ministère public.

L'Acte Uniforme n'a pas prévu de sanctions pénales pour punir la violation du secret professionnel.

Ce délit n'est pas spécifique au commissaire aux comptes.

Pour la répression de ce délit, il faudra donc se reporter au texte national s'y rapportant.

#### IV.3. DROITS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

#### • Communication obligatoire de documents et information

Les états financiers et le rapport de gestion sont adressés au commissaire aux comptes 45 jours au moins avant la date de l'assemblée générale ordinaire.

La question des associés et la réponse du président du conseil d'administration, du président directeur général, du directeur général et de l'administrateur général, sur tous faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation sont communiquées aux commissaires aux comptes.

#### • Convocation à la réunion des organes sociaux

Le commissaire aux comptes est obligatoirement convoqué à la réunion, Selon le cas, du conseil d'administration ou de l'administrateur général, qui arrête les comptes de l'exercice; ainsi que le cas échéant, à toute réunion du conseil d'administration ou avec l'administrateur général intéressant sa mission.

A défaut de convocation du commissaire aux comptes, la réunion du conseil peut être annulée. Toutefois, l'action en nullité n'est pas recevable lorsque le commissaire aux comptes était présent.

#### Assemblée Générale

Le commissaire aux comptes est obligatoirement convoqué à toutes les assemblées d'actionnaires. A défaut de convocation :

#### Délai de convocation

Le commissaire aux comptes doit être convoqué en même temps que les administrateurs ou les actionnaires par lettre au porteur contre récépissé o par lettre recommandée avec demande d'avis de réception (art.

Si la société est dirigée par un administrateur général, le commissaire aux comptes est convoqué 3 jours au moins avant que l'administrateur n délibère sur les comptes.

#### IV.4. FIN DU MANDAT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

#### 1. <u>Arrivée du terme du mandat</u> (Art. 708 AUDSC/GIE)

La fonction de commissaire aux comptes expire à l'issue de l'assemblé générale qui statue sur les comptes du dernier exercice de son mandat.

- si l'assemblée omet de renouveler le mandat d'un commissaire aux comptes ou de le remplacer, la mission du commissaire aux comptes est prorogée jusqu'à la prochaine assemblée générale ordinaire annuel] sauf refus exprès du commissaire aux comptes);
- si le mandat du commissaire aux comptes n'est pas renouvelé à son terme, il peut, à sa demande, être entendu par l'assemblée.
- si le commissaire aux comptes est désigné par décision de justice son mandat expire à la nomination du commissaire aux comptes p; l'assemblée générale des actionnaires.

#### 2. <u>Empêchement, démission, décès</u>

En cas d'empêchement, de démission ou de décès du commissaire aux comptes, ses fonctions sont exercées par le suppléant jusqu'à :

- la cessation de l'empêchement,
- l'expiration du mandat du titulaire en cas d'empêchement définitif

Lorsque l'empêchement a cessé, le commissaire aux comptes reprend ses fonctions après la prochaine assemblée générale ordinaire qui approuve les comptes.

Lorsque le commissaire aux comptes suppléant est appelé aux fonctions d titulaire, un nouveau suppléant doit être désigné lors de la plus prochaine assemblée générale. Les

fonctions de ce nouveau suppléant cessent de plein droit lorsque le commissaire empêché reprend ses fonctions.

Le commissaire aux comptes nommé par l'assemblée des actionnaires e remplacement d'un autre ne demeure en fonction que jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur.

#### 3. Récusation

Un ou plusieurs actionnaires représentant au moins 10% du capital social de même que le ministère public peuvent demander en justice la récusation du commissaire aux comptes dans un délai de 30 jours à compter de la date de l'assemblée générale qui l'a désigné

S'il est fait droit à la demande, un nouveau commissaire aux comptes désigné en justice. Il demeure en fonction jusqu'à l'entrée en fonction du nouveau commissaire aux comptes.

#### **IV.5. RESPONSABILITES**

#### • Responsabilité civile

Le commissaire aux comptes est civilement responsable, tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables, des fautes négligences qu'il commet dans l'exercice de ses fonctions.

Toutefois, sa responsabilité ne peut être engagée pour les informations ou divulgations de faits auxquelles il procède en exécution de sa mission au cours des procédures d'alerte.

Le commissaire aux comptes n'est pas responsable des dommages causés par les infractions commises par les membres du conseil d'administration ou par l'administrateur général, selon le cas, sauf si en ayant eu connaissance il ne les a pas révélées dans son rapport à l'assemblée générale.

L'action en responsabilité contre le commissaire aux comptes se prescrit par- trois ans à compter de la date du fait dommageable ou, s'il a été dissimulé de sa révélation.

Lorsque le fait dommageable est qualifié crime, l'action se prescrit par dix ans

#### Responsabilité pénale

- Non-respect des règles d'incompatibilités ;
- informations mensongères données ou confirmées sur la situation de la société;
- non révélation de faits délictueux au ministère public ;
- divulgation du secret professionnel.

### **MODULE IV:**

GUIDE D'ANALYSE DES ETATS FINANCIERS PAR L'ADMINISTRATEUR Tout Administrateur ou gestionnaire d'une entité se doit d'avoir une bonne connaissance de la situation économique et financière de l'entité dont ils ont en charge la gestion.

La gestion dans son sens le plus large inclut :

- Une bonne connaissance de l'environnement de l'entité ainsi que de son activité ;
- Une maîtrise suffisante des éléments concourant à la vie de l'entité : Moyens humains, techniques et financiers ;
- Un suivi régulier des indicateurs de performance :
  - Situation patrimoniale,
  - Situation financière,
  - o Rentabilité,
  - o Risques encourus.

En somme, les différents acteurs intervenant dans la gestion de l'entité se doivent de veiller aux décisions à même d'assurer à l'entité une bonne rentabilité des activités menées gage de sa continuité d'exploitation.

Pour ce faire, les différents états financiers établis en fin d'exercice délivrent, par leur examen, un ensemble d'informations financières pertinentes, dont l'interprétation permet d'être situé sur la situation financière de l'entité.

L'analyse de ces différents états financiers permet donc d'apprécier l'adéquation entre les décisions ou mesures de gestion avec les besoins effectifs de développement et de rentabilité de l'activité.

Chaque état financier fournit des informations qui lui sont spécifiques mais qui se doivent d'être complétées par celles issues des autres états financiers.

#### I. GUIDE D'ANALYSE DU BILAN

Le bilan indique à une date donnée la situation patrimoniale de l'entité. Il exprime son équilibre financier et permet une étude de l'évolution du patrimoine de l'entité et de sa situation financière.

L'analyse du bilan repose essentiellement sur les phases suivantes :

- Analyse de l'évolution structurelle du bilan sur au moins cinq (05) exercices ;
- Analyse de la situation financière (équilibre financier) ;
- Analyse de l'adéquation politique d'investissement/politique commerciale/politique financière ;
- Analyse sommaire de la rentabilité (capitaux propres, actifs).

#### I.1. ANALYSE DE L'EVOLUTION STRUCTURELLE DU BILAN

Scinder le bilan selon les trois (03) grandes masses d'actif et de passif.

#### **ACTIF**:

- o Actif immobilisé
- Actif circulant
- o Trésorerie actif

#### PASSIF:

- o Ressources durables ou stables
- o Passif circulant
- o Trésorerie passif

ACTIF	N+3	N+2	N+1	N	N-1	PASSIF	N+3	N+2	N+1	N	N-1
ACTIF IMMOBILISE						RESSOURCES DURABLE	<u>s</u>				
Terrain						Capitaux propres					
Bat. & Instal & Amenag						Dettes financières					
Immob Incorporelle											
Immob Corporelle											
ACTIF CIRCULANT						PASSIF CIRCULANT					
Stocks						Dettes d'exploitation					
Créances						Dettes HAO					
TRESORERIE ACTIF						TRESORERIE PASSIF					
Titres placement						Découverts bancaire					
Valeurs à encaisser						Emprunt à -1 an					
Banque & Etabl. Fin											
Caisse											
TOTAL GENERAL						TOTAL GENERAL		·			

<sup>&</sup>gt; Dégager les tendances et apprécier leur évolution par exercice.

#### ACTIF:

Tendance 1 = ACTIF IMMOBILISE

Total Bilan

Tendance 2 = ACTIF CIRCULANT

Total Bilan

TRESORERIE ACTIF

Total Bilan

#### **PASSIF:**

Tendance 4 =

RESSOURCES DURABLES

Total Bilan

PASSIF CIRCULANT

Total Bilan

TRESORERIE PASSIF

Total Bilan

- Commenter les différentes tendances par rapport à la nature de l'activité et à la politique de l'entité.
- Comparer les données bilantielles avec les prévisions de base notamment dans la politique d'investissement.
- Faire une synthèse sur les constats issus de l'analyse de l'évolution du bilan.

#### I.2. ANALYSE DE L'EQUILIBRE FINANCIER

Cela va consister à analyser l'équilibre de financement permanent de l'entité ; pour cela, il faut comparer les emplois durables/ressources durables et les emplois circulants/ressources circulantes.

Cela conduit au calcul du fonds de roulement, du besoin en fonds de roulement et de la trésorerie nette.

	N+3	N+2	N+1	N	N-1	Commentaires
Fonds de Roulement (FdR)						
(Ress. Durables - Actif Immob.) > 0						
Besoin en Fonds de Roulement (BFdR)						
(Actif Circulant - Passif Circulant) > 0						
TRESORERIE						
(FdR - BFdR) > 0						

Les différences tendances dégagées permettront d'apprécier l'adéquation de la politique commerciale/politique financière en d'autres termes, l'adéquation délai clients/délai fournisseurs qui impacte le niveau de la trésorerie et donc de la couverture des besoins fluctuant et à long terme de l'entité.

En outre, la comparaison du Fonds de Roulement avec le besoin en Fonds de Roulement donne une appréciation de l'équilibre structurel de financement :

- ✓ Si le BFdR > FdR déséquilibre structurel de financement, nécessité de revoir la politique de financement ; nécessité de revoir la politique de financement ;
- ✓ Si le FdR > BFdR équilibre structurel de financement ; toutefois voir dans quelle condition cet équilibre a été réalisé.

**NB**: Associer à cette analyse les ratios suivants sur les cinq (05) exercices.

#### I.3. LES RATIOS DE STRUCTURE

NATURE	FORMULE	INTERPRETATIONS
Financement des emplois stables =	Ressources stables Emplois stables	Il mesure la couverture des emplois stables par les ressources stables
Autonomie financière =	Capitaux propres Total des dettes	Il mesure la capacitté de l'entité à s'endetter donc doit tendre à la hausse
Capacité de remboursement =	Dettes financières Capacité d'autofinancement	Il mesure la capacité de l'entité à couvrir ses engagements financiers à long et moyen terme par sa propre capacité financière

#### I.4. ANALYSE DE LA RENTABILITE

Deux indicateurs fondamentaux de gestion sont à utiliser et à suivre sur l'ensemble des cinq (05) derniers exercices :

NATURE	FORMULE	N+3	N+2	N+1	N	N-1	Commentaires
Ratio capitaux propres =	Bénéfice Net						
natio capitaux propres –	Capitaux propres						
Ratio rentabilité économique =	Résultat d'exploitation						
Ratio rentabilite economique =	Actif Immob + BFdR						

Le ratio de capitaux propres permet d'apprécier la contribution des capitaux propres dans la réalisation des bénéfices. Plus le ratio est élevé, plus cela traduit l'aptitude de l'entité à rentabiliser les fonds apportés par les associés (Etat).

Le ratio de rentabilité économique permet de mesurer la rentabilité des investissements réalisés ; en effet, plus les investissements effectués dégagent des excédents d'exploitation, plus le bénéfice net augmente.

#### II. GUIDE D'ANALYSE DU COMPTE DE RESULTAT

L'approche va consister en la mise en œuvre des diligences suivantes :

✓ Faire un tableau comparatif des comptes de résultat des cinq (05) derniers exercices :

RUBRIQUES	N+3	N+2	N+1	N	N-1	Commentaires
Charges						
Produits						

- ✓ Dégager les tendances des comptes sensibles en fonction de l'activité principale de l'entité ;
- ✓ Rapporter les tendances observées par rapport aux données budgétaires pour vérifier le respect des consignes budgétaires ;
- ✓ Dégager l'évolution des soldes intermédiaires de gestion sur au moins cinq (05) exercices;

Soldes intermédiaires de gestion	N+3	N+2	N+1	N	Commentaires
Marge commerciale					
Chiffre d'affaires					
Valeur Ajoutée					
Excédent Brut d'Exploitation					
Résultat d'Exploitation					
Résultat Financier					
Résultat A. O					
Résultat HAO					
Résultat Net			·		

- ✓ Apprécier les conditions de réalisation du résultat net à travers l'analyse des soldes intermédiaires de gestion ;
- ✓ Apprécier le niveau de rentabilité à travers l'examen et le suivi régulier des ratios de gestion suivants sur au moins cinq (05) exercices.

### **II.1. LES RATIOS DE STRUCTURE**

Nature	Formule	Interprétations
		Il mesure la part de la
Autofinancement	Autofinancement/Valeur Ajoutée	valeur Ajoutée consacrée
		à l'autofinancement
		Il mesure la capacité de
		l'entité à payer ses dettes
Liquidité restreinte	Créances à au moins d'un an + disponibilités	à court terme en utilisant
Liquidite restreinte	Passif réel à moins d'un an	les créances et les
		disponibles
		Il mesure la capacité de
Liquidité immédiate	<u>Disponibilités</u>	l'entité à payer ses dettes
Liquidite illillediate	Passif réel à moins d'un an	à court terme en utilisant
		les disponibles

### **II.2. LES RATIOS D'ACTIVITES**

Nature	Formule	Interprétations
Taux de croissance du CA HT	$CA_n$ - $CA_n$ -1/ $CA_n$ - 1	L'évolution du CA permet de mesurer le taux de croissance de l'entreprise.
Taux de marge commerciale	Marge commerciale/Ventes de marchandises hors taxes	Il mesure l'évolution de la performance de l'activité commerciale de l'entreprise.
Taux de croissance de la valeur ajoutée	VAn-VAn-1/VAn – 1	L'évolution de la valeur ajoutée est également un indicateur de croissance.
Taux d'intégration	Valeur ajoutée/Chiffre d'affaires hors taxes	Il mesure le taux d'intégration de l'entreprise dans le processus de production ainsi que le poids des charges externes.
Productivité du personnel	Valeur ajoutée/Effectif	Il mesure la part de richesse créée par chaque salarié ; il permet d'apprécier le niveau de compétitivité de l'entreprise.
Rendement de l'équipement	Valeur ajoutée/Équipement de production	Il mesure la part de richesse créée par euro investi ; il indique le degré de performance de l'équipement.
Part de valeur ajoutée revenant au personnel (facteur travail)	Charges de personnel/Valeur ajoutée	Il mesure la part de richesse qui sert à rémunérer le travail des salariés. Il permet d'apprécier la politique salariale de l'entreprise.
Part de valeur ajoutée revenant aux prêteurs	Charges financières (Intérêts)/Valeur ajoutée	Il mesure la part de valeur ajoutée consacrée à la rémunération des prêteurs ; il indique le degré d'endettement de l'entreprise.

Taux de marge brute d'exploitation	Excédent brut d'exploitation/Chiffre d'affaires hors taxes	Il mesure la capacité de l'entreprise à générer une rentabilité à partir du CA indépendamment de sa politique d'investissement et de son mode de financement.
Taux de marge nette d'exploitation	Resultat a exploitation/emine	Il mesure la capacité de l'entreprise à générer une rentabilité à partir du CA compte tenu de son activité d'exploitation.
Taux de marge nette	Résultat de l'exercice/Chiffre d'affaires hors taxes	Il mesure la capacité de l'entreprise à générer un bénéfice net à partir du CA.
Poids de l'endettement	Charges d'intérêts/Excédent Brut d'Exploitation	Il mesure le poids de l'endettement de l'entité.

#### **II.3. LES RATIOS DE RENTABILITE**

Nature	Formule	Interprétations
Taux de marge brute d'exploitation	EBE/CA HT	Il mesure la capacité de l'entreprise à générer une rentabilité à partir du CA indépendamment de sa politique d'investissement et de son mode de financement

<u>NB</u> : L'utilisation d'un ratio sera fonction des besoins d'affiner les résultats de l'analyse effectuée.

#### III. GUIDE D'ANALYSE DU TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE

Le tableau des flux de trésorerie (TFT) constitue un état de synthèse qui fournit des renseignements sur la variation de trésorerie de l'entité.

Son analyse fait ressortir la contribution de chaque type d'activité à la variation globale de trésorerie, en d'autres termes, elle permet de connaître la provenance des flux de liquidités (encaissements) et la manière dont les flux ont été utilisés (décaissements) au cours de l'exercice.

Le diagnostic est effectué selon les activités :

- Activités opérationnelles : c'est-à-dire les principales activités génératrices produites de l'entité. <u>Exemple</u> : vente d'hydrocarbure, fourniture d'électricité, prestation de service.
- Activités d'investissements: c'est-à-dire l'acquisition (décaissement) ou la sortie (encaissement) d'actif à long terme. <u>Exemple</u> cession ou acquisition d'un véhicule automobile.
- Activités de financement : c'est-à-dire des encaissements ou des décaissements ainsi des activités financières (émission ou vente d'action, dividendes payés ou reçus, emprunts et remboursements, prêt et récupération).

Pour l'analyse de cet état financier de synthèse, il convient d'établir un état récapitulatif sur au moins cinq (5) exercices.

Rubriques	N+3	N+2	N+1	N	N-1	Commentaire
Flux trésor. Act. opérationnelle						
Flux trésor. Act. Investiss.						
Flux trésor. Act. Financement						
Trésorerie nette						

De cet état comparatif effectuer les diligences suivantes :

- Dégager l'évolution de la trésorerie issue de chaque type d'activité ;
- ❖ Apprécier la variation de la trésorerie nette en relation avec le lien FDR/BFR
- Rapprocher le niveau de la trésorerie nette avec le budget de trésorerie

#### IV. SYNTHESE DU GUIDE D'ANALYSE DU TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE

	<ul> <li>Évolution du chiffre d'affaires HT</li> </ul>					
Examen du compte de	<ul> <li>Évolution du résultat net, du résultat courant</li> </ul>					
résultat	<ul> <li>Étude des soldes intermédiaires de gestion</li> </ul>					
	<ul> <li>Structure des coûts de l'entreprise</li> </ul>					
	<ul> <li>Évolution de la capacité d'autofinancement</li> </ul>					
	<ul> <li>Étude des équilibres financiers : fonds de roulement, besoins</li> </ul>					
	en fonds de roulement, trésorerie					
Examen de bilan	<ul> <li>Analyse de la structure financière</li> </ul>					
	<ul> <li>Évolution de l'excédent de trésorerie d'exploitation</li> </ul>					
	<ul> <li>Évaluation de la solvabilité et de la liquidité</li> </ul>					
	Etude des flux financiers					
Etude tableau de flux de	<ul> <li>Appréciation de la politique financière (Financement,</li> </ul>					
trésorerie	activités opérationnelles, Investissement)					
	<ul><li>Analyse prévisionnelle</li></ul>					

<u>NB</u>: Il est indiqué d'établir un tableau de bord qui regroupe les indications les plus significatives pour suivre la situation de l'entreprise, l'évolution d'activité, la dynamique financière, etc..., et les comparer aux ratios du même secteur. A titre d'exemple, le tableau de bord peut regrouper les ratios concernant :

- l'activité,
- la rentabilité,
- les décisions d'investissement et de financement,
- la structure financière (ratio structure, ratio d'activité).

## ANNEXES

ANNEXE I : SYSCOHADA révisé intégrale (version numérique)
ANNEXE II : Plan des comptes comparés (version numérique)
Annexe III : Décret MINEFID sur l'amortissement par composant