

GUIDE  
D'APPLICATION

## **PREMIERE PARTIE :**

# Opérations courantes

### SECTION 1 : Plan de comptes

Le « plan des comptes » n'est pas synonyme de « liste des comptes ». Le Plan comprend, outre la liste détaillée des comptes à 2, 3 et 4 chiffres :

- la justification des critères retenus dans l'arborescence des classes, des comptes principaux et divisionnaires,
- des indications sur la codification décimale, les constantes et les parallélismes retenus.

#### 1.1. Les Classes

- L'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière dispose, en son article 18, la distinction, dans la Comptabilité financière, entre les comptes de « situation » et les comptes de « gestion » :
  - les comptes de situation (ou de patrimoine ou de bilan) sont recensés en classes 1 à 5,
  - les comptes de gestion (ou de résultat) sont recensés dans les classes 6, 7 et 8.
- Dans les comptes de situation, les classes sont définies en fonction d'une lecture verticale puis horizontale du bilan :
  - **en lecture « verticale »**, le « haut » du bilan comprend en principe les postes provenant des classes 1 et 2, le « bas » ceux des classes 3, 4 et 5,
  - **en lecture « horizontale »**, de droite à gauche, le passif synthétise la classe 1 et partiellement les classes « mixtes » 4 et 5, l'actif synthétise la classe 2 et partiellement les classes 4 et 5.

#### BILAN

ACTIF	PASSIF
2- Actif immobilisé	1-Ressources stables
3- Stocks	
4- Tiers (débiteurs)	4- Tiers (créditeurs)
5- Trésorerie (positive)	5- Trésorerie (négative)

- Dans les comptes de gestion, les classes sont définies :
  - par rapport à la fréquence de l'activité
    - activité « ordinaire » : 6 et 7
    - « hors activité ordinaire » : 8
  - puis, par rapport à la place de l'opération dans le circuit économique de l'entité,
    - en amont de l'entité : « entrant » ou charge : classe 6 et comptes impairs de la classe 8 (81, 83, 85, 87, 89),
    - en aval de l'entité : « sortant » ou produit : classe 7 et comptes pairs de la classe 8 (82, 84, 86, 88).

## 1.2. Les Comptes principaux et divisionnaires

- L'article 18 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière dispose : « chaque classe est subdivisée en comptes identifiés par des numéros à deux chiffres ou plus [...] dans le cadre d'une codification décimale ».

Chaque classe comprend donc en règle générale 10 comptes à deux chiffres, que nous appellerons « comptes principaux », dont le premier se termine par 0 et le dernier par 9.



EXEMPLE :

*La classe 5 - Trésorerie, est détaillée en :*

***50 - Titres de placement, 51 - Valeurs à encaisser..., 58 - Régie d'avances, accréditifs et virements internes, 59 - Dépréciations et provisions pour risque à court terme.***

- Au-delà de deux chiffres, les subdivisions se limitent à 9 positions.

Chaque compte principal peut être subdivisé en 9 comptes à 3 chiffres, et chacun de ses derniers en 9 comptes à 4 chiffres, tous appelés « comptes » (sans autre qualificatif). Le premier numéro se termine alors par 1 et le dernier par 9, le 0 gardant son caractère générique sauf 490 et 590.



exemple :

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

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

- Au-delà de quatre chiffres, la subdivision en sous comptes est laissée au choix de l'entité, dans le respect des nomenclatures nationales ou régionales ci-dessous exposées.

### 1.3. Les Constantes

Pour des raisons logiques et pédagogiques, des « constantes » sont retenues dans la numérotation des comptes. Ainsi :

- le **chiffre 8** en troisième ou quatrième position appelle souvent un compte résiduel ou « divers », destiné aux opérations qui n'ont pas trouvé leur place dans les sept catégories précédentes.



exemples :

*168 - Autres emprunts et dettes, dans la subdivision de 16 - Emprunts et dettes assimilées.*

*2458 – Autres matériels de transport, dans la subdivision de 245 - Matériel de transport.*

- Le **chiffre 9** en deuxième position appelle un compte de provision, soit :
  - en gestion, une dotation (69) ou une reprise (79),
  - en situation (19, 29, 39, 49, 59), une provision ou une dépréciation existante.

Les comptes 29, 39, 49 et 59 présentent un solde opposé à celui des principaux autres comptes de leur classe.

- Ce caractère « d’opposant » au sens du solde des autres comptes de la même famille est également attribué au chiffre 9 figurant en troisième ou quatrième position :



EXEMPLE :

- 109 - *Apporteurs, capital souscrit, non appelé* et 139 - *Résultat net : perte* présentent un solde débiteur, à l'encontre des autres comptes 10 et 13,
- 409 réunit les fournisseurs débiteurs, à l'opposé des autres comptes 40,
- 419 réunit les clients créditeurs, à l'opposé des autres comptes 41,
- 60 x 9 réunit les réductions obtenues non ventilables, à l'opposé des autres comptes 60 x.

## 1.4. Les parallélismes

Pour les mêmes raisons, une numérotation décimale parallèle est retenue pour des opérations de sens contraire, mais de même nature. Ainsi :

- en **28 – Amortissements**, la numérotation des comptes est parallèle à celle des **comptes 21 à 25**,
- en **77 - Revenus financiers et produits assimilés**, la numérotation est sensiblement parallèle à celle du compte **67 - Frais financiers et charges assimilées**,
- en **79 - Reprises de provisions**, la numérotation s’inspire fortement de celle du compte 69.

## SECTION 2 : Subdivision en sous-comptes

### 2.1. Du SYSCOHADA au plan comptable d'entité

- Comme le SYSCOHADA fournit, en règle générale, des comptes à quatre chiffres, il appartient à l'entité de construire son propre « plan comptable d'entité » (P.C.E.),
  - en retenant les comptes du SYSCOHADA nécessaires à son activité,
  - et en les subdivisant selon ses besoins.
- Cette subdivision obéit à deux impératifs :
  - une analyse plus fine de la nature de l'opération, sur la base d'au moins deux positions : le numéro de compte comportera alors six chiffres, comme le prévoient de nombreux logiciels.

UUUU. UU  
SYSCOHADA. nature

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



exemple :

*les achats de papier pour photocopieur sont enregistrés en **6047.17**(voir la nouvelle nomenclature P. 1083)*

***6047** = achats fournitures de bureau (dans le SYSCOHADA)*

***17** = papier*

- Une analyse de la fonction de l'opération, sur la base d'une ou de deux positions : le numéro comportera alors sept ou huit chiffres.

UUUU. UU. UU  
SYSCOHADA. nature. fonction

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

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

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

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



EXEMPLE (SUITE) :

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

## **2.2. Notion et conditions d'emploi des nomenclatures**

- Les nomenclatures sont des relevés exhaustifs et codifiés de rubriques d'opérations ou d'agents, mis en place par les services nationaux ou régionaux de la Statistique ou de la Comptabilité nationale.
- L'organisation comptable de l'entité doit permettre de renseigner ces rubriques, et prévoir en conséquence une subdivision des comptes intéressés en sous comptes correspondant à ces rubriques. Si des besoins de gestion exigent plusieurs sous comptes pour une même rubrique de nomenclature, ces derniers doivent pouvoir être regroupés facilement.
- La numérotation de ces sous comptes demeure libre, si une grille de passage permet ce regroupement. Pour des raisons pédagogiques, le présent guide reprend cependant tel quel tous les numéros des nomenclatures citées.

### SECTION 1 : Opérations brutes

#### 1.1. Achats

Le SYSCOHADA distingue trois types d'achats de biens et de services :

- Les acquisitions de biens durables, assimilées à des investissements (terme économique) ou à des immobilisations (terme comptable), seront exposées au chapitre 5 de la première partie.

Ils sont crédités au compte **481 Fournisseurs d'investissements** ou **404 Fournisseurs, acquisitions courantes d'immobilisations**.

- Les **achats de biens consommables**, crédités au compte **401 Fournisseurs d'exploitation** constituent des charges, enregistrées **en 60**. Ils concernent les achats du « circuit ». Les achats sont inscrits au **compte 60** pour le montant net de taxes récupérables auquel s'ajoutent les frais accessoires d'achats. Ces frais accessoires peuvent être enregistrés au sous compte achats concerné pour le montant net de taxes récupérables :
  - en **601 des marchandises** : biens destinés à être revendus sans transformation,
  - en **602 des matières premières** : biens destinés à être transformés, pour entrer dans la composition d'un produit traité ou fabriqué,
  - en **604 des matières consommables** : biens destinés à être utilisés pour concourir à la fabrication ou à l'exploitation, sans se retrouver dans la composition du produit traité ou fabriqué,
  - en **602 des fournitures liées** : matières premières de valeur unitaire non significative et servant d'accessoire à d'autres ( ex : vis et boulons),
  - en **604 des fournitures (non liées)** : matières consommables de valeur unitaire non significative (ex : crayons, insecticides),
  - en **608 des emballages non immobilisés**, qui sont traités à part.



- les **frais accessoires d'achats** peuvent être inscrit directement dans les comptes **601, 602, 604, 608** ou dans les compte frais sur achats : **6015, 6025, 6045, 6085**.
- Les **achats de services** constituent également des charges, enregistrées en **61, 62** et **63** :
  - **61 : services de transports** (sauf courrier et télécommunications) de biens vendus, transport de personnels,
  - **621 à 625** : services rattachés aux immobilisations de l'entité,
  - **626 à 638** : services rattachés aux opérations d'exploitation et financières de l'entité.

Ils sont supposés immédiatement consommés.

#### APPLICATION 1

#### Acquisition de matériels et de fournitures de bureau

*Enregistrer la facture suivante :*

Fournisseur A en région OHADA  
Fabricant de matériel et fournitures en gros

**Doit : Client B en région OHADA**

##### Facture n°1

Matériel et fournitures de bureau au détail

- 1 caisse enregistreuse à 300	= 300
- 10 ordinateurs de bureau à 200	= 2 000
- 100 ramettes de ramettes photocopieur à 5	= 500
- Sous total	= 2 800
- Frais de transport 10%	= 280
- TVA 10%	= 308
<b>Net à payer</b>	<b>= 3 388</b>

Sachant que :

- a) - La caisse enregistreuse est conservée par le détaillant pour son équipement et constitue donc une immobilisation à l'achat, relevant de la rubrique 26 de la Nomenclature des Biens et Services,

b) - Les ordinateurs sont destinés à être revendus et constituent donc des marchandises (N.B.S. 26).

c) - Le papier photocopieur (N.B.S. 17) est destiné au magasin, donc à la revente, à raison de 90 paquets. 10 ramettes constituent pour le client des matières consommables, considérées non stockées.

d) - la TVA est récupérable.

### *Ecritures*

2443.26		Matériel bureautique ( $300 + 10\% \times 300$ )	330	
6011.26		Achats marchandise ordinateurs	2 000	
6015.26		Frais sur achats ordinateurs	200	
6011.17		Achats marchandises papier	450	
6055.17		Fourniture de bureau non stockables	50	
6015.17		Frais sur achats papier	50	
4451		T.V.A. récupérable sur immobilisations ( $330 \times 10\%$ )	33	
4452		TVA récupérable sur achats	275 <sup>(1)</sup>	
	4812	Fournisseurs d'investissements A ( $330 + 33$ )		363
	4011..	Fournisseurs A		3 025

(1)  $[(2\,000 + 200 + 450 + 50 + 50) \times 10\%]$

***Ou***

2443.26		Matériel bureautique ( $300 + 10\% \times 300$ )	330	
6011.26		Achats marchandise ordinateurs ( $2000 + 10\% \times 2000$ )	2 200	
6011.17		Achats marchandises papier ( $450 + 10\% \times 450$ )	495	
6055.17		Fourniture de bureau non stockables ( $50 + 10\% \times 50$ )	55	
4451		T.V.A. récupérable sur immobilisations ( $330 \times 10\%$ )	33	
4452		TVA récupérable sur achats $[(2\,200 + 495 + 55) \times 10\%]$	275	
	4812	Fournisseurs d'investissements A ( $330 + 33$ )		363
	4011..	Fournisseurs A		3025

☞ **Remarque :** Pour faciliter, l'élaboration du tableau des flux de trésorerie le SYSCOHADA recommande d'utiliser systématiquement comme contrepartie :

- des comptes d'achats de biens et services (autres que les immobilisations) le compte **401 Fournisseur** ;
- des comptes d'achats d'immobilisations, les comptes **481 ou 404**.

## 1.2. Ventes

Les ventes sont enregistrées au **crédit du compte principal 70** et au **débit d'un compte de client**.

Le SYSCOHADA distingue à cet effet :

- en **701**, les **marchandises** : biens revendus sans transformation (ou « en l'état ») dans le cadre d'une opération commerciale,
- en **702 à 704**, les **produits : biens traités ou fabriqués** par l'entité, dans le cadre d'une opération agricole, artisanale ou industrielle. Selon leur degré de finition, le plan distingue :
  - en **702**, le **produit fini**, stocké en magasin de fin de cycle de traitement ou de fabrication, et vendu,
  - en **703**, le **produit intermédiaire**, stocké en magasin après un premier traitement ou fabrication, et normalement destiné à une nouvelle phase de production, mais parfois vendu séparément,
  - en **704**, le **produit résiduel** : chute, déchet ou rebut récupérés en atelier ou en magasin, à n'importe quel stade de traitement ou de fabrication du produit principal, et ayant une valeur marchande,
- en **705**, les **ventes de travaux**, qui occupent, dans le secteur du bâtiment et des travaux publics, une place intermédiaire entre les catégories de biens et de services, comme dans la Nomenclature des Biens et Services (N.B.S.),
- en **706**, les **ventes d'autres services**,
- le SYSCOHADA a enfin repris, en 707, la notion hybride de produits accessoires, qui groupe, au détriment d'un strict classement par nature, à la fois des biens (ex : 7071 emballages) et des services (ex : 7073 locations), qui ne correspondent pas à l'objet principal de l'entité et présentent donc un caractère accessoire (mais pas occasionnel pour autant).

Certains produits ont toujours, dans les diverses entités, un caractère accessoire (ex : Bonis sur reprises, cessions d'emballages, ou services exploités dans l'intérêt du personnel).

D'autres, accessoires dans la majorité des entités, peuvent constituer l'activité principale de certaines filiales (ex : commissions et courtages chez un commissionnaire-courtier ; locations dans une société immobilière ; redevances pour brevets dans une société d'ingénierie...); dans ce cas, ils sont à classer dans le compte **706 Services vendus**.

**APPLICATION 2****Ventes de marchandises et de produits finis**

Enregistrer la facture n°1 précédente, sachant que le fournisseur

- a) - a lui-même acheté la caisse enregistreuse et le papier, qui constituent donc des marchandises,
- b) - a fabriqué les ordinateurs, qui sont donc des produits finis.

**Ecriture**

4111..		Client B	3 388	
	7011.26	Ventes marchandises		300
	7021.26	Ventes Produits finis		2 000
	7011.17	Ventes marchandises		500
	7071..	Ports facturés		280
	4431	TVA facturée sur ventes		308

**SECTION 2 : Stocks**

En pure logique comptable, les achats entraînent une entrée en stock dans des comptes de la classe 3 et les ventes, une sortie de stock.

Le SYSCOHADA :

- déroge cependant à cette règle dans le temps, en admettant la pratique généralisée de l'inventaire intermittent,
- la nuance dans l'espace, en supposant la consommation immédiate de certains achats.

**2.1. Méthode d'inventaire**

- La **méthode de l'inventaire intermittent** autorise la neutralisation des comptes de la classe 3 en cours d'exercice, et leur régularisation en fin d'exercice seulement, par le jeu des comptes :
  - 603, s'il s'agit de marchandises, de matières et de fournitures, d'autres approvisionnements,
  - 73, s'il s'agit de produits.

Le nombre d'écritures est donc limité à deux par catégorie :

- l'une destinée à annuler le stock initial ou de début d'exercice,
- l'autre destinée à constater le stock final ou de fin d'exercice.

Ces deux écritures peuvent même se ramener à une seule, constatant la variation de l'exercice, qui est soit une augmentation (débit du compte 3...), soit une diminution (crédit du compte 3).

### APPLICATION 3

#### Inventaire intermittent - régularisation de stock de marchandises

Stock de marchandises : 10 en début d'exercice,  
11 en fin d'exercice (stockage : + 1)

#### Écritures

6031	31..	Variations des stocks de marchandises Marchandises (Annulation du stock de début d'exercice)	10	10
31..	6031	Marchandises Variations des stocks de marchandises (Constatation du stock de fin d'exercice)	11	11

#### Ou encore une seule écriture pour la variation de +1

31..	6031	Marchandises Variations des stocks de marchandises (Ajustement du stock de fin d'exercice)	1	1
------	------	--------------------------------------------------------------------------------------------------	---	---

### APPLICATION 4

#### Inventaire intermittent - régularisation de stock de produits finis

Stock de produits finis : 15 en début d'exercice,  
12 en fin d'exercice (déstockage - 3)

## Écritures

736	36..	Variations des stocks de produits finis Produits finis (Annulation du stock de début d'exercice)	15	15
36..	736	Produits finis Variations des stocks de produits finis (Constatation du stock de fin d'exercice)	12	12

### Ou encore une seule écriture pour la variation de -3

736	36..	Variations des stocks de produits finis Produits finis (Ajustement du stock de fin d'exercice)	3	3
-----	------	------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	---

Les comptes de gestion 603 figureront dans le Compte de résultat parmi les charges, en soustraction en cas de stockage, et les comptes 73 parmi les produits, en soustraction en cas de déstockage.

- Les mêmes écritures sont prévues en cas **d'inventaire permanent**, mais elles sont passées en cours d'exercice, à chaque entrée et à chaque sortie. Elles demeurent donc également séparées des écritures d'achat et de vente, et les deux méthodes ne diffèrent que par la fréquence des écritures, et non pas par leur nature.

## 2.2. Opportunité des comptes de stocks

- Certains biens sont obligatoirement « **stockés** », à savoir qu'ils transitent par un compte de la classe 3, en inventaire permanent ou intermittent. Tel est le cas :
  - des marchandises, achetées en 601, stockées en 31, et revendues en 701,
  - des matières premières, achetées en 602 et stockées en 32,
  - des produits finis, stockés en 36 et vendus en 702,
  - des produits intermédiaires, stockés en 37 et vendus en 703,
  - des produits résiduels, stockés en 37 et vendus en 704,
  - les produits en cours, stockés en 34, et normalement non vendus à ce stade.
- Le SYSCOHADA prévoit que **les autres approvisionnements** peuvent être :
  - soit « **stockés** » en 33, et achetés dans ce cas en 604,

- soit considérés comme **immédiatement consommés**, sans inscription dans un compte de stock, et enregistrés dans ce cas dans le compte **605 Autres achats**.  
La décision incombe à l'entité, en fonction de la valeur des biens, et des besoins de contrôle de leur consommation.



EXEMPLE :

L'eau amenée par citerne en zone désertique, le carburant acheté en fûts ou réservoirs, les fournitures de bureau peuvent être stockés, c'est-à-dire contrôlés en inventaire permanent par des mouvements de stocks, si on craint les vols.

Par contre, le carburant acheté à la pompe par chaque utilisateur de véhicule, les fournitures de bureau ou d'entretien dans le cas habituel sont considérés comme des achats « non stockés ».

Bien qu'il s'agisse d'une dérive de la règle, le SYSCOHADA maintient, en cas de non-stockage, la possibilité de régulariser en fin d'exercice les achats supposés immédiatement consommés, par la constatation d'un stock de fin d'exercice enregistré en **476 Charges constatées d'avance**.

#### APPLICATION 5

#### Achat de fournitures de bureau – régularisation en fin d'exercice

Des fournitures de bureau ont été achetées le 27 juin N pour 15, en consommation immédiate. En fin d'exercice N, il en reste 3, à consommer au cours de l'exercice

#### Écritures

		27/06/N			
6055	4011	Fournitures de bureau non stockables Fournisseurs (Achat .....)	15		15
		31/12/N			
476	6055	Charges constatées d'avance Fournitures de bureau non stockables (Stock de fin d'exercice)	3		3

- En revanche, les **matières et fournitures non « stockables »** physiquement sont obligatoirement considérées comme immédiatement consommées.



exemples : Energie électrique au compteur, eau courante du robinet.

- Les **Services en cours** constatent les montants d'études et de prestations déjà engagés et non encore facturés (cas de prestations d'une certaine durée ; *exemples* : étude d'organisation ; transport international...). En fonction de l'organisation de l'entité, ils peuvent être suivis en inventaire permanent, ou seulement constatés en inventaire intermittent.

**Compte 35 : Services en cours.**

## SECTION 3 : Eléments soustractifs de la facture

Achats et ventes sont comptabilisés au prix net indiqué sur la facture DOIT. Un retour ou une réduction inclus dans cette facture initiale ne sont donc pas enregistrés séparément. Ils le sont, en revanche, s'ils font l'objet d'une facture d'AVOIR.

L'escompte est par contre enregistré dans les deux cas, en principe au moment du règlement. Par contre, l'escompte sur acquisition d'immobilisations n'est pas enregistré séparément, il vient directement en déduction du coût d'acquisition de l'immobilisation.

### 3.1. Les retours

Lorsque des marchandises, matières ou fournitures, sont retournées au fournisseur, la facture d'avoir est simplement contre-passée au crédit des comptes d'achats et de ventes correspondants.

- Chez le client, les retours sur achats font donc l'objet d'une écriture de type :

401.	60..	Fournisseurs dettes en compte Achats	x	x
------	------	-----------------------------------------	---	---

- Chez le fournisseur, l'émission de la facture d'avoir est enregistrée comme suit :

70..	411	Ventes Clients	x	x
------	-----	-------------------	---	---



### 3.2. Les réductions commerciales

Le **rabais** est défini comme une réduction pour défaut de qualité ou de conformité. Il se rapporte au bien acheté ou vendu.

La **remise** est une réduction obtenue ou accordée en raison de l'importance de l'opération ou de la profession du client. Elle se rapporte à la personne acheteuse.

La **ristourne** est une réduction calculée sur un ensemble d'opérations traitées durant une période déterminée. Elle rémunère la fidélité de l'acheteur, dans une économie de marché.

Lorsque la réduction peut être rattachée avec précision à un bien ou à un service suivi dans un sous compte, elle est contre-passée, comme le sont les retours.

Tel doit toujours être le cas chez le fournisseur, qui émet la facture et qui sait donc à quels éléments la réduction se rattache, même en cas de ristourne, car il tient des statistiques par produit. En conséquence, le SYSCOHADA ne prévoit pas de comptes de « R.R.R. accordés ».

En revanche, le SYSCOHADA admet que, lorsque la ventilation par catégorie d'achat s'avère impossible, le client puisse enregistrer les réductions obtenues dans les comptes à terminaison 9, soit : **6019 à 6089** pour les réductions obtenues sur des achats de biens **601 à 608**

En revanche, le SYSCOHADA n'a pas prévu de comptes spécifiques de réductions obtenues sur les achats de services : elles sont inscrites directement au crédit des comptes 61, 62, 63 (au crédit de leurs sous comptes).

Toutefois, il est toujours possible à l'entité de créer des sous comptes ad hoc, notamment au cas où l'imputation détaillée par nature de service s'avérerait impossible. Par exemple, comptes 619, 629 et 639, etc.

### 3.3. Les réductions financières (escompte)

- **L'escompte de règlement** est une réduction due au règlement anticipé par rapport à l'échéance indiquée ou au délai de paiement habituel. Il est calculé en pourcentage simple du montant net, à l'opposé de l'escompte des effets de commerce, calculé prorata temporis.
- Considéré comme une **opération financière** (différente des opérations d'exploitation), il est enregistré quel que soit son mode de présentation (sur facture DOIT en diminution, ou sur facture AVOIR), mais, en principe, seulement lors du paiement, **en 673**, s'il s'agit d'un escompte accordé et **773**, s'il s'agit d'un escompte obtenu (voir chapitre 4, première partie).

**APPLICATION 6****Remise et retour de marchandises**

Le client B ci-dessus cité a :

- obtenu immédiatement une remise de 20 % sur le papier, figurant sur la facture I,
- ultérieurement une remise de 10 % sur la caisse enregistreuse, qui fait l'objet d'une facture d'avoir II,
- retourné au fournisseur un ordinateur défectueux.

**1. Facture - Fournisseur A en Région OHADA**

Fabricant de Matériel et fournitures en gros

**DOIT Client B en Région OHADA**

Matériel et fournitures de bureau au détail

a - 1 caisse enregistreuse à 290	290
b - 10 ordinateurs de bureau à 200	2 000
c - 100 ramettes de papier photocopieur à 5, réduction 20 %	400
	<hr/>
Total	2 690

**2. Avoir - Fournisseur A****AVOIR Client B**

g - Remise 10 % sur caisse enregistreuse	29
h - Reprise d'un ordinateur défectueux	200
	<hr/>
Total	229

**Ecritures chez le fournisseur A**

4111..		Clients B	2 690	
	7011.26	Ventes de marchandises dans la Région		290
	7021.26	Ventes de produits finis dans la Région		2 000
	7011.17	Ventes de marchandises dans la Région (Facture de Doit n°...)		400
7011.26		Ventes de marchandises dans la Région	29	
7021.26		Ventes de produits finis dans la Région	200	
	4111..	Clients B (Facture d'Avoir n°...)		229

## Écritures chez le client B

2442.26		Matériel informatique	290	
6011.26		Achats marchandises ordinateurs	2 000	
6011.17		Achats marchandises papier	360	
6055.17		Achats fournitures de bureau (non stockés)	40	
	4812..	Fournisseurs d'investissements		290
	4011..	Fournisseurs A (Facture de Doit n°...)		2 400
4812..		Fournisseurs d'investissements	29	
4011..		Fournisseurs A	200	
	2442.26	Matériel informatique		29
	6011.26	Achats marchandises ordinateurs (Facture d'Avoir n°...)		200

## SECTION 4 : Eléments additifs de la facture

Les majorations susceptibles de figurer sur la facture sont de quatre types : les ports et emballages facturés, les emballages consignés, les taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables, et la taxe sur la valeur ajoutée, supposée récupérable.

### 4.1. Ports et emballages facturés

- **Chez le fournisseur**, les majorations de facture pour port « avancé » par le vendeur ou pour emballage perdu sont considérées comme des produits accessoires, et **enregistrées en 7071**, quel que soit leur mode de calcul (forfaitaire ou au coût réel). En raison du principe de non-compensation, il n'y a pas lieu de créditer un compte de charge, même si cette dernière vient d'être enregistrée pour le même montant.
- **Chez le client**, ces majorations accroissent le coût d'achat et doivent être ventilées dans les comptes d'immobilisations ou d'achats correspondant à l'opération. Elles sont **enregistrées** dans les comptes de la classe **2 immobilisations** ou les comptes **60 Achats**.

### 4.2. Emballages consignés

- Lorsque l'emballage est récupérable, que le vendeur le facture mais accepte de le reprendre après utilisation, le montant de la consignation est enregistré :

- en **4194 chez le fournisseur**, car le prix de consignation constituera une dette envers le client,

41..	4194	Clients Clients, dettes pour emballages et matériels consignés	X		X
------	------	-------------------------------------------------------------------	---	--	---

- en **4094 chez le client**, car il constituera une créance sur le fournisseur.

4094	40..	Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre Fournisseurs	X		X
------	------	------------------------------------------------------------------------------	---	--	---

- L'écriture est **contre-passée** lors du **retour de l'emballage**, dûment constaté par facture d'avoir. Le **cas échéant**, il est constaté :
  - un **boni** chez le **fournisseur**, enregistré en **7074**.

4194	7074 41...	Clients, dettes pour emballages et matériels consignés Bonis sur reprises d'emballages Clients	brut		boni net
------	---------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------	------	--	-------------

- un **mali** chez le **client**, enregistré en **6224** (car assimilé à une location).

6224 40..	4094	Malis sur emballage Fournisseurs Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre	mali net		brut
--------------	------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------	--	------

L'usage a « francisé » les termes latins bonus/malus au singulier et boni/mali au pluriel, en parlant au singulier d'un boni ou mali, mais au pluriel de bonis ou malis.

- En revanche, lorsque l'emballage **n'est pas retourné** dans les délais d'usage, ou lorsque les parties **s'accordent sur un non-retour**, il est considéré comme :
  - **vendu par le fournisseur**, qui réalise le produit en **7074**, bien qu'il s'agisse le plus souvent d'une « revente en l'état », normalement traitée en 701.

4194	7074	Clients, dettes pour emballages et matériels consignés Cessions d'emballages	X		X
------	------	---------------------------------------------------------------------------------	---	--	---

- **acheté par le client**, qui réalise la charge en **6082**, s'il compte l'utiliser à son tour dans ses ventes, ou en majoration du coût d'achat du bien emballé dans le cas contraire.

6082		Achats d'emballages récupérables non identifiables	X	
	4094	Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre		X

### 4.3. Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables

Les taxes uniques, taxe à la production, taxe sur les prestations de services, taxes spécifiques et autres taxes sur le chiffre d'affaires collectées par le vendeur à l'occasion de la facturation

- **ne constituent pas un produit** pour le fournisseur, mais une dette envers l'administration fiscale chargée du recouvrement, et sont en conséquence portées au **crédit d'un compte 446**,
- mais **constituent pour le client une charge** qui majore les coûts d'achat.

Au besoin, l'acheteur devra ventiler la taxe globale dans les sous comptes ayant servi à enregistrer les achats.

### 4.4. Taxes sur la Valeur Ajoutée (T.V.A.)

- **Chez le fournisseur**, la taxe sur la valeur ajoutée est enregistrée par le fournisseur comme dit ci-dessus, mais dans un compte spécifique réservé à cette importante taxe, **443**.

L'écriture sera du type :

41..		Clients	taxe comprise	
	70..	Ventes		hors taxes
	443.	Etat, T.V.A. facturée		taxe

- Si le **client** est autorisé à récupérer la T.V.A., il considérera son montant comme une créance sur l'État, enregistrée en **445**. Dans ce cas la T.V.A. n'affectera pas le montant de l'achat.

60.. 445.	40..	Achats Etat T.V.A. récupérable Fournisseurs	hors taxe taxe	taxe comprise
--------------	------	---------------------------------------------------	-------------------	---------------

Dans le cas contraire, la T.V.A. est traitée comme les autres taxes sur le chiffre d'affaires.

### SECTION 1 : Conception et terminologie

#### 1.1. Principe

Dans la logique du « circuit de l'entité », qui préside à la conception du SYSCOHADA, l'entité échange :

- en aval, des **flux de production avec les clients**,
- en amont :
  - des **flux de consommation** avec les **fournisseurs** de biens et services, y compris les services publics ;
  - des **flux de répartition** de la valeur ajoutée avec les **agents** constituant les autres facteurs de la production :
    - les **pouvoirs publics** (État, collectivités publiques et organismes internationaux) qui apportent l'environnement et la sécurité,
    - le **personnel** de l'entité qui apporte le travail, et les **organismes sociaux** qui l'accompagnent,
    - les **prêteurs** qui apportent les capitaux.

#### 1.2. Flux d'amont ou charges

Le coût de ces apports à l'entité est enregistré au **débit** des comptes de charges (**classe 6**) et au **crédit** des comptes de tiers (**classe 4**) :

- **60 à 63** : Consommations de biens et de services, sur la base de factures dues à des **fournisseurs (40)** (voir chapitre précédent),
- **64** : Impôts et taxes, sur la base de déclarations ou d'avertissements, dus à l'État ou aux **collectivités publiques (44)**, ou encore aux **organismes internationaux (45)**, assimilés par le SYSCOHADA à des consommations de services,
- **66** : Charges de personnel, sur la base de bulletins de paie et de déclarations, dues au **personnel (42)** et aux **organismes sociaux (43)**,

- **67** : Frais financiers et charges assimilées, sur la base de relevés d’agios, d’intérêts ou de tableaux d’amortissement, dus aux **prêteurs (16 et 56)**,
- **65** : Autres charges, lorsque leur nature ne rentre pas clairement dans l’une des rubriques précédentes, également rattachées aux consommations par le SYSCOHADA.

### 1.3. Flux d’aval ou produits

Inversement, lorsque ces agents sont sources de recettes pour l’entité, les opérations sont enregistrées au **crédit** d’un compte de produit (**classe 7**) et au **débit** des comptes de tiers (**classe 4**) :

- **70** : Ventes, sur la base des factures émises sur des **clients (41)** (voir chapitre 2),
- **71** : Subventions d’exploitation, obtenues sur la base de décisions d’attribution auprès de **l’État ou des collectivités publiques (44)**, ou encore **d’organismes internationaux (45)**,
- **77** : Revenus financiers et produits assimilés, obtenus sur la base de relevés auprès des **emprunteurs ou dépositaires (27 et 5)**,
- **75** : Autres produits, lorsque leur nature ne rentre pas clairement dans l’une des rubriques précédentes.

### 1.4. Enregistrement

- En règle générale, ces opérations sont enregistrées **en deux temps** :
  - le **flux juridique**, lors de la réception (**débit classe 6, crédit classe 4**) ou de l’émission de la pièce comptable (**débit classe 4, crédit classe 7**),
  - le **flux financier**, lors de l’émission du titre de paiement (**débit classe 4, crédit classe 5**) ou de réception de l’avis de paiement (**débit classe 5, crédit classe 4**).
- Le SYSCOHADA **autorise** cependant la **contraction des deux écritures** en une seule, dans une opération traitée **au comptant**. **Mais il la déconseille** même dans ce cas, car les entités ont avantage à conserver dans les comptes de tiers la trace de toutes les opérations, quelle que soit la modalité de paiement.
- En revanche, la contraction sera généralisée dans le Système minimal de trésorerie (S.M.T.) et dans les comptabilités « recettes-dépenses ».



## SECTION 2 : Impôts et taxes

### 2.1. Droits de douane

Les droits de douane **ne sont pas enregistrés** dans le **compte 64** :

- Les **droits d'entrée** ne sont pas considérés comme un impôt, mais comme une composante du coût d'achat de l'immobilisation ou du bien consommable importé : on **débite** les comptes **23, 24 ou 60**, et **crédite 4426 Etat, droits de douane**.

Si l'Administration accorde un **délai de paiement** sous forme **d'obligation cautionnée**, l'entité **crédite 4491 Etat, obligations cautionnées**.

- En revanche, les **droits de sortie** éventuels sont mis à la charge du client : **débit 41 et crédit 4426**.

### 2.2. Taxes sur le chiffre d'affaires

- Chez le **fournisseur**, les taxes sur le chiffre d'affaires facturées au client ne constituent pas un produit, car le vendeur est censé se substituer au fisc pour percevoir ces taxes. Elles sont enregistrées, dès l'émission de la facture, dans un compte de dettes envers l'État (voir 1<sup>ère</sup> partie du présent ouvrage, chapitre 1, Plan de comptes - Subdivisions - Nomenclatures) :
  - **443**, s'il s'agit de la taxe sur la valeur ajoutée,
  - **446**, s'il s'agit d'une autre taxe sur le chiffre d'affaires.
- Chez le **client**, les taxes supportées à l'achat sont traitées comme suit :
  - s'il s'agit d'une taxe sur la valeur ajoutée **déductible**, elle est enregistrée au débit de **445 Etat, T.V.A. récupérable**,
  - si la T.V.A. **n'est pas déductible**, ou s'il s'agit d'une autre T.C.A., elle est en principe **incorporée** dans le **coût d'achat du bien ou service acheté**. Si la ventilation **ne s'avère pas possible**, elle est enregistrée par nature en **645 Impôts et taxes indirects**.
- En **fin de période** d'imposition, les comptes **443 et 445** sont **virés** à **444 Etat, T.V.A. due ou crédit de T.V.A.**, dont le solde :
  - créditeur représente la T.V.A. due, **compte 4441**,
  - débiteur représente le crédit éventuel, **compte 4449**.

Les comptes de T.V.A. peuvent être subdivisés par période d'imposition : de 01 à 12 si elle est mensuelle, de 1 à 4 si elle est trimestrielle.

**APPLICATION 7**
**Centralisation de la T.V.A.**

a - début avril : T.V.A. du 1er trimestre : récupérable 44 (dont 15 sur immobilisations, 18 sur achats et 11 sur transport), collectée 60 (dont 35 sur ventes et 6 sur livraisons à soi-même, le solde sur services vendus),

b - début décembre : T. V.A. du 4e trimestre réduit à novembre et décembre : récupérable 40 (dont 10 sur immobilisations, 12 sur achats et le solde sur transport), facturée 35 (dont 16 sur travaux, 12 sur ventes, le solde sur services vendus).

**Écritures**

		Début avril		
4441.1		Etat, T.V.A. due	44	
	4451.1	Etat, T.V.A. récupérable sur immobilisations		15
	4452.1	Etat, T.V.A. récupérable sur achats		18
	4453.1	Etat, T.V.A. récupérable sur transport d°		11
4431.1		Etat, T.V.A. facturée sur ventes	35	
4434.1		Etat, T.V.A. facturée sur production livrée à soi-même	6	
4432.1		Etat, T.V.A. facturée sur prestations de services	19	
	4441.1	Etat T.V.A. due Le solde correspond à la T.V.A à régler : $60-44=16$		60
		début décembre		
4441.4		Etat, T.V.A. due	40	
	4451.4	Etat, T.V.A. récupérable sur immobilisations		10
	4452.4	Etat, T.V.A. récupérable sur achats		12
	4453.4	Etat, T.V.A. récupérable sur transport d°		18
4433.4		Etat, T.V.A. facturée sur travaux	16	
4431.4		Etat, T.V.A. facturée sur ventes	12	
4432.4		Etat, T.V.A. facturés sur prestations de services	7	
	4441.4	Etat, T.V.A. due		35
4449		Etat, crédit de T.V.A. à reporter	5	
	4441.4	Etat, T.V.A. due <i>La TVA à reporter est de : <math>40-35=5</math></i>		5

## 2.3. Impôts sur les bénéfices

Parmi les impôts directs, les prélèvements assis sur le résultat de l'entité ne sont pas considérés comme un impôt, mais comme une participation au bénéfice.

- Ils sont donc enregistrés en fin d'exercice, au compte **891 Impôts sur les bénéfices de l'exercice**.
- En revanche, les acomptes versés en cours d'année représentent une créance sur l'État et sont portés au débit du compte **441 Etat, impôt sur les bénéfices**.
- Ces comptes peuvent être « millésimés » (subdivisés par année fiscale), lorsque les échéances de l'année n et son reliquat de l'année (n - 1) s'enchevêtrent.

### APPLICATION 8

### Impôts sur les bénéfices

a - en février : 1er acompte d'impôt sur le résultat de n : le quart de 120, représentant l'impôt de (n - 2), minimum 35,

b - en mai : 2e acompte d'impôt sur le résultat de n : le quart de 160, représentant l'impôt sur le bénéfice de (n - 1), ainsi que la régularisation du 1er acompte :  $40 - 35 = 5$ ,

c, d - en septembre et novembre : 3e et 4e acomptes d'impôt sur le résultat (supposé constant),

e - 31 décembre : constatation de l'impôt dû au titre de l'année n : 180.

### Écritures

441.n	5...	a		35	35
		Etat, impôt sur les bénéfices			
441.n	5...	b		45	45
		Etat, impôt sur les bénéfices			
441.n	5...	c et d		40	40
		Etat, impôt sur les bénéfices			
891.n	441.n	e		180	180
		Impôts sur les bénéfices de l'exercice			
		Etat, impôt sur les bénéfices			
		le solde de l'impôt restant à payer s'élève à $180 - (35 + 45 + 40 + 40) = 20$			

## 2.4. Autres impôts

Les autres impôts, directs ou indirects, à la charge de l'entité, ainsi que les droits d'enregistrement sont enregistrés selon leur nature au **débit** des comptes de charges **645 et 646**, et selon leur bénéficiaire au **crédit** des comptes de tiers **442 et 446**, si celui-ci est national, **451 et 452**, s'il est international ou extérieur à l'État de résidence.

## 2.5. Majoration d'impôts

Les majorations d'impôts (pénalités, amendes et même intérêts de retard) sont enregistrées dans **647 Pénalités, amendes fiscales**, donc en charges courantes (Activités ordinaires).

# SECTION 3 : Subventions d'exploitation et subvention d'équilibre

Les subventions d'exploitation et les subventions d'équilibre accordées par les pouvoirs publics sont des « ressources » susceptibles de figurer en produits dans des comptes de la classe 7, si la subvention d'exploitation couvre une activité ordinaire, dans la classe 8, dans le cas contraire, et dans celui des subventions d'équilibre.

- Le SYSCOHADA distingue :
  - *d'une part* les subventions d'exploitation assises sur des biens achetés, produits ou vendus, notamment celles qui sont accordées par les fonds de stabilisation, enregistrées au crédit des comptes :

**711 Subventions sur produits à l'exportation,**

**712 Subventions sur produits à l'importation,**

**713 Subventions sur produits de péréquation ;**

***Remarque :** Dans le cadre des « Groupes », des subventions peuvent être reçues d'autres sociétés du Groupe.*

- *d'autre part*, les subventions d'exploitation accordées à d'autres fins, telles que la « prime » d'embauche ou de création d'emploi, la participation aux frais de formation,

l'ouverture d'un établissement dans des quartiers défavorisés..., enregistrées au crédit de **718 Autres subventions d'exploitation** et classées par organisme verseur ;

- *enfin*, les subventions d'équilibre, censées compenser des pertes et enregistrées au crédit du compte **88 Subventions d'équilibre**.
- Les subventions sont enregistrées, dès réception de la lettre d'octroi, au débit du **compte 4495 ou 4496** lorsqu'elles proviennent de l'État (ou, à notre avis, d'un organisme national), **4582** lorsqu'elles proviennent d'un organisme international.

#### APPLICATION 9

#### Produits liés aux subventions d'exploitation et d'équilibre

- a - aide accordée par le Fonds de soutien aux cultures vivrières exportées : 80
- b - subvention accordée par l'ONUDI, en compensation de l'engagement de ne pas dépasser les prix fixés par les pouvoirs publics (prestations de service) : 150
- c - subvention octroyée par le ministère du Développement rural pour l'ouverture d'une agence à l'intérieur du pays : 100
- d - subvention accordée par l'Etat pour compenser la perte de l'exercice précédent : 25

#### Ecritures

4495	711.	a Etat, subventions d'exploitation à recevoir Subventions sur produits à l'exportation	80	80
		b Organismes internationaux, subventions à recevoir		
4582	7182	Autres subv. d'expl. versées par les organismes internationaux	150	150
		c Etat, subventions d'exploitation à recevoir Autres subv. d'expl. versées par l'Etat et les collectivités publiques		
4495	7181	d Etat, subventions d'équilibre à recevoir Etat, subventions d'équilibre	100	100
4496	881.		25	25

## SECTION 4 : Charges de personnel

### 4.1. Rémunération directe

Sur la base des bulletins de salaires et des décomptes de commissions, les rémunérations versées aux salariés (salaires, appointements, traitements, soldes, commissions, primes et indemnités forfaitaires) sont enregistrées pour leur montant brut au **crédit de 422 Personnel, rémunérations dues**, par le **débit des comptes 661 à 663**.

Les retenues sociales ou « cotisations salariales » pratiquées sont ensuite virées de 422 aux comptes des organismes sociaux intéressés, 431 à 433, de sorte que le solde de 422 représente le salaire net.

L'indemnité compensatrice de congés payés suit la même règle.

### 4.2. Rémunération indirecte

Sur la base des bordereaux déclaratifs mensuels, trimestriels ou annuels, les rémunérations indirectes ou « cotisations patronales » sont débitées en 6641 et 6642, et créditées selon leur bénéficiaire dans les comptes d'organismes sociaux 431 à 433.

### 4.3. Retenue sur salaires

Les retenues sur salaires, autres que sociales, sont virées du compte 422 au crédit de :

- 421 s'il s'agit d'avances ou d'acomptes,
  - l'avance est consentie au salarié avant toute prestation, à son arrivée dans l'entité par exemple,
  - l'acompte l'est après fourniture de prestations, mais avant l'établissement du bulletin de paie, en fin de semaine ou de quinzaine par exemple, si la paie est mensuelle ;
- 423 s'il s'agit d'oppositions ou de saisies arrêts ;
- 447 s'il s'agit d'impôts retenus à la source ;

de sorte que le compte 422 fasse finalement ressortir le « net à payer ».

#### **4.4. Remboursements de frais**

Les remboursements de frais réels engagés par le salarié pour le compte de l'entité sont débités par nature dans les consommations de biens et services, 60 à 63, même s'ils figurent sur le bulletin de paie.

#### **4.5. Avantages en nature**

Les avantages en nature consentis aux salariés sont également débités par nature, en :

- **614 Transports du personnel,**
- **622 Locations et charges locatives,**
- **624 Entretien, réparations et maintenance,**
- **628 Frais de télécommunications,**
- etc.

mais régularisés globalement en fin d'exercice par le **débit des comptes 6617 et 6627 Avantages en nature** et le **crédit de 781 Transferts de charges d'exploitation**.

#### **4.6. Rémunération de personnel extérieur**

Les rémunérations de personnel salarié extérieur à l'entité, versées à titre d'honoraires ou facturées par des sociétés de « personnel temporaire », constituent des services extérieurs enregistrés en **637 Rémunérations de personnel extérieur a l'entité**. Mais en fin d'exercice, leur montant global fait l'objet d'un transfert :

Débit - **667 Rémunération transférée de personnel extérieur, ...**

Crédit - **637 Rémunérations de personnel extérieur a l'entité, ...**

de manière qu'elles soient incluses dans les charges de personnel.

#### **4.7. Rémunération de l'exploitant**

Le SYSCOHADA prévoit également un compte de rémunération pour l'entrepreneur individuel (**6661 Rémunération du travail de l'exploitant**). Son emploi demeure facultatif si le patrimoine de l'entité se confond avec celui de l'exploitant. En revanche, ses charges sociales sont obligatoirement enregistrées en **6662 Charges sociales de l'exploitant individuel**.

**APPLICATION 10**
**Charges de personnel**

Bulletin de paie (schématisé) d'un cadre national :

a - Appointements	110
b - Prime	10
<b>Salaire brut</b>	<b>120</b>
c - Cotisation salariale (sécurité sociale)	-12
d - Cotisation salariale (retraite complémentaire)	-7
<b>Salaire net</b>	<b>101</b>
e - Impôt retenu à la source	-5
f - Saisie-arrêt	-20
g - Acompte versé	-40
<b>Net à payer salaire</b>	<b>36</b>
h - Remboursement frais (Sur justificatifs ramettes papier)	+ 2
<b>Net à payer</b>	<b>38</b>
i - Loyer logement	8
j - Cotisation patronale (sécurité sociale)	18
k - Cotisation patronale (retraite Complémentaire)	11

**Ecritures**
**Comptabilisation du bulletin de paie**

		a et b		
6611		Appointements et salaires personnel	110	
6612		Primes	10	
	422.	Personnel rémunérations dues		120
		c et d		
422.		Personnel rémunérations dues	19	
	431.	Sécurité sociale		12
	432.	Caisses de retraite complémentaire		7
		e, f et g		
422.		Personnel rémunérations dues	65	
	4212	Personnel acomptes		40
	4232	Personnel, saisies arrêts		20
	447.	Etat, impôts retenus à la source		5
		h		
6055		Fournitures de bureau non stockables	2	
	422.	Personnel, rémunérations dues		2

**Comptabilisation des charges patronales :**

6641		Charges sociales sur rémunération du personnel national	29	
	431.	Sécurité sociale		18
	432.	Caisses de retraite complémentaire		11



### *Comptabilisation des avantages en nature : loyer*

- Réception appel loyer

622.	401.	Locations et charges locatives Fournisseurs, dettes en compte	8	8
------	------	------------------------------------------------------------------	---	---

- en fin d'exercice

6617	781.	Avantages en nature Transferts de charges d'exploitation	8	8
------	------	-------------------------------------------------------------	---	---

## SECTION 5 : Frais financiers et charges assimilées

1- Les **escomptes accordés** aux clients sont enregistrés en **673**, même s'ils figurent en déduction sur la facture initiale.

2- Lorsque dans une société **les associés disposent de comptes courants créditeurs**, les **intérêts** correspondants servis par l'entité sont **débités en 6741 ou 6742**, selon leur caractère, et **crédités** le cas échéant en **4626 Associés, intérêts courus**. Les comptes 462 sont subdivisés par associé ou par catégorie d'associés.

3- Les **intérêts des emprunts**, y compris la prime d'assurance éventuelle, sont enregistrés en **671 Intérêts des emprunts**. Les **agios liés aux découverts bancaires** sont inscrits au compte **6745 Intérêts bancaires...**. En revanche, les **commissions bancaires liées à un service** (tenue de compte, effets de commerce, cartes bancaires, systèmes électroniques) relèvent du compte **631 Frais bancaires**.

4- Les **intérêts sur obligations cautionnées** souscrites en faveur du Trésor sont enregistrés en **6743**. En revanche, les **intérêts de retard de paiement d'impôt** relèvent du compte **647 Pénalités et amendes fiscales**.

5- Les **intérêts dus aux tiers autres que** les établissements de crédit, les associés ou porteurs d'obligations, sont enregistrés en :

- **6744** s'il s'agit de **fournisseurs ou de clients**,
- **6748** s'il s'agit d'**autres prêteurs**.

6- Le SYSCOHADA incorpore aux charges financières les charges assimilées suivantes :

- en **672 une fraction de la redevance de crédit-bail ou de location-vente**, analysée comme un intérêt du prêt consenti par le bailleur,
- en **676 les pertes de change** supportées, ainsi que les écarts de conversion constatés en fin d'exercice sur les disponibilités,
- en **6771 les pertes sur cessions de titres de placement**,
- en **678 les pertes encourues sur risques financiers**.

## SECTION 6 : Revenus financiers et produits assimilés

1- Les **escomptes obtenus** des fournisseurs (à l'exception des fournisseurs d'investissements) sont enregistrés en **773**, même s'ils figurent en déduction sur la facture initiale.

2- Les **revenus mobiliers** (intérêts, dividendes) sont enregistrés en :

- **772 Revenus de participations**, s'il s'agit de titres de participation,
- **774 Revenus de titres de placement**, s'il s'agit de titres de placement.

Les comptes peuvent être subdivisés selon l'origine nationale ou étrangère de ces revenus.

3- Les **intérêts obtenus** sur des montants **prêtés par l'entité au personnel ou aux tiers** sont enregistrés en **771 Intérêts de prêts**.

4- Le SYSCOHADA incorpore aux revenus financiers les produits assimilés suivants, dans les conditions décrites ci-dessus pour les charges assimilées :

- en **776 les gains de change obtenus**, ainsi que les écarts de conversion constatés en fin d'exercice sur les disponibilités,
- en **777 les gains sur cessions de titres de placement**,
- en **778 les gains obtenus sur risques financiers**.

### SECTION 1 : Conception et terminologie

#### 1.1. Terminologie

A l'exception du Système minimal de trésorerie (S.M.T.), qui n'enregistre que les recettes et les dépenses, le SYSCOHADA prévoit, en Système normal, l'enregistrement séparé :

- des **flux juridiques** « a », qui traduisent l'obligation contractée ou le droit constaté, sur la base des factures, bulletins de paie, déclarations, etc.,
- et des **flux financiers** « b », qui traduisent les mouvements de trésorerie qui en résultent (cas général), ou qui les précèdent (cas des avances et acomptes), sur la base des pièces de caisse, chéquiers, bordereaux, ordres de virement, extraits de compte, etc.

Ces flux financiers donnent lieu à un encaissement chez le créancier, à un paiement chez le débiteur, que la pratique réunit dans les termes génériques « règlements » ou « opérations de trésorerie »

#### 1.2. Enregistrement de base

- a) En règle générale, les flux juridiques sont enregistrés dans des comptes des classes 6-7-8 et 4, les flux financiers dans ceux des classes 4 et 5, selon le schéma suivant :

○ En cas de charge et de dépense	<u>6 et 8 (impairs)</u>	<u>classe 4</u>	<u>classe 5</u>
	a.....	a	
		b.....	b
○ En cas de produit et de recette	<u>7 et 8 (pairs)</u>		
	a.....	a	
		b.....	b

- b) L'enregistrement des flux financiers diffère selon les modalités de règlement, dans lesquelles il convient de distinguer :

- les modes de règlement, par effets de commerce ou autres,
- les délais de règlement.

## SECTION 2 : Modes de règlement autres que par effets

### 2.1. Règlement en espèces

a) Le règlement en « espèces » s'effectue en pièces et en billets de banque, sur la base des pièces de caisse et des tickets de retraits ou de versements bancaires :

- au **débit** d'un compte **57 Caisse**, en cas d'entrée ou de recette,
- à son **crédit**, en cas de sortie ou de dépense.

b) Si l'entité tient plusieurs caisses, le compte principal est subdivisé, par succursale ou par bureau.

c) Si elle est autorisée à détenir des devises, celles-ci font l'objet de comptes séparés, tenus en devises et en unité monétaire légale (F CFA par exemple) à cours fixe, sous réserve de régularisation en fin de période ou d'exercice.

d) Les espèces peuvent être gérées en « caisse constante » ou variable.

### 2.2. Règlement par chèque

a) En application de la règle de prudence, le débiteur doit enregistrer le chèque signé dès son « émission » (c'est-à-dire sa mise en circulation), que la pratique confond avec sa « création » (c'est-à-dire sa signature), par une écriture du type :

4...	52.. / 53..	Tiers Banques ou établissements financiers et assimilés	X	X
------	-------------	---------------------------------------------------------------	---	---

Le SYSCOHADA ne s'oppose cependant pas à la pratique courante de n'enregistrer les chèques émis qu'à la réception de l'avis de débit, à condition que la régularisation de fin de période ou d'exercice tienne compte, après état de rapprochement, des chèques en circulation non encore débités.

b) En revanche, le créancier ne peut enregistrer le chèque reçu dans un compte bancaire 52 ou 53 qu'à réception de l'avis de crédit. Auparavant le chèque doit transiter par deux comptes de « valeurs à encaisser » :

- **513 Chèques à encaisser**, lorsqu'il arrive dans l'entité, pour limiter les risques de détournement interne,
- **514 Chèques à l'encaissement**, lorsqu'il est adressé à l'établissement financier, en général sur bordereau numéroté, pour faciliter les contrôles de transmission et limiter les risques de détournement externe.

Ces comptes peuvent être subdivisés par banque destinatrice des bordereaux.

Les écritures seront du type :

<i>Réception du chèque</i>				
513.		Chèques à encaisser	X	
	4...	Tiers		X
<i>Envoi chèque à la banque</i>				
514.		Chèques à l'encaissement	X	
	513.	Chèques à encaisser		X
<i>Réception avis de crédit</i>				
52.. / 53..		Banques ou établissements financiers et assimilés	X	
	514	Chèques à l'encaissement		X

☞ **Remarque :** Le SYSCOHADA admet cependant que cette ventilation ne soit effectuée que pour les « en-cours » de fin de période ou d'exercice.

### 2.3. Règlement par carte bancaire ou de crédit

a) Le paiement par carte bancaire ou de crédit obéit aux mêmes régies que le paiement par chèque.

b) L'encaissement transite comme suit par le compte **515 Cartes de crédit à encaisser** :

<b>Passage en machine de la carte</b>				
515.		Cartes de crédit à encaisser	X	
	4...ou 70..	Tiers ou Ventes		X
<b>Réception avis de crédit</b>				
52.. / 53..		Banques ou établissements financiers et assimilés		
6315		Commissions sur cartes de crédit	net	
	515.	Cartes de crédit à encaisser	frais	brut

## **2.4. Règlement par virement**

- a) Le débiteur qui signe un ordre de virement traite l'opération comme s'il signait un chèque (voir ci-dessus).
- b) Le créancier n'enregistrera le règlement qu'à réception de l'avis de virement valant avis de crédit, même s'il en est avisé auparavant par le débiteur.
- c) Il est rappelé que le « chèque postal », qui n'est à l'origine qu'un « ordre de virement postal », est comptabilisé :
  - comme un chèque bancaire, lorsque le créancier reçoit les trois volets,
  - comme un virement bancaire, lorsque celui-ci ne reçoit que le volet « avis de crédit ».

## **SECTION 3 : Règlement par effets de commerce**

### **3.1. Traités et billets**

- a) Le SYSCOHADA limite la notion d'effet de commerce aux traités (historiquement appelées « lettres de change ») et aux billets à ordre, en particulier les billets de fonds. La traite est établie par le créancier « tireur ». Bien que l'acceptation ne soit pas une mention obligatoire, celui-ci la fait en général d'abord accepter par le débiteur « tiré », avant même de la signer et de l'émettre. En revanche, le billet est établi par le débiteur « souscripteur » et adressé au créancier « bénéficiaire ».

Mais s'ils diffèrent par leur signataire, traités et billets sont comptabilisés de la même façon :

- dans un compte particulier de tiers, 402, 412 lors de leur émission, bien qu'il s'agisse d'une opération de trésorerie,
- dans les comptes 51 à 56 lors de leur règlement ou des opérations intermédiaires.

### **3.2. Effets à payer et à recevoir**

- a) Lorsque le débiteur accepte la traite ou souscrit le billet, y compris l'obligation cautionnée,

- il transfère la dette commerciale du compte fournisseurs, dettes en compte à celui des effets à payer, par une écriture du type :

401.	402.	Fournisseurs, dettes en compte Fournisseurs, effets à payer	X	X
481.	482.	Fournisseurs d'investissements Fournisseurs d'investissement, effets à payer	X	X

- ou il la constate à l'importation du bien soumis à droit de douane par l'écriture :

60..	4491	Achats Etat, obligations cautionnées	X	X
------	------	-----------------------------------------	---	---

*Ces comptes 402, 482, 4491 peuvent être subdivisés par échéance.*

- Le règlement de l'effet à l'échéance est constaté comme suit

402.		Fournisseurs, Effets à payer	X	
482.		Fournisseurs d'investissements, effets à payer	X	
4494	52..	Etat, obligations cautionnées Trésorerie	X	X

b) Lorsque le créancier signe la traite ou reçoit le billet, il transfère la créance commerciale du compte Clients au compte des effets à recevoir, par une écriture du type :

412.	411.	Clients, effets à recevoir en portefeuille Clients	X	X
4852	4851	Créances sur cessions d'immobilisations, effets à recevoir Créances sur cessions d'immobilisations, en compte	X	X

*Les comptes 412. et 4852 peuvent être subdivisés par échéance.*

### 3.3. Effets à encaisser

a) Lorsque le créancier confie à l'échéance l'encaissement de l'effet à un tiers, il transfère la créance de change dans un compte transitoire **512 Effets à l'encaissement**, sur la base d'un bordereau de remise à l'encaissement :

512.		Effets à l'encaissement	X	
	412.	Clients, effets à recevoir		X
	4852	Créances sur cessions d'immobilisations, effets à recevoir		X

On ne confondra pas ce compte avec **511 Effets à encaisser**, qui recense les effets éventuels en portefeuille autres que ceux concernant les clients.

b) Lorsqu'après l'échéance la banque avise le créancier de la bonne fin de l'opération sur un bordereau d'encaissement (qui peut être un duplicata du bordereau de remise, accompagné de l'avis de crédit), celui-ci passe l'écriture suivante :

52.. / 53..		Banques ou établissements financiers	net	
6312		Frais sur effets	commissions	
	512.	Effets à l'encaissement		brut

### 3.4. Effets à l'escompte

a) Lorsque le créancier négocie l'effet avant l'échéance, c'est-à-dire le remet à, l'escompte, il transfère la créance cambiaire du compte 412 au compte 415, sur la base du bordereau de remise à l'escompte :

415.		Clients, effets escomptés non échus	X	
	412.	Clients, effets à recevoir		X
4855		Créances sur cessions d'immobilisations, effets escomptés non échus	X	
	4852	Créances sur cessions d'immobilisations, effets à recevoir		X



b) Lorsque la banque accepte d'escompter l'effet, le bordereau d'escompte est enregistré comme suit, compte tenu de l'agio retenu. Le SYSCOHADA admet que la totalité de l'agio hors taxe soit considéré comme frais financiers, qu'il s'agisse d'escompte ou de commissions et frais.

52..		Banques ou établissements financiers	net	
675.		Escomptes des effets de commerce	agios	
	565.	Banques, escompte de crédit ordinaire		brut
	564.	Banques, escompte de crédit de campagne		brut

c) Après l'échéance, et en cas de bonne fin de l'opération seulement, la créance sur le client et la dette envers la banque sont compensées par l'écriture :

565.		Banques, escompte de crédit ordinaire	X	
564.		Banques, escompte de crédit de campagne	X	
	415.	Clients, effets escomptés non échus		X
	4855	Créances sur cessions d'immobilisations, effets escomptés non échus		X

Il faut bien noter que :

- les effets escomptés non échus restent à l'actif du bilan de l'entité,
- le crédit accordé par la banque figure au passif du bilan (compte 56) pour le même montant.

Par ce procédé, le compte « Clients » représente l'encours de créances (crédits Clients) à la date du bilan.

### 3.5. Effets impayés

a) En cas de non-paiement à l'échéance, l'établissement financier retourne au créancier l'effet, que celui-ci ait été remis à l'encaissement ou à l'escompte. Le créancier peut alors:

- soit transférer à nouveau le montant de 415 en 411,
- soit tirer une nouvelle traite ou exiger un nouveau billet, à vue ou à échéance nouvelle, et reprendre, à partir du compte 415, les écritures ci-dessus décrites.

b) Le nouvel effet comprendra, outre le principal

- les frais de retour récupérés
  - o chez le créancier : **débit** compte de charges par nature lors de l'engagement de la charge et **crédit** du compte 7078 lors de l'émission du nouvel effet ;

- chez le débiteur : **débit** du compte **6312 frais sur effets**
- les intérêts de retard : compte **7713 intérêts sur créances diverses** chez le créancier et compte **6744 intérêts sur dettes commerciales** chez le débiteur
- les frais de « retraite » (timbre fiscal éventuel compris) compte **7078 autres produits accessoires** chez le créancier et **6312 frais sur effets** chez le débiteur.

## SECTION 4 : Instruments de monnaie électronique

L'instrument de monnaie électronique est constitué d'une valeur monétaire stockée sous forme électronique, y compris magnétique, représentant une créance sur l'émetteur qui est remise contre remise de fonds aux fins d'opération de paiement ou de transfert d'argent. Pour tout chargement et paiement par instruments de monnaie électronique, l'entité doit réclamer un justificatif pour l'enregistrement des écritures suivantes :

- a) Le chargement de l'instrument de monnaie électronique se fait par une sortie de fonds par chèque ou par caisse comme suit :

55..		Instruments de monnaie électronique	X	
	52.. / 53..	Banques ou établissements financiers		X
	57..	Caisses		X

- b) Les frais éventuels relatifs au chargement de l'instrument de monnaie électronique seront enregistrés ainsi :

6317		Frais sur instruments, monnaie électronique	X	
	52.. / 53..	Banques ou établissements financiers		X
	57..	Caisses		X

- c) Les règlements ou les transferts de fonds par instruments de monnaie électronique sont constatés par l'écriture suivante :

4...		Tiers	X	
	55..	Instruments de monnaie électronique		X

- d) En fin de période, il est indispensable de rapprocher le solde comptable avec le solde réel qui pourra être confirmé par l'émetteur de l'instrument de monnaie électronique.

## SECTION 5 : Délais de règlement

Toute opération comporte normalement une échéance ou date de règlement, constatée sur la facture, le bulletin de paie, la déclaration, l'avertissement fiscal ou le bordereau. Il convient évidemment de prévoir le cas où cette date est modifiée.

### 5.1. Règlement anticipé

- a) En cas de règlement avant l'échéance, le client débiteur peut bénéficier (sur accord du fournisseur) d'une réduction financière appelée escompte de règlement. Ce dernier diffère de l'escompte des effets de commerce, non seulement par sa nature juridique, mais également par son mode de calcul : il est déterminé en pourcentage simple (de 1 à 3 % selon les usages), et non pas prorata temporis comme les intérêts ; son niveau est cependant corrélé à celui des taux usuels du crédit. Il figure quelquefois sur les factures, mais ne peut être pratiqué normalement qu'en cas de règlement effectivement anticipé.
- b) Quel que soit son mode de présentation (sur facture ordinaire ou DOIT en diminution, ou sur facture d'AVOIR, ou encore nulle part), l'escompte de règlement est enregistré, mais en principe seulement lors du paiement, en 673 s'il s'agit d'un escompte accordé, ou en 773 s'il s'agit d'un escompte obtenu pour les marchandises, les matières premières et autres biens d'approvisionnement ou en classe 2 s'il s'agit d'un escompte obtenu sur un bien immobilier. Si l'opération est soumise à une taxe sur le chiffre d'affaires, l'assiette de cette taxe est réduite d'autant, et le montant récupérable également.

#### *Ecriture chez le client débiteur s'il s'agit de biens d'exploitation*

401.	Fournisseurs dettes en compte	X	
773.	Escomptes obtenus		X
445.	Etat T.V.A. récupérable		X
5...	Trésorerie		X

***Ecriture chez le client débiteur s'il s'agit de biens immobiliers***

481 .		Fournisseurs d'investissements	X	
404.		Fournisseurs, acquisitions courantes d'immob.	X	
	2....	Immobilisations		X
	445.	Etat T.V.A. récupérable		X
	5...	Trésorerie		X

***Ecriture chez le fournisseur créancier***

5...		Trésorerie	X	
673.		Escomptes accordés	X	
443.		Etat T.V.A. facturée	X	
446.		Etat autres T.C.A.	X	
	411.	Clients		X

## 5.2. Règlement retardé

- a) Si un chèque, une carte bancaire ou un effet de commerce reviennent impayés, l'entité :
- débite le compte **6318 Autres frais bancaires** (pour les frais d'impayés) par le crédit du compte **521 Banques** ;

6318		Autres frais bancaires	X	
	521	Banques		X
		(Selon bordereau d'impayé)		

- ensuite, débite le compte **413 Clients, chèques, effets et autres valeurs impayés** (pour le montant principal majoré des frais d'impayés) pour le crédit du compte 51 Valeurs à encaisser (montant principal) et le compte 7078 Autres frais accessoires (récupération des frais d'impayés).

4131		Clients, chèques impayés	X	
4132		Clients effets impayés	X	
4133		Clients, cartes de crédit impayées	X	
	51	Valeurs à encaisser		X
	7078	Autres produits accessoires		X
		<i>(Imputation du montant principal majoré des frais d'impayés)</i>		

Le SYSCOHADA n'admet pas la compensation des frais en classe 6.

b) Selon les conditions de vente, et l'accord réalisé avec le client, la créance est également majorée des intérêts de retard, calculés au taux légal ou à un taux contractuel, de l'ancienne échéance à la nouvelle date de règlement convenue.

L'écriture sera :

4131		Clients, chèques impayés	X	
4132		Clients, effets impayés	X	
	771.	Intérêts des prêts		X

### APPLICATION 11

### Chèques impayés

Le client Gambiss de l'entité Guerdass a remis le 15 décembre N un chèque de 42 500 000 en paiement pour solde. Le chèque est remis à l'encaissement le 18 décembre N. Il revient impayé le 21 décembre N.

Les frais d'impayés s'élèvent à 50 000 et sont à la charge du client.

513		15/12/N		
		Chèques à encaisser	42 500 000	
	411	Clients		42 500 000
		<i>(Réception du chèque)</i>		
514		18/12/N		
		Chèques à l'encaissement	42 500 000	
	513	Chèques à encaisser		42 500 000
		<i>(Remise à l'encaissement du chèque)</i>		

6318	521	21/12/N		50 000	50 000
		Autres frais bancaires Banques (Selon bordereau d'impayé)			
4131		Clients, chèques impayés		42 550 000	
	514	Chèques à l'encaissement			42 500 000
	7078	Autres produits accessoires			50 000
		(Imputation du montant du chèque majoré des frais d'impayés)			

Ces deux écritures peuvent être regroupées en une seule :

21/12 / N			
4131		Clients, chèques impayés	42 550 000
	514	Chèques à l'encaissement	42 000 000
	521	Banques	50 000
		(Réception du bordereau d'impayé de la banque)	

## SECTION 6 : Exemple de synthèse

### APPLICATION 12 Synthèse sur les instruments de règlement

Une créance-dette d'exploitation (relation Client/Fournisseur) de 1 200 T.T.C. soit 1 000 H.T. doit être réglée comme suit :

- La moitié est payée au comptant par monnaie électronique, moyennant un escompte de 2 % (T.V.A. 20%).
- Le solde l'est par deux traites A et B de même valeur nominale, à échéance de 30 jours (fin du mois 1) et 90 jours (fin du mois 3).
- La traite A est conservée en portefeuille, puis encaissée sans incident à l'échéance, moyennant une commission de 5 H.T.
- La traite B est négociée 45 jours avant l'échéance, moyennant un taux d'escompte (plus commission d'endos.) de 8 % et une commission de 5 H.T.
- Elle revient impayée, avec des frais de retour de 3.
- Elle fait l'objet d'une nouvelle traite à 60 jours (fin du mois 5), pour laquelle le créancier facture un timbre fiscal de 1 et des intérêts de retard à 12 % l'an.

#### 1. Ecritures chez le client (débiteur)

		a			
401.		Fournisseurs dettes en compte	600		
	773.	Escomptes obtenus (500 X 2%)			10
	445.	Etat T.V.A. récupérable (10 X 20%)			2
	554.	Porte-monnaie électronique			588
		b			
401		Fournisseurs dettes en compte	600		
	402.1	Fournisseurs, effets à payer au..			300
	402.3	Fournisseurs, effets à payer au ..			300
		c			
402.1		Fournisseurs effet à payer au.....	300		
	5211	Banques			300
		f			
402.3		Fournisseurs effets à payer au..	300		
	6744	Intérêts sur dettes commerciales (300 X 12% X 60/360)	6		
	6312	frais sur effets (3+1)	4		
	445.	Etat T.V.A. récupérable (3 X 20%)	1		
	402.5	Fournisseurs effets à payer au..			311

## 2. Ecritures chez le fournisseur (créancier)

		a		
513.		Chèques à encaisser	588	
673.		Escomptes accordés (500 X 2%)	10	
443.		Etat T.V.A. facturée (10 X 20%)	2	
	411.	clients		600
		a <sub>1</sub>		
514		chèques à l'encaissement	588	
	513.	Chèques à encaisser		588
		a <sub>2</sub>		
5212		Banque Y	588	
	514.	Chèques à l'encaissement		588
		b		
4121.1		Clients, effets à recevoir au..	300	
4121.3		Clients, effets à recevoir au..	300	
	411.	Clients		600
		c		
512.		Effets à l'encaissement	300	
	4121.1	clients effets à recevoir au..		300
		c		
5212		Banques Y	294	
6312		Frais sur effets	5	
445.		Etat, T.V.A. récupérable (5 X 20%)	1	
	512.	Effets à l'encaissement		300
		d		
415.		Clients, effets escomptés non échus	300	
	4121.3	Clients, effets à recevoir au..		300
		d <sub>1</sub>		
5212		Banque Y	291	
675.		Escomptes des effets de commerce $(300 \times 8\% \times 45/360) + 5$	8	
445.		Etat T.V.A. récupérable (5 X 20%)	1	
	565.	Banques, escompte de crédits ordinaires		300
		e		
6312		frais sur effets	3	
	5212	Banque Y		3
		e <sub>1</sub>		
565.		Banques, escompte de crédits ordinaires	300	
	415.	Clients, effets escomptés non échus (Si l'opération était dénouée normalement)		300
		f		
4121.5		Clients, effets à recevoir au..	311	
	7712	Intérêts de prêts $(300 \times 12\% \times 60/360)$		6
	7078	Autres produits accessoires (3+1)		4
	443.	Etat T.V.A. facturée (3 X 20%)		1
	415.	Clients, effets escomptés non échus		300



### SECTION 1 : Conception et terminologie

#### 1.1 Notion d'immobilisation

- a) Comme l'indique le circuit de l'entité, les opérations d'exploitation étudiées dans les trois chapitres précédents ne sont possibles que si l'entité dispose par ailleurs d'une infrastructure, constituée d'investissements (terme économique), et pour laquelle le SYSCOHADA a retenu le terme comptable d'immobilisations.
- b) Les immobilisations sont ainsi définies comme les « éléments corporels et incorporels destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité ». Comme le SYSCOHADA prévoit par ailleurs un arrêté annuel des comptes, à l'issue d'un exercice comptable, le terme « durable » doit s'entendre au sens « qui dure plus d'une année ». Stricto sensu, le taille-crayon ou le câble électrique de raccordement devraient donc être considérés comme des immobilisations et faire l'objet d'un plan d'amortissement, puisqu'ils « durent » en règle générale plus d'une année.
- c) Mais la pratique comptable, appliquant en ce domaine le principe d'importance significative, admet que les biens durables dont la valeur unitaire ne dépasse pas un certain seuil soient considérés comme des consommations. Le SYSCOHADA admet dans la « terminologie » que « certains biens de peu de valeur ou dont la consommation est très rapide peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service, et par conséquent ne peuvent pas être classés dans les immobilisations ». Il ne fixe pas, en revanche, de seuil de valeur.
- d) Par ailleurs, la notion initiale d'immobilisation physique, ou corporelle, a été étendue :
  - aux droits détenus par l'entité, ayant une valeur juridique et économique, mais sans consistance physique, et appelés de ce fait « immobilisations incorporelles » : *brevet, logiciel....*
  - aux valeurs mobilières, autres titres financiers, et prêts, que l'entité souhaite ou est obligée de conserver durant plus d'un an, qui sont certes quelquefois représentés par un « titre » en papier (du moins avant leur dématérialisation), mais qui ne sont pas « corporels » pour autant, et que le SYSCOHADA désigne par un terme intermédiaire « immobilisations financières » : *Actions de sociétés que l'entité entend contrôler, fonds de placement imposés à l'entité, prêts au personnel, cautionnements.*

## 1.2. Vie d'une immobilisation

Pour être « durables », les immobilisations sont néanmoins tributaires des aléas de la vie économique :

- elles naissent ou entrent : l'entité acquiert les immobilisations ou les produit elle-même, à une valeur déterminée ;
- elles servent et s'usent : l'entité les met en service, répartit le montant amortissable des biens sur leur durée d'utilité et constate éventuellement leur dépréciation;
- elles meurent ou sortent : l'entité les met au rebut, les détruit, les vend ou les échange.

## SECTION 2 : Comptabilisation de l'immobilisation

### 2.1. Processus de comptabilisation

a) Les immobilisations sont enregistrées en classe 2 « comptes d'actif immobilisé », à savoir :

- les immobilisations incorporelles en 21..
- les immobilisations corporelles dans les comptes 22.. à 24..,
- les immobilisations financières dans les comptes 25.. à 27..

Lorsque la subdivision à 4 chiffres du SYSCOHADA s'avère insuffisante, l'entité peut faire appel à la nomenclature des actifs non financiers.

L'écriture varie selon le mode d'acquisition.

b) Si le bien est acheté auprès d'un tiers, achat précédé d'un acompte, l'écriture sera :

- au versement

25..	5...	Avances et acomptes versés sur immobilisations Trésorerie	X	X
------	------	--------------------------------------------------------------	---	---

- à la réception de la facture

2...		Immobilisations	X	
4451		Etat, T.V.A. récupérable sur immobilisations	X	
	25..	Avances et acomptes versées sur immobilisations		X
	481.	Fournisseurs d'investissements		X
	404	Four., acquisitions courantes d'immo.		X

c) Si le bien est produit par l'entité, sur une durée dépassant l'exercice n, l'écriture sera :

- à l'issue de N

219.		Immobilisations incorporelles en cours	X	
229.		Aménagement de terrains en cours	X	
239.		Bâtiments, A.A.I. en cours	X	
249.		Matériels et actifs biologiques en cours	X	
	72..	Production immobilisée		X
	787	Transferts de charges financières		X

- à l'achèvement de N

2...		Immobilisations	X	
4451		Etat, T.V.A. récupérable sur immobilisations	X	
	219.	Immobilisations incorporelles en cours		X
	229.	Aménagement de terrains en cours		X
	239.	Bâtiments, A.A.I. en cours		X
	249.	Matériels et actifs biologiques en cours		X
	72..	Production immobilisée		X
	787	Transfert de charges financières		X
	4434	Etat, sur T.V.A. facturée sur production livrée à soi-même		X

d) Si le bien est acquis à titre gratuit, Il sera enregistré à la valeur actuelle comme suit :

2...		Comptes d'actif immobilisé	X	
	148	Autres subventions d'investissement (1)		X

(1) Lorsque le montant du bien acquis à titre gratuit n'est pas significatif le compte 841 Produits HAO constatés peut être utilisé.

## 2.2. Valeur comptabilisée

- a) L'Acte uniforme relatif au droit comptable prescrit, en son article 36, l'enregistrement des biens au coût (historique, constitué :
- soit du « coût réel d'acquisition », en cas d'achat,
  - soit du « coût réel de production », en cas de production immobilisée,
  - soit de la « valeur d'apport » en cas d'apport en société,
  - soit de la « valeur actuelle », en cas d'acquisition à titre gratuit,
  - soit à la « valeur actuelle » de celui des deux éléments dont l'estimation est la plus fiable, en cas d'échange.
- b) Le coût réel d'acquisition est formé, selon l'article 37 dudit Acte Uniforme :
- du prix d'achat définitif indiqué par la facture net de remises et de rabais commerciaux, d'escompte de règlement;
  - des « charges accessoires rattachables directement à l'opération d'achat » :
    - frais de transport et d'assurances, droits de douane et de transit,
    - commissions, honoraires d'architecte,
    - droits d'enregistrement, honoraires de notaires, frais d'actes ;
  - des « charges d'installation nécessaires pour mettre le bien en état d'utilisation » : préparation, montage et mise en route ;
  - 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.

**Ces éléments s'entendent taxes comprises si l'entité n'est pas habilitée à déduire la T.V.A., mais hors T.V.A. dans le cas contraire.**

- c) Le SYSCOHADA définit comme suit le coût réel de production :
- coût d'acquisition des matières et fournitures consommées,
  - charges directes de production,
  - charges indirectes de production, « dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ».

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.

- d) La valeur d'apport et la valeur actuelle sont normalement précisées dans les actes correspondants. Si non, elles sont évaluées en fonction de l'utilité du bien apporté, échangé ou obtenu.

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



exemple :

	22.. Terrain A acheté		23.. Bâtiment B construit		24.. Matériel C acheté	
	H.T.	T.V.A	H.T.	T.V.A.	H.T.	T.V.A.
Coût de production			900	180		
Prix facturé	400				800	160
Commission 5%	20	4			40	8
Transport					300	60
Assurance					6	
Douane					15	
Transit					10	2
Montage					100	20
Mise en route					20	4
Honoraires Architecte			45	9		
Honoraires Notaire	15	3				
Droits de mutation	50					
Coût emprunt jusqu'à réception définitive du bien			35			
Estimation des coûts relatifs au démantèlement et à la remise en état du site			200			
<b>Total valeur comptabilisée</b>	<b>485</b>	<b>7</b>	<b>1 180</b>	<b>189</b>	<b>1 291</b>	<b>254</b>

Coût de l'emprunt au-delà de la réception définitive du bien (compte 671)

70

## **SECTION 3 : Immobilisation en service**

### **3.1. Mise en service**

- a) L'immobilisation entre dans le patrimoine de l'entité dès son acquisition, sur la base de la facture, ou dès sa livraison à elle-même, sur la base d'un constat. Mais elle ne coïncide pas nécessairement avec la mise en service.
- b) La date de mise en service est la date à laquelle l'actif immobilisé est en l'état et en lieu d'utilisation prévue par l'entité. Elle n'entraîne en principe aucune écriture comptable, mais constitue, en principe, le point de départ de l'amortissement.

### **3.2. Amortissement**

#### **3.2.1. Principes généraux**

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

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

La valeur résiduelle prévisionnelle d'un actif est le montant estimé, à la date de mise en service, qu'une entité obtiendrait de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés.

- b) La durée d'utilité est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entité. Tous les facteurs suivants sont pris en considération pour déterminer la durée d'utilité d'un actif :
  - l'usage attendu de cet actif par l'entité, évalué par référence à la capacité ou à la production physique attendue de cet actif ;
  - l'usure physique attendue dépendant notamment des cadences de production et de la maintenance ;
  - l'obsolescence technique ou commerciale découlant de changements ou d'améliorations dans la production ou d'une évolution de la demande du marché pour le produit ou le service fourni par l'actif ;
  - les limites juridiques ou similaires sur l'usage de l'actif, telles que les dates d'expiration des contrats de location.

### 3.2.2. Modes d'amortissement

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.

#### 3.2.2.1. Amortissement dégressif à taux décroissant

Le mode d'amortissement dégressif à taux décroissant ou méthode SOFTY (Sum Of The Year's digits) consiste à amortir l'immobilisation selon une suite arithmétique décroissante par l'application d'un taux décroissant à la base amortissable.

L'amortissement dégressif à taux décroissant est utilisé lorsqu'il permet au mieux de traduire le rythme de consommation des avantages économiques attendus. Ce mode d'amortissement comptable ou économiquement justifié conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'immobilisation.

- **Taux décroissant**

Le taux décroissant (TD) est obtenu en faisant le rapport entre le nombre d'années restant à courir jusqu'à la fin de la durée d'utilité du bien et de la somme des numéros d'ordre de l'ensemble des années :

$$TD = \frac{\text{Nombre d'années restant à courir jusqu'à la fin de la durée d'utilité du bien}}{\text{Somme des numéros d'ordre de l'ensemble des années}}$$

Ainsi, pour une durée d'utilité de 5 ans par exemple, on fait la somme des numéros d'années :  $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$  ;

et ensuite, on détermine les taux décroissants de la façon suivante :

Année 1 =  $5/15$  ; Année 2 =  $4/15$  ; Année 3 =  $3/15$  ; Année 4 =  $2/15$  ; Année 5 =  $1/15$ .

- **Annuité d'amortissement** = base amortissable x taux décroissant de l'exercice.

La base d'amortissable reste constante d'un exercice à l'autre.



**Remarque :** si l'on désigne par  $n$  le nombre d'année,  $V$  la valeur à amortir et  $p$  une année quelconque, la dotation aux amortissements de l'année  $p$  s'obtient grâce à la formule.

$$\text{Annuité d'amortissement} = \frac{2V(n+1-p)}{n(n+1)}$$

La suite des dotations est en progression arithmétique décroissante.

### APPLICATION 13

### Amortissement dégressif à taux décroissant

Le 01/01/N, une entité a acquis une machine-outil dont le coût d'acquisition est de 550 000. La valeur résiduelle est estimée à 50 000. La durée d'utilité de la machine est estimée à 5 ans.

#### Plan d'amortissement

Date	Base amortissable	Taux d'amortissement	Annuité d'amortissement	Amortissements cumulés	Valeur nette comptable
31/12/N	500 000	$5/15$	166 667 <sup>(1)</sup>	166 667	383 333
31/12/N+1	500 000	$4/15$	133 333 <sup>(2)</sup>	300 000	250 000
31/12/N+2	500 000	$3/15$	100 000 <sup>(3)</sup>	400 000	150 000
31/12/N+3	500 000	$2/15$	66 667 <sup>(4)</sup>	466 667	83 333
31/12/N+4	500 000	$1/15$	33 333 <sup>(5)</sup>	500 000	50 000 <sup>(6)</sup>

(1)  $500\,000 \times (5/15) = 166\,666,67$

ou  $2V(n+1-p) / n(n+1) = 2 \times 500\,000 \times (5+1-1) / 5 \times 6 = 166\,666,67$

(2)  $500\,000 \times (4/15) = 133\,333,33$

(3)  $500\,000 \times (3/15) = 100\,000$

(4)  $500\,000 \times (2/15) = 66\,666,67$

(5)  $500\,000 \times (1/15) = 33\,333,33$

(6) Valeur comptable nette = valeur brute au bilan - amortissements cumulés.



### 3.2.2.2. Amortissement par unités d'œuvre

Ce mode d'amortissement consiste à répartir le montant amortissable en fonction d'unités d'œuvre qui peuvent être le nombre de produits fabriqués, le nombre de kilomètres parcourus, le nombre d'heures de fonctionnement d'une machine, nombre d'heure de travail, etc.

L'annuité d'amortissement est obtenue en multipliant la base amortissable par le rapport entre le nombre d'unités d'œuvre consommés pendant l'exercice et le nombre total d'unités d'œuvre prévues.

$$\text{Annuité d'amortissement} = \text{base amortissable} \times \frac{\text{nombre d'unités d'œuvre consommés}}{\text{total d'unités d'œuvre prévues}}$$

Le nombre total d'unités d'œuvre prévues est déterminé en fonction de la durée d'utilité de l'immobilisation.



**Remarque :** pour le calcul des annuités d'amortissement, on n'applique pas de prorata temporis car les annuités se calculent en fonction des unités d'œuvre consommés et non en fonction du temps ;

#### APPLICATION 14 Amortissement par unités d'œuvre

Le 01/01/N, une entité a acquis une machine-outil dont le coût d'acquisition est de 550 000. La valeur résiduelle est estimée à 50 000. La durée d'utilité de la machine est estimée à 5 ans.

On vous indique que les avantages économiques attendus sur les 5 exercices sont mesurés en fonction des unités fabriquées soit respectivement :

Années	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	Total
Unités fabriquées	150 000	250 000	250 000	50 000	50 000	750 000

$$\text{Base d'amortissement} = 550\,000 - 50\,000 = 500\,000$$

Date	Base amortissable	Amortissement	Amortissements cumulés	Valeur nette comptable
31/12/N	500 000	100 000 <sup>(1)</sup>	100 000	450 000
31/12/N+1	500 000	166 667	266 667	283 333
31/12/N+2	500 000	166 667	433 334	116 666
31/12/N+3	500 000	33 333	466 667	83 333
31/12/N+4	500 000	33 333	500 000	50 000 <sup>(2)</sup>

(1)  $(550\,000 - 50\,000) \times 150\,000 / 750\,000 = 100\,000$ .

(2) Valeur comptable nette = valeur brute au bilan - Amortissements cumulés.

### 3.2.3. Comptabilisation

Pour que l'amortissement n'affecte pas les comptes d'immobilisations 21 à 24 eux-mêmes, le SYSCOHADA préconise l'amortissement indirect, c'est-à-dire l'utilisation de comptes d'amortissements qui sont des démembrements des comptes d'immobilisations, sur la base de l'écriture suivante:

681.		Dotations aux amortissements d'exploitation	X	
852.		Dotations aux amortissements H.A.O.	X	
	28..	Amortissements		X

- Le compte principal 28 est subdivisé à l'image des comptes 21 à 24. Ses soldes créditeurs figureront à l'actif du Bilan, en soustraction.
- En règle générale, les dotations relèvent du compte 681, même si elles concernent un exercice antérieur, et cela malgré le principe de la spécialisation des exercices. Seules relèvent du compte 852 les dotations dues à la restructuration de l'entité, ou à des événements extraordinaires.
- Les amortissements dérogatoires sont des provisions réglementées ; ils ne correspondent à une répartition du montant amortissable du bien sur sa durée d'utilité et sont enregistrés comme suit :

851.		Dotations H.A.O. aux provisions réglementées	X	
	151.	Amortissements dérogatoires		X

- 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. En cas de révision d'un plan d'amortissement (cas a priori très rare), les reprises éventuelles sont enregistrées comme suit, selon le cas :

28..		Amortissements	X	
	798.	Reprises d'amortissements		X
	862.	Reprises H.A.O. d'amortissements		X

## SECTION 4 : Décomptabilisation de l'immobilisation

### 4.1. Principes

- a) Le SYSCOHADA rappelle d'abord que la décomptabilisation d'une immobilisation donne en principe lieu à trois écritures :
- la comptabilisation de la valeur de sortie, si celle-ci est « supérieure à zéro » au compte 82 ;
  - la constatation de l'amortissement complémentaire pour la période écoulée entre l'ouverture de l'exercice et la date de cession du bien ;
  - l'enregistrement de la décomptabilisation du bien pour sa valeur nette des seuls amortissements au compte 81 (car les provisions pour dépréciation sont « reprises »).

☞ **Remarque :** En pratique, la première écriture est enregistrée en cours d'exercice, au moment d'établissement de la facture de vente. Les deux dernières sont en général comptabilisées en fin d'exercice, dans le cadre des travaux d'inventaire.

- b) Les décomptabilisations d'immobilisations considérées comme courantes (fréquentes et récurrentes) ne sont pas enregistrées aux comptes 81 et 82, mais dans les comptes 654 (Valeur comptable) et 754 (Prix de cession) ; exemples : transporteurs ; loueurs de matériels ...
- c) Le SYSCOHADA distingue ensuite quatre cas de décomptabilisation, résumés dans le terme générique de « cession » : la mise au rebut, la destruction, la vente et l'échange.

### 4.2. Mise au rebut

- a) L'immobilisation mise au rebut est retirée du patrimoine sans aucune contrepartie. Si l'épave est cédée, même pour une somme minime, il s'agit d'une vente, et non d'une mise au rebut.
- b) La comptabilisation se limite donc aux deux opérations suivantes :
- l'amortissement complémentaire de l'exercice

681.	28..	Dotations aux amortissements d'exploitation Amortissements	X	X
------	------	---------------------------------------------------------------	---	---

- la détermination de la valeur nette après amortissements, dans le compte hors activité courante 81 ou dans le compte 654 en cas de cession courante (fréquente et récurrente) :
  - o la reprise de la valeur brute ou d'entrée

81..		Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	X	
654.		Valeur comptable des cessions courantes d'immobilisations	X	
	22.. à 24..	Actif immobilisé		X

- o le cumul des amortissements pratiqués sur le bien

28..		Amortissements	X	
	81..	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations		X
	654.	Valeur comptable des cessions courantes d'immobilisations		X

### 4.3. Destruction

Le traitement de l'immobilisation détruite, en général accidentellement, dépend de son régime d'assurance.

- a) Si elle n'est pas assurée, ou si l'assurance ne couvre pas la destruction, elle est traitée comme la mise au rebut ci-dessus expliquée.
- b) Si l'entité sinistrée bénéficie d'une indemnité, l'opération est assimilée à une vente, l'indemnité d'assurance formant le prix de cession.

### 4.4. Vente

- a) En cas de vente, les écritures ci-dessus passées au §1- mise au rebut sont à enregistrer, à l'identique, mais sont complétées par l'enregistrement de la créance sur cession :

485.		Créances sur cessions d'immobilisations	X	
	82..	Produits des cessions d'immobilisations		X

*ou en cas de cession courante*

414.		Créances sur cessions d'immobilisations	X	
	754.	Produits des cessions courantes d'immobilisations		X

- b) La plus ou moins-value de cession n'apparaît pas en comptabilité. Elle devra être déterminée par comparaison des soldes correspondants des comptes 82 et 81 ou 754 et 654.

## 4.5. Echange

- a) Dans l'opération d'échange, l'ancienne immobilisation est remplacée par une nouvelle, en général moyennant le paiement d'une soulte. L'achat d'un véhicule avec reprise d'un ancien peut être assimilé à une opération d'échange dont le supplément de prix est important.

- b) Dans ces cas, il ne suffit évidemment pas de comptabiliser l'entrée d'une nouvelle immobilisation à la valeur correspondant à la soulte. Il convient d'enregistrer séparément :

- la vente de l'ancien bien au prix de reprise :

a				
681.		Dotations aux amortissements	X	
	28..	Amortissements		X
b				
81..		Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	X	
	22.. à 24..	Actif immobilisé		X
d°				
28..		Amortissements	X	
	81..	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations		X
c				
485.		Créances sur cessions d'immobilisations	X	
	82..	Produits des cessions d'immobilisations		X

**NB :** s'il s'agit d'une cession courante, le compte 654 sera utilisé à la place de 81 et 754 à la place de 82.

- l'acquisition du nouveau bien à sa valeur actuelle ( prix de reprise majoré de la soulte) :

d				
2...		Actif immobilisé	X	
	481.	Fournisseurs d'investissements		X

## 4.6. Vente ou échange avec plus-value à réinvestir

- a) La plus-value de cession, constituée de la différence entre les soldes des comptes 82 et 81 ou des comptes 754 et 654, augmente le résultat, et accroît par conséquent la charge d'impôts sur les bénéfices.

En vue d'encourager les entités à remplacer d'anciennes immobilisations par de nouvelles, certaines législations fiscales exonèrent d'impôt cette plus-value, sous condition de réinvestissement, dans un délai déterminé, dans une nouvelle immobilisation, dont la base d'amortissement sera diminuée d'autant. La mesure revient à exonérer d'impôt un produit dans l'année  $n$ , mais à ne pas permettre la déductibilité d'une charge équivalente durant les années postérieures ( $n + k$ ), donc à retarder dans le temps une charge d'impôt.

- b) Cette « plus-value de cession à réinvestir » est constituée, comme toute « provision réglementée », à la fin de l'exercice durant lequel la cession a eu lieu, sans que les enregistrements en 81 et en 82 ou encore en 654 et en 754 soient modifiés :

851.	152.	Dotations H.A.O. aux provisions réglementées Plus-values de cession à réinvestir	X	X
------	------	-------------------------------------------------------------------------------------	---	---

*Ces comptes peuvent être subdivisés par nature, ou par année de formation de la plus-value.*

- c) Au cours des exercices suivants, la plus-value doit être reprise (comme toute provision réglementée) en cas de emploi total ou partiel, par l'écriture suivante :

152.	861.	Plus-values de cession à réinvestir Reprises H.A.O. de provisions réglementées	X	X
------	------	-----------------------------------------------------------------------------------	---	---

### APPLICATION 15

### Décomptabilisation d'un matériel informatique

Le 30 juin  $N+5$ , une entité cède à crédit un matériel informatique acquis au cours de l'exercice  $N$  au prix de 500. Le prix d'achat de ce matériel informatique en  $N$  est de 10 000. Les amortissements cumulés au 30 juin  $N+5$  s'élèvent à 9 800 dont 1 800 de dotation complémentaire.

## Ecritures de décomptabilisation

		30/06/N+5	
4852		Créances sur cessions d'immobilisations corporelles	500
	822	Produits des cessions d'immobilisations corporelles  <i>(Prix de vente du matériel informatique)</i>	500
		31/12/N+5	
6812		Valeurs nettes comptables des cessions d'immo. corporelles	1 800
	28442	Amortissement du matériel informatique <i>(Dotation complémentaire)</i> d°	1 800
812		Valeurs nettes comptables des cessions d'immo. corporelles	200
28442		Amortissement du matériel informatique	9 800
	2442	Matériel informatique <i>(décomptabilisation du matériel informatique)</i>	10 000

### APPLICATION 16

#### Plus-value à réinvestir

Un matériel de transport automobile de 1 200 H.T. (T.V.A. de 20 %), acquis le 2/1/N et amorti au taux linéaire de 15 % est cédé le 30 septembre N + 2 au prix de 1 105. L'entité prend l'engagement de réinvestir la plus-value, et acquiert à ce titre le 2/1/N + 3 un nouveau matériel de 1 500 H.T., amorti au taux annuel de 25 %.

## Ecritures

02/01/N				
2451		Matériel automobile	1 200	
4451		Etat, T.V.A. récupérable sur immobilisations	240	
	4812	Fournisseurs d'immobilisations		1 440
31/12/N et N+1				
6813		Dotations aux amortissements des immob.	180	
	2845	Amort. du matériel de transport		180
30/09/N+2				
6813		Dotations aux amortissements des immob.	135	
	2845	Amort. du matériel de transport		135
		180 X 9/12=135		
d°				
2845		Amort. du matériel de transport	495	
	812.	Val. Compt. des cessions d'immob. corp.		495
		180+180+135=495		
d°				
812		Val. Compt. des cessions d'immob. corp.	1200	
	2451.	Matériel automobile		1200
d°				
4851		Créances sur cessions d'immobilisations	1 105	
	822.	Produits des cessions d'immob. corp.		1 105
31/12/N+2				
851.		Dotations H.A.O. aux provisions réglementées	400	
	152.	Plus-values de cession à réinvestir		400
		1 105 – (1 200-495) =		
02/01/N+3				
2451		Matériel automobile	1 500	
4451		Etat, T.V.A. récupérable sur immobilisations	300	
	4812	Fournisseurs d'immobilisations corp.		1 800
31/12/N+3				
6813		Dotations aux amortissements des immob.	375	
	2845	Amort. du matériel de transport		375
		1 500 x 25% = 375		
d°				
152.		Plus-values de cession à réinvestir	100	
	861.	Reprises H.A.O. de provisions réglementées		100
		400 x 25% = 100		



**Remarque :** Les deux écritures de sortie du matériel de transport du patrimoine peuvent être regroupées en une seule :

30/09/N+2				
812		Val. Compt. des cessions d'immob. corp.	705	
2845		Amort. du matériel de transport	495	
	2451	Matériel automobile		1 200



Les « écritures d'inventaire » ou « régularisations périodiques » sont passées :

- à l'issue de chaque période dans le cas où l'entité établit des situations intermédiaires,
- au plus tard la fin d'un exercice comptable assimilé par le SYSCOHADA à l'année civile.

Elles consistent à :

- régulariser les stocks de l'entité,
- constater les dépréciations survenues en cours de période ou d'exercice,
- effectuer d'autres régularisations de charges et de produits qui entraînent des créances et des dettes.

### SECTION 1 : Régularisation des stocks

#### 1.1. Inventaire intermittent

- a) Le SYSCOHADA reconnaît, comme les autres plans comptables, la tenue de comptabilité en inventaire intermittent. Les stocks de fin de période ou d'exercice sont constatés par un inventaire physique, et substitués aux stocks de début de période par l'intermédiaire d'un compte de « variation de stock » :
- 603 pour les biens provenant d'une opération située en amont dans le circuit de l'entité : marchandises (6031), matières premières et fournitures liés (6032), autres approvisionnements (6033),
  - 73 pour les biens et services provenant d'une opération située en aval dans ledit circuit : produits en cours (734), services en cours (735), produits finis (736), produits intermédiaires et résiduels (737).

Ces comptes peuvent être subdivisés par rubriques de nomenclature.

- b) Si le nouveau stock est supérieur à l'ancien, il y a « stockage », et les soldes de ces comptes de variations seront créditeurs.



exemple :

Stock initial : 10, stock final : 12, soit un stockage de 2

	<u>3... stock</u>	<u>603 ou 73.. variation</u>
- report du stock initial	10	
- annulation du stock initial	10 .....	10
- constatation stock final	12 .....	12
<b>Solde</b>	<b>débiteur : 12</b>	<b>créditeur : 2</b>

On peut aussi « mettre à jour » le stock par le seul enregistrement de la variation de l'exercice (ici augmentation de 2) :

	<u>3... stock</u>	<u>603 ou 73.. variation</u>
- report du stock initial	10	
- ajustement du stock final	2 .....	2
<b>Solde</b>	<b>débiteur : 12</b>	<b>créditeur : 2</b>

- c) Si le nouveau stock est inférieur à l'ancien, il y a « déstockage », et les soldes des comptes variations des stocks seront débiteurs.

## 1.2. Inventaire permanent

- a) Le SYSCOHADA prévoit également la tenue des comptes en inventaire permanent. Il reconnaît ainsi la conception de base qui justifie l'existence de la classe 3 : des comptes « à part entière » qui enregistrent toutes les entrées et toutes les sorties, donc les flux bruts. L'inventaire permanent permet à l'entité de connaître à chaque instant :
- le montant de ses stocks,
  - le coût d'achat des marchandises vendues,
  - le coût des matières premières et fournitures liées engagées dans le processus de fabrication.
- b) Dans cette conception, les achats seraient enregistrés directement en classe 3, et les comptes 603 et 73 serviraient normalement à enregistrer : les différences d'inventaire constatées en fin de période ou d'exercice :
- les manquants au débit,
  - les excédents au crédit.

- c) Cependant, pour ne pas déroger au jeu des comptes d'achats 601, 602, 604 et 608, qui intéressent les gestionnaires comme les services statistiques et de vérification fiscale, le SYSCOHADA étend le schéma d'écriture de l'inventaire intermittent à toutes les entrées en stock, et à toutes les sorties, quel qu'en soit le motif :

	<u>3... stock</u>	<u>603 ou 73.. variation</u>
a- Reports (début d'exercice)	a	
b- sorties (consommation, manquants)	b.....b	
c- entrées (achats, excédents)	c.....	.... c

### 1.3. Charges constatées d'avance

Le principe de spécialisation des exercices exige que la partie non consommée en fin d'exercice soit extraite des charges, et portée à un compte d'actif **476 Charges constatées d'avance**, qui représente une créance sur l'exercice suivant.



exemple :

*Des fournitures d'entretien enregistrées en cours d'exercice pour 60 ne sont consommées que pour les 3/4, et des fournitures administratives facturées 50 que pour moitié.*

	<u>6054</u>	<u>6055</u>	<u>476</u>
a- cumul de l'exercice	60	50	
b- stock final : $60 \times 1/4$	15.....	.....15	
c- Stock final : $50 / 2$		25.....	25
<b>Charge réelle de l'exercice</b>	<b>débiteur : 45</b>	<b>débiteur : 25</b>	

## SECTION 2 : Amortissements

### 2.1. Dotations

- a) L'article 45 de l'acte uniforme définit l'amortissement comme la répartition du montant amortissable du coût du bien sur sa durée d'utilité probable d'utilisation selon un plan prédéfini.

Cet amortissement est constaté :

- par une dotation, charge non suivie d'une dépense, à l'opposé d'un frais,
- par une diminution de valeur de l'immobilisation correspondante.

- b) La dotation est enregistrée, selon son caractère, au débit de :
- **681 Dotations aux amortissements d'exploitation**, s'il s'agit d'une immobilisation incorporelle ou corporelle destinée à l'activité courante,
  - **852 Dotations aux amortissements H.A.O.**, si la dépréciation est due à une destruction accidentelle, à une restructuration de l'entité ou à un abandon du bien.
- c) La diminution de valeur est enregistrée au crédit d'un compte 281 à, 284 s'il s'agit d'une immobilisation incorporelle ou corporelle (pratique de l'amortissement indirect).

Les comptes 28 présenteront un solde créditeur, et figureront à l'actif du bilan en soustraction.

### APPLICATION 17 Dotations aux amortissements

En fin d'exercice, il convient d'amortir :

- a - à 10 % un brevet enregistré pour 50,
- b - à 20 % un matériel de transport acquis le 1er juillet pour 150,
- c - un matériel industriel acquis pour 50, cumul des amortissements en fin d'exercice 30, mais mis au rebut,
- d - un ensemble informatique acquis pour 120, déjà amorti à 25 % l'an durant 30 mois, utilisé durant l'année, et abandonné en fin d'exercice à la suite d'une fusion.

6812	2812	a Dotations aux amort. des immob. incorp. Amortissements des brevets	5	5
		b Dotations aux amort. des immob. corp. Amortissements du matériel de transport	15	15
812	2411	c Val. Compt. des cessions d'immob. corp.	20	
2841		Amort. du matériel et outillage comm. et indus. Matériel industriel	30	50
6813	2844	d Dotations aux amort. des immob. corp. Amortissements du matériel et mobilier <i>Dotation exercice en cours : 120 X 25%</i> <i>exercice N+1</i>	30	30
852.	2844	Dotations aux amortissements H.A.O. Amortissements du matériel et mobilier <i>Dotation du bien abandonné maintenu dans les immobilisations</i>	15	15

## 2.2. Amortissements dérogatoires

- a) Lorsque la dotation fiscalement autorisée dépasse la dotation économique, la différence est enregistrée :
- au débit de **851 Dotations aux provisions réglementées**, qui est une dotation H.A.O.,
  - au crédit du compte de Provisions réglementées : **151 Amortissements dérogatoires**, avec une subdivision adéquate, permettant de suivre les amortissements dérogatoires par catégories d'immobilisation.
- b) Lorsque la dotation fiscale devient inférieure à la dotation économique, la différence est reprise :
- au débit de **151 Amortissements dérogatoires**,
  - au crédit de **861 Reprises de provisions réglementées**, qui est une reprise H.A.O.

### APPLICATION 18

### Amortissements dérogatoires

Un matériel de transport de 600, mis en service en début d'exercice n, fait l'objet d'un amortissement économique linéaire sur 4 ans, mais d'un amortissement fiscal dégressif de 40 %.

			<u>151</u>	<u>2845</u>	<u>6313</u>	<u>851</u>	<u>861</u>
<i>n</i>	240	150	90	150	150	90	
<i>n + 1</i>	144	150	6	150	150		6
<i>n + 2</i>	108	150	42	150	150		42
<i>n + 3</i>	108	150	42	150	150		42
<b>Total ou solde</b>	<b>600</b>	<b>600</b>	<b>0</b>	<b>600</b>	<b>600</b>	<b>90</b>	<b>90</b>

## 2.3. Reprises d'amortissement

- a) les reprises d'amortissement dérogatoires sont traitées comme dit ci-dessus, et celles qui intéressent les plus-values à réinvestir sont étudiées au chapitre 5, section 4.

*Attention ! Malgré leur nom, « Dotations et Reprises d'amortissements dérogatoires » sont des dotations et reprises de provisions (réglementées, donc H.A.O.).*

- b) Les autres reprises d'amortissements éventuelles, consécutives à une révision du plan d'amortissement initial, font l'objet d'une écriture du type

28..	798.	Amortissements Reprises d'amortissements	X	X
------	------	---------------------------------------------	---	---

Elles ont un caractère tout à fait exceptionnel.

## SECTION 3 : Dépréciations

Le SYSCOHADA fait la distinction entre la dépréciation et la provision définies par les articles 46 et 48 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable. Désormais, les dotations ou charges pour dépréciations indiqueront d'une perte de valeur d'un élément d'actif alors que les dotations ou charges pour provisions constituent un passif externe (dette) dont l'échéance ou le montant est incertain.

### 3.1. Dotations ou charges pour dépréciations

- L'article 46 de l'Acte uniforme relatif au Droit comptable définit la dépréciation comme la perte de valeur d'un actif. A la clôture de chaque exercice une entité doit apprécier, s'il existe un quelconque indice qu'un actif a subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur actuelle de l'actif concerné et la comparer avec la valeur nette comptable.
- 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 et de la dépréciation.
- Pour les immobilisations, cette dépréciation est constatée par une dotation et pour les autres éléments de l'actif, par une charge pour dépréciations

### 3.2. Dotations aux dépréciations

- Selon leur caractère, les dotations sont enregistrées au débit des comptes :
  - **691 Dotations aux dépréciations d'exploitation**, s'il s'agit d'une immobilisation incorporelle (6913) ou corporelle (6914),
  - **697 Dotations aux dépréciations financières**, s'il s'agit d'une immobilisation financière (6972),

- **853 Dotations aux dépréciations H.A.O.**, si la dépréciation est due à un événement extraordinaire ou à la restructuration de l'entité.
- b) Selon leur nature, les dépréciations correspondantes sont enregistrées au crédit des comptes **291 à 297 Dépréciations d'actif immobilisé**, qui présenteront un solde créditeur et figureront à l'actif du bilan, en soustraction, au même titre que les amortissements.

### 3.3. Charges pour dépréciations

- a) Selon leur caractère, les charges pour dépréciations sont enregistrées au débit des comptes :
- **659 Charges pour dépréciations d'exploitation**, si elles intéressent des valeurs d'exploitation (stocks et créances),
  - **679 Charges pour dépréciations financières** (principalement compte 6795, pour dépréciation des titres de placement),
  - **839 Charges pour dépréciations H.A.O.**, si elles se rapportent à des événements extraordinaires ou de restructuration.
- b) Selon leur nature, les provisions correspondantes sont enregistrées au crédit des comptes :
- **391 à 398 Dépréciations des stocks**,
  - **490 à 499 Dépréciations (tiers)**, si elles intéressent des comptes de Tiers,
  - **590 à 599 Dépréciations (trésorerie)**, si elles intéressent des comptes de Trésorerie.

Leurs montants figureront à l'actif du bilan, en soustraction des éléments d'actif concernés.

### 3.4. Reprises de dépréciations

- a) Le caractère réversible d'une dépréciation constituée en fin d'exercice « n » entraînera à la fin de « n + 1 » :
- soit une annulation systématique du montant à fin « n » et une nouvelle dépréciation calculée à fin « n + 1 »,

- soit un ajustement en augmentation ou en diminution pouvant aller jusqu'à l'annulation.

b) L'augmentation de la dépréciation est traitée comme la dotation ou comme la création de charge pour dépréciations (voir ci-dessus).

c) Les diminutions ou les annulations sont traitées comme des reprises,

- Reprises de dépréciations : Crédit des comptes de produits,
  - o Reprises « d'exploitation » :
    - **7913 Reprises de dépréciations d'exploitation des immobilisations incorporelles,**
    - **7914 Reprises de dépréciations d'exploitation des immobilisations corporelles.**
  - o Reprises « financières » :
    - **7972 Reprises de dépréciations financières des immobilisations financières.**
  - o Reprises « H.A.O. » :
    - **863 Reprises de dépréciations H.A.O.**

... par le débit des comptes de dépréciations 29.

- Reprise de charges pour dépréciations : Crédit des comptes de produits,
  - o Reprises « d'exploitation » : **759 Reprises de charges pour dépréciations d'exploitation (7593, sur stocks, 7594 sur créances),**
  - o Reprises « financières » : **779 Reprises de charges pour dépréciations financières (7795 sur titres de placement),**
  - o Reprises « H.A.O. » : **849 reprises de charges pour dépréciations HAO.**

... par le débit des comptes de dépréciations 39, 49, 59.

## APPLICATION 19

## Dépréciations

	Intéressant les exercices :	« n »	« n + 1 »
a - Dépréciation du fonds commercial		100	150
b - Dépréciation des titres de participation (avec influence notable)		20	18
c - Dépréciation des stocks de marchandises		40	35
d - Dépréciation d'une créance de 12 sur le client A		75 %	50%
e - Dépréciation d'une créance de 10 sur débiteur divers B		60%	100 %
f - Dépréciation de titres de placement		17	11



### Ecritures en fin d'exercice « n »

6913	2915	a Dot. aux dépréc. d'exploit. des immo. incorp. Dépréciations du fonds commercial	100	100
		b Dotations aux dépréc. des immob. financières Dépréciations des titres de participations		
6972	2963	c Charges pour dépréciations sur stocks Dépréciations des stocks de marchandises	40	40
		d & e Charges pour dépréciations sur créances Dépréciations des comptes clients Dépréciations des comptes débiteurs divers		
6593	391.	f Charges pour dépréciations sur titres de placement Dépréciations des titres de placement	17	17

### Ecritures en fin d'exercice « n + 1 »

6913	2915	a Dot. aux dépréc. d'exploit. des immo. incorp. Dépréciations du fonds commercial	50	50
		b Dépréciations des titres de participations Reprises de dépréc. des immo. financières		
2963	7972	c Dépréciations des stocks de marchandises Reprises de charges pour dépréc. sur stocks	5	5
		d Dépréciations des comptes clients Reprises de charges pour dépréc. sur créances		
391.	7593	e Charges pour dépréciations sur créances Dépréciations des comptes débiteurs divers	4	4
		f Dépréciations des titres de placement Reprises de charges pour dépréc. Fin. sur titres de placement		



### Remarque :

Charges et produits ont été enregistrés ci-dessus dans les comptes à quatre chiffres prévus par le SYSCOHADA. Toutefois, pour « servir » le Compte de résultat, l'utilisation de **comptes à trois chiffres est suffisante** :

Dotations aux dépréc. **d'exploitation (691)**  
Dotations aux dépréc. **financières (697)**

Reprises de dépréc. **d'exploitation (791)**  
Reprises de dépréc. **financières (797)**

Dotations aux dépréciations **H.A.O. (853)**

Reprises de dépréciations **H.A.O. (863)**

et, pour les **charges pour dépréciations (C.D.)**

Charges pour dépréc. **d'exploitation (659)**

Reprises de C.D. **d'exploitation (759)**

Charges pour dépréc. **financières (679)**

Reprises de C.D. **financières (779)**

Charges pour dépréc. **H.A.O. (839)**

Reprises de C.D. **H.A.O. (849)**

(Noter le parallélisme des codifications)

## SECTION 4 : Provisions pour risques et charges

### 4.1. Dotations et charges pour provisions

- a) A l'opposé des dépréciations, attachées à la perte de valeur d'un élément d'actif, les provisions sont un passif externe (dette) dont l'échéance ou le montant est incertain. Le terme « provision » désigne les provisions pour risques et charges. 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 selon l'article 48 de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable.

- b) Dans le premier cas, le SYSCOHADA préconise une dotation, enregistrée
- au **débit** de :
    - o **6911**(risques et charges) s'il s'agit d'une provision d'exploitation,
    - o **6971**, s'il s'agit d'une provision à caractère financier,
    - o **854**, s'il s'agit d'une provision hors activités ordinaires ;
  - au **crédit** d'un compte de passif, **19 Provisions pour risques et charges**,  
Ce compte est subdivisé par nature de risque (**191 à 194 et 1983**) ou de charge (**195 à 1981, 1984, 1985**).
- c) Dans le second cas, le SYSCOHADA les considère comme des charges « pour dépréciations », classées dans les charges « constatées » :
- au **débit** du compte :
    - o **659**, s'il s'agit de risques et charges d'exploitation,

- **679**, s'il s'agit de risques et charges financiers,
- **839**, s'il s'agit de risques et charges hors activités ordinaires (H.A.O.),
- au **crédit** d'un compte de passif
- **499 Provisions pour risques à court terme** (Tiers), qui sera intégré à la masse bilantielle des dettes circulantes,
- **599 Provisions pour risques à caractère financier**, intégré lui-aussi, par simplification opérée par le SYSCOHADA, dans le passif circulant.

## 4.2. Reprises

- a) La nature réversible des provisions pour risques et charges constatées à la fin de l'exercice « n » entraîne à la fin de l'exercice « n + 1 » :
- soit une augmentation de provision, traitée comme une nouvelle dotation ou une nouvelle charge pour provisions,
  - soit l'ouverture, en classes 7 et 8, de comptes de reprises, destinés à annuler ou à réduire la provision existante.
- b) Les provisions à plus d'un an, enregistrées en **19**, **sont débitées par le crédit** de:
- **7911** (risques et autres charges), s'il s'agit d'une reprise d'exploitation,
  - **7971**, s'il s'agit d'une reprise à caractère financier,
  - **864**, s'il s'agit d'une reprise hors activités ordinaires.
- c) Les provisions à moins d'un an, enregistrées en **499 et 599**, **sont débitées par le crédit** de :
- **759**, s'il s'agit d'une charge pour provisions d'exploitation,
  - **779**, s'il s'agit d'une charge pour provisions financière,
  - **849**, s'il s'agit d'une charge pour provisions hors activités ordinaires.

### APPLICATION 20

### Provisions

Intéressant les exercices : « n » « n + 1 »

	« n »	« n + 1 »
a - prov. pour litige avec un ancien salarié (à moins d'un an)	10	15
b - prov. pour service après-vente (réduite de 10 %) (à plus d'un an)	20	18
c - prov. pour difficulté d'exécution d'un marché, non prévue dans le devis (à moins d'un an)	0	7
d - prov. pour dette fournisseurs en \$, suite hausse du cours	3	4
e - prov. pour dette emprunt en monnaie étrangère, suite hausse du cours	11	8
f - prov. pour indemnités de départ à la retraite	27	26
g - prov. pour rappels d'impôts (à plus d'un an) suite changement législation	8	0
h - prov. pour intérêts de retard sur impôts courants (à moins d'un an)	1	0
i - prov. pour pénalités sur impôts courants (à plus d'un an)	2	0

### Ecritures en fin d'exercice « N »

		a		
6591	4991	Charges pour prov. pour risques à C.T. d'exploitation Provisions pour risques à court terme	10	10
		b		
6911	192	Dotations aux provisions d'exploitation Prov. pour garanties données aux clients	20	20
		d		
6591	4991	Charges pour prov. pour risques à C.T. d'exploitation Prov. pour risques à C.T. d'exploitation	3	3
		e		
6971	194	Dotations aux provisions financières Provisions pour pertes de change	11	11
		f		
6911	1961	Dotations aux provisions d'exploitation Prov. pour pensions et obligations similaires	27	27
		g		
854	195	Dotations aux prov. pour risques et charges H.A.O. Provisions pour impôts	8	8
		h		
6591	4991	Charges pour prov. pour risques à C.T. d'exploitation Provisions pour risques à court terme	1	1
		i		
6911	1981	Dotations aux provisions d'exploitation Provisions pour amendes et pénalités	2	2

### Ecritures en fin d'exercice « n + 1 »

		a		
6591	4991	Charges pour prov. pour risques à C.T. d'exploitation Provisions pour risques à court terme	5	5
		b		
192	7911	Prov. pour garanties données aux clients Reprise de provisions d'exploitation	2	2
		c		
6591	4991	Charges pour prov. pour risques à C.T. d'exploitation Provisions pour risques à court terme	7	7
		d		
6591	4991	Charges pour prov. pour risques à C.T. d'exploitation Prov. pour risques à C.T. à caractère d'exploitation	1	1
		e		
194	7971	Provisions pour pertes de change Reprises de provisions financières	3	3
		f		
1961	7911	Prov. pour pensions et obligations similaires Reprises de provisions d'exploitation	1	1
		g		
195	864	Provisions pour impôts Reprises de provisions pour risques H.A.O.	8	8

4991	7591	h	1	1
		Provisions pour risques à court terme Reprises de provisions pour risques à C.T.		
1981	7911	i	2	2
		Provisions pour amendes et pénalités Reprise de provisions d'exploitation		

## SECTION 5 : Autres régularisations de charges

### 5.1. Principe

L'article 59 de l'Acte uniforme dispose que « le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit », et qu'il convient « de lui rattacher et de lui imputer les événements et opérations qui lui sont propres et ceux-là seulement ».

Il convient en conséquence de corriger les comptes de charges (classe 6 et comptes principaux impairs de la classe 8), de manière qu'ils n'incluent que les montants intéressant l'exercice (d'où élimination nécessaire des montants se rattachant à des exercices ultérieurs), mais sans aucune omission (d'où addition des montants omis ou non encore enregistrés).

### 5.2. Charges constatées d'avance

- a) Lorsque des charges enregistrées en cours d'exercice « n » concernent partiellement l'exercice suivant « n + 1 » (ou des exercices ultérieurs), la partie concernant ce dernier doit être créditée par le débit d'un compte **476 Charges constatées d'avance**. Au Bilan, ce compte d'actif représentera en quelque sorte la créance sur l'exercice suivant. Tel est le cas :
  - des « autres achats », enregistrés en 605, en vue d'être immédiatement consommés, mais dont une partie subsiste en fait à la fin de l'exercice,
  - des charges périodiques enregistrées durant l'exercice, mais dont la fin de période est postérieure à la date de clôture : primes d'assurances, abonnements souscrits, intérêts d'emprunts payés d'avance.
- b) En revanche, les achats déjà enregistrés sur facture, mais non encore livrés, n'ont pas à être régularisés au niveau des charges, car le bien acheté appartient déjà à

l'entité. Leur montant figurera après inventaire dans le compte **38 Stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt**.

*Attention ! Les charges constatées d'avance n'apparaissent pas directement à l'actif du Bilan ; elles sont incluses dans les « Autres créances ».*

c) Ces régularisations s'effectuent hors T.V.A. récupérable.

#### APPLICATION 21

#### Charges constatées d'avance

- a - produits d'entretien enregistrés en 6054 pour 20, et consommés à 75 %
- b - fournitures de bureau enregistrées en 6055 pour 30 et consommées à 80 %
- c - prime annuelle d'assurance automobile échue le 30 avril : 36
- d - abonnement annuel à une revue échu le 31 mars : 16
- e - intérêts trimestriels payés d'avance le 1er novembre : 3
- f - facture fournisseur déjà enregistrée, mais marchandise non encore livrée : 20

#### Ecritures en fin d'exercice

476		Charges constatées d'avance	28	
	6054	Fournitures d'entretien non stockables		5
	6055	Fournitures de bureau non stockables		6
	6252	Assurances matériel de transport		12
	6265	Documentation générale		4
	6712	Intérêts auprès établissement de crédit		1
381		Marchandises en cours de route	20	
	6031	Variations des stocks de marchandises		20

### 5.3. Charges à payer

- a) Lorsque apparaissent en fin d'exercice « n » des charges certaines le concernant, mais qui n'ont pas encore été enregistrées faute de paiement ou de pièce comptable, elles doivent être évaluées et enregistrées :
- au débit de comptes de charges intéressés,
  - au crédit des comptes de la catégorie de tiers auxquels elles sont dues, dans un compte divisionnaire à terminaison 8 :

- **408 Fournisseurs, factures non parvenues**, s'il s'agit d'achats de biens et de services livrés, mais non encore connus sur factures,
- **4818 Fournisseurs d'investissements, factures non parvenues**, s'il s'agit d'achats d'immobilisations livrées, mais non encore connus sur facture,
- **4281 et 4286 Personnel, charges à payer**, s'il s'agit de congés payés, de rappels de salaires, de droits à participation,
- **4381 à 4386 Organismes sociaux, charges à payer**, s'il s'agit de rappels de cotisation, ou de cotisations assises sur les droits à congé, ou à participation s'ils sont imposables,
- **4486 Etat, charges à payer**, s'il s'agit d'impositions certaines mais non encore exactement connues, ou de droits de douane dont l'échéance est retardée par obligation cautionnée,
- **4198 Rabais, remises, ristournes, et autres avoirs à accorder**, s'il s'agit de réductions promises aux clients, mais non encore constatées sur facture d'avoir.

b) Les intérêts courus sur emprunts sont crédités en **166 Intérêts courus**, car ils majorent le montant de la dette financière.

c) Il est tenu compte de la T.V.A. probable :

- en général, au débit du compte **4455 T.V.A. récupérable sur factures non parvenues**,
- dans le dernier cas, au débit de **4435 T.V.A. facturée sur factures à établir**.

**APPLICATION 22****Charges à payer**

- a - entrée de marchandises (avec bon de livraison uniquement) achetées dans une région de l'espace OHADA à un fournisseur du groupe situé dans la même région de l'espace OHADA, pour 50 H.T., T.V.A. 10%
- b - entrée d'un matériel de transport automobile (avec bon de livraison uniquement) pour 100 H.T., T.V.A. 20 % (non récupérable)
- c - ristourne sur marchandise promise à un client : 10 H.T., T.V.A. 10 %
- d - droit à congé annuel de salariés nationaux à compter du 1er juin : 7/12e de 240
- e - cotisations sociales correspondantes : 25 %
- f - patente à prévoir au titre de l'exercice n : 21
- g - obligation cautionnée souscrite pour marchandises importées : 52, dont 3 d'intérêts
- h - intérêts annuels d'emprunt échus les 31 mars : 10 % de 1 000
- i - intérêts de retard dus à un fournisseur : 7

**Ecritures en fin d'exercice**

a				
6013		Achats de march. aux entités du gpe dans la région	50	
4455		Etat T.V.A récupérable sur fact. non parvenues	5	
	4082	Fournisseurs groupe fact. non parvenues		55
b				
2451		Matériel automobile	120	
	4818	Fournisseurs d'invest. fact. non parvenues		120
c				
701.		Ventes de marchandises	10	
4435		Etat T.V.A. sur factures à établir	1	
	4198	R.R.R. et autres avoirs à accorder		11
d				
6611		Appointements salaires	140	
	4281	Dettes provisionnées pour congés payer		140
e				
6641		Charges sociales sur rémunération du pers. nat.	35	
	4382	Charges sociales sur congés à payer		35

**Ecritures en fin d'exercice (suite)**

f				
6412		Patentes licences et taxes annexes	21	
	4486	Etat charges à payer		21
g				
6012		Achats de marchandises hors région	49	
6743		Intérêts sur obligations cautionnées	3	
	4491	Etat, obligations cautionnées		52
h				



6712		Intérêts emprunts auprès des établissements de crédit	75	
	1662	Intérêts courus sur emprunts auprès étab. crédit		75
		i		
6744		Intérêts sur dettes commerciales	7	
	4086	Fournisseurs, intérêts courus		7

#### 5.4. Charges antérieures

- a) L'article 61 de l'Acte uniforme stipule que les charges « antérieures », c'est-à-dire enregistrées en cours d'exercice « n », mais concernant l'exercice « n - 1 », demeurent incluses dans le résultat « n », ordinaire ou H.A.O., selon leur nature. Elles font l'objet d'une mention spécifique les Notes annexes.
- b) Pour respecter cette disposition, les entités sont amenées :
- soit à ouvrir en classe 6 des sous comptes de charges « sur exercices antérieurs »,
  - soit à dresser en annexe un tableau extra comptable desdites charges.

#### 5.5. La contre-passation

- a) Les charges constatées d'avance seront contre-passées au cours de l'exercice suivant, dans le cadre :
- soit des écritures d'ouverture (contre-passation immédiate),
  - soit des nouvelles écritures de régularisation de fin d'exercice.
- b) Les charges à payer peuvent être contre-passées :
- également au début ou à la fin de l'exercice suivant (contre-passation immédiate ou différée),
  - ou encore au fur et à mesure de l'arrivée des pièces comptables correspondantes (contre-passation progressive).

**Pour le contrôle et l'analyse des flux de l'exercice, la contre-passation à l'ouverture de l'exercice suivant est vivement recommandée.**

## SECTION 6 : Autres régularisations de produits

### 6.1. Principe

L'article 59 de l'Acte Uniforme dispose que « le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit », et qu'il convient « de lui rattacher et de lui imputer les événements et opérations qui lui sont propres et ceux-là seulement ».

Il convient en conséquence de corriger les comptes de produits (classe 7 et comptes principaux pairs de la classe 8), de manière qu'ils n'incluent que les montants intéressant l'exercice (d'où élimination des montants se rattachant à des exercices ultérieurs) mais sans aucune omission (d'où addition des montants non encore enregistrés).

### 6.2. Produits constatés d'avance

- a) Lorsque des produits enregistrés en cours d'exercice « n » se rapportent partiellement à l'exercice suivant « n + 1 », la partie concernant ce dernier doit être débitée par le crédit d'un compte **477 Produits constatés d'avance**. Au Bilan, ce compte de passif représentera en quelque sorte la dette envers l'exercice suivant. Tel est le cas :
- des factures déjà émises et enregistrées, alors que la livraison du bien ou du service a été retardée,
  - des produits périodiques enregistrés durant l'exercice, mais dont la fin de période est postérieure à la date de clôture : abonnements demandés aux clients, intérêts de prêts payés d'avance.
- b) En revanche, les ventes déjà constatées par facture, mais non encore livrées, n'ont pas à être régularisées au niveau des produits, car le bien vendu appartient déjà au client. Leur coût est à défalquer du stock.
- c) **Ces régularisations s'effectuent hors T.V.A. récupérable.**

### APPLICATION 23 Produits constatés d'avance

- a - facture client déjà émise, mais marchandise A 1 non livrée : 10 H. T., marge 50 %  
 b - facture client groupe, pour service de maintenance du 1/10 au 30/9 : 12 H. T.  
 c - intérêt semestriel sur titres immobilisés, versé d'avance pour période du 1/11 au 30/4 : 6

#### Ecritures en fin d'exercice

6031	3111	a variations des stocks de marchandises Marchandises A1	5	5
		b , c		
7063		Services vendus aux entités du gpe dans la région	9	
7713		Intérêts sur créances diverses	4	
	477	Produits constatés d'avance		13

### 6.3. Produits à recevoir

- a) Lorsqu'apparaissent, en fin d'exercice « n », des produits certains le concernant, mais qui n'ont pas encore été enregistrés faute de paiement ou de pièce comptable, ils doivent être évalués et comptabilisés :
- au crédit des comptes de produits intéressés,
  - au débit des comptes de la catégorie de Tiers qui les doivent, dans un compte divisionnaire à terminaison 8 (sauf 449) :
- **4098 Fournisseurs, rabais, remises, ristournes et autres avoirs à obtenir**, s'il s'agit de réductions promises par les fournisseurs, mais non encore confirmées sur facture d'avoir,
  - **4181 Clients, factures à établir** et **4186 Clients, intérêts courus**, s'il s'agit de ventes livrées mais non encore facturées,
  - **4858 Créances sur cessions d'immobilisations, factures à établir**, s'il s'agit d'une vente d'immobilisation,
  - **4287 Personnel, produits à recevoir**, s'il s'agit d'une rémunération induue,
  - **4387 Organismes sociaux, produits à recevoir**, s'il s'agit d'une cotisation induue,
  - **4493 à 4496 Etat, fonds et subventions à recevoir**, s'il s'agit d'une dotation ou d'une subvention attendue de la part des pouvoirs publics nationaux,
  - **458 Organismes internationaux, fonds de dotation et subventions à recevoir**, si ces éléments sont attendus de la part d'un organisme international.

- b) Les intérêts courus sur prêts sont rattachés aux créances et titres qui les génèrent, et débités en :
- **506 Intérêts courus**, s'il s'agit de titres de placement,
  - **276 Intérêts courus**, s'il s'agit d'autres titres ou de créances.
- c) **Il est tenu compte de la T.V.A. facturée probable :**
- au crédit du compte **4455 Etat, T.V.A. récupérable sur factures non parvenues**, pour l'avoir attendu du fournisseur,
  - au crédit de **4435 Etat, T.V.A. sur factures à établir**, pour la facture à adresser au client.

#### APPLICATION 24 Produits à recevoir

- a - ristourne promise par un fournisseur de marchandises (non ventilable) : 2 % de 1 000, T.V.A. 10 %
- b - produit fini adressé à un client du groupe, mais facture non établie : 40 H. T., T. V.A. 10 %
- c - terrain à bâtir déjà cédé, mais facture non encore établie : 30 H.T., T.V.A. 20 %
- d - retenue de prime à effectuer, sur personnel national : 4
- e - cotisations sociales correspondantes à réduire : 25 %
- f - subvention d'exploitation à recevoir : Etat 15, Fonds des Nations unies : 25
- g - intérêts à recevoir : 6 % sur prêt de 100 effectué à un membre du personnel, le 30 juin.

#### Ecritures en fin d'exercice

		a		
4098		Fournisseurs, R.R.R. et autres avoirs à obtenir	22	
	6019	R.R.R. obtenus		20
	4455	Etat, T.V.A. récupérable sur factures non parvenues		2
		b		
4181		Clients, factures à établir	44	
	7023	Ventes de produits finis. aux entités du groupe dans la région		40
	4435	Etat, T.V.A. sur factures à établir		4

4858		<b>c</b> Créances sur cessions d'immobilisations, factures à établir	36	
	2221	Terrain à bâtir		30
	4435	Etat, T.V.A. sur factures à établir		6
4287		<b>d</b> Personnel, produits à recevoir	4	
	6612	Primes et gratifications		4
4387		<b>e</b> Organismes sociaux, produits à recevoir	1	
	6641	charges sociales sur rémunération du personnel national		1
4495		<b>f</b> Etat, subventions d'exploitation à recevoir	15	
	7181	Autres subventions d'exploitations versées par l'Etat et les collectivités publiques		15
4582		<b>d°</b> Organismes internationaux, subventions à recevoir	25	
	7182	Autres subventions d'exploitations versées par les organismes internationaux		25
4287		<b>g</b> Personnel, produits à recevoir	3	
	7712	Intérêts de prêts		3

## 6.4. Produits antérieurs

- a) L'article 61 de l'Acte Uniforme dispose que les produits « antérieurs », c'est-à-dire enregistrés en cours d'exercice « n », mais concernant l'exercice « n - 1 », demeurent inclus dans le résultat « n », ordinaire ou H.A.O., selon leur nature. Ils font l'objet d'une mention spécifique dans les Notes annexes.
- b) Pour respecter cette disposition, les entités sont amenées :
- soit à ouvrir en classe 7 des sous comptes de produits « sur exercices antérieurs »,
  - soit à dresser en annexe un tableau extra comptable desdits produits.

## 6.5. La contre-passation

- a) Les produits constatés d'avance seront contre-passés au cours de l'exercice suivant, dans le cadre :
- soit des écritures d'ouverture (contre-passation immédiate),

- soit des nouvelles écritures de régularisation de fin d'exercice (contre-passation différée).
- b) Les produits à recevoir peuvent être contre-passés :
- également au début ou à la fin de l'exercice suivant (contre-passation immédiate ou différée),
  - ou encore au fur et à mesure de l'arrivée des pièces comptables correspondantes (contre-passation progressive).

**Pour permettre le contrôle et l'analyse des flux de l'exercice (débits et crédits des comptes hors régularisation de contre-passation), il est recommandé de procéder aux contre- passations à l'ouverture de l'exercice suivant.**