

SECTION 1 : Principe

1.1. Notion d'états financiers

a) En pure logique comptable, la synthèse pourrait se satisfaire d'un simple regroupement de tous les comptes utilisés au cours de la période ou de l'exercice en deux comptes collectifs :

- « gestion » ou « résultat », regroupant les comptes des classes 6, 7 et 8,
- « patrimoine » ou « Bilan », regroupant ceux des classes 1 à 5.

L'ensemble de ces deux comptes correspondrait à la balance générale, après inventaire.

Mais de tels comptes ne seraient guère plus lisibles que la balance, en raison du grand nombre de lignes utilisées, et demeureraient par ailleurs hermétiques aux non-comptables, auxquels ils ne fourniraient aucune indication sur la gestion.

b) L'article 23 de l'Acte uniforme prévoit donc, au titre de la synthèse annuelle, des « états financiers » qui devront être « arrêtés au plus tard dans les quatre mois qui suivent la date de clôture de l'exercice ».

Le terme retenu, «états financiers», n'est à rapprocher ni des « éléments financiers » (comptes principaux 67 et 77), ni des comptes de Trésorerie de la classe 5. Il dérive de la terminologie anglo-saxonne, dans laquelle la Comptabilité générale est appelée « financière » («financial accounting»), bien qu'elle traduise à la fois les flux juridiques et les flux financiers, et que sa synthèse figure alors dans des états « financiers » («financial statements»).

1.2. Eléments communs aux états financiers

a) Si certains de ces états conservent à première vue la structure d'un compte, avec des soldes débiteurs à gauche et des soldes créditeurs à droite, ils forment en fait des tableaux, constitués de « postes ». Ces postes ne sont pas « chiffrés » dans une numérotation décimale, comme les comptes, mais « lettrés », c'est à dire identifiés par des groupes de deux lettres.



EXEMPLE : Dans le Bilan, les postes sont lettrés de AD à DZ.

b) Ces postes :

- correspondent en règle générale à un compte principal. *Exemple : au Bilan, les postes BQ et BR traduisent les soldes des comptes 50, et 51. ;*
- mais contractent quelquefois plusieurs comptes principaux. *Exemple : dans le Compte de résultat, le poste RH « Services extérieurs » contracte tous les comptes 62.. et 63.. ;*
- et développent souvent, en revanche, le contenu d'un seul compte principal. *Exemple : le compte 60.. est développé sur six postes, RA à RF.*

d) Dans tous les états financiers, les postes sont regroupés en « rubriques », elles-mêmes réunies en « masses » identifiées par des sous-totaux. *Exemple : au Bilan, les postes AJ à AN sont regroupés dans une « rubrique » d'immobilisations corporelles, qui entre dans la « masse » de l'ACTIF IMMOBILISÉ.*

e) En sus des informations fournies par les comptes de l'exercice intéressé « n », les états financiers rappellent également les informations correspondantes de l'exercice précédent, appelé « n - 1 », en vue de faciliter au lecteur la comparaison d'une année sur l'autre.

1.3. Eléments distinctifs

a) L'article 8 de l'Acte uniforme prescrit quatre états financiers :

- le Bilan (postes AD à DZ),
- le Compte de résultat (postes RA à TO et XA à XI),
- le Tableau des flux de trésorerie (postes FA à FQ et ZA à ZH),
- les Notes annexes (postes non lettrés).

Les états financiers forment un tout indissociable et décrivent de façon régulière et sincère les événements, opérations et situations de l'exercice.

Les Notes annexes ne sont pas à considérer comme un appendice, mais comme un état financier « à part entière », ayant la même importance que les trois autres états.

- b) Des grilles de correspondance postes/comptes ont été conçues :
- le passage des numéros de comptes aux lettres des postes est indiqué dans la balance servant d'exemple de synthèse, en section 6 ci-dessous.
 - le contenu de chaque poste est exprimé en numéros de compte, dans les tableaux de correspondance Postes/Comptes du Plan comptable général OHADA titre IX chapitre 7.
- c) La problématique du classement des postes et des rubriques, et de leur regroupement par masse, a fait l'objet de nombreux débats, en vue de concilier les approches des différents utilisateurs des états financiers : gestionnaires, actionnaires, fiscalistes, statisticiens, etc.

La solution retenue diffère selon les états financiers, et est exposée dans chacune des sections suivantes.

SECTION 2 : Bilan

2.1. Fonction

Selon l'article 29 de l'Acte uniforme, « le Bilan décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif constituant le patrimoine de l'entité. Il fait apparaître, de façon distincte, les capitaux propres ».

Sur cette base, le SYSCOHADA préconise un tableau dont la composition obéit aux considérations suivantes.

2.2. Logique comptable

Le Bilan du SYSCOHADA ne renie pas, pour l'essentiel, ses origines de compte collectif : il recense bien les soldes des comptes de patrimoine contenus dans les classes 1 à 5.

a) Une lecture horizontale montre que le Bilan présente :

- à gauche (actif) les soldes débiteurs,
- à droite (passif) les soldes créditeurs.

b) Une lecture verticale révèle :

- d'abord dans le « haut de Bilan » :
 - un « actif immobilisé » reprenant les comptes de la classe 2,
 - un « passif interne ou capitaux propres » et des « dettes financières » enregistrées en classe 1 ;
- puis dans le « bas de Bilan » :
 - un « actif circulant », reprenant les soldes débiteurs des comptes des classes 3 et 4, et un « actif de Trésorerie », reprenant les soldes débiteurs des comptes de la classe 5,
 - un « passif circulant », reprenant les soldes créditeurs des comptes de la classe 4, et un « passif de Trésorerie » reprenant les soldes créditeurs des comptes de la classe 5.

2.3. Aménagements

Mais pour améliorer sa lisibilité et mieux traduire la situation patrimoniale, le SYSCOHADA corrige cette rigidité comptable par plusieurs aménagements :

a) En lecture horizontale, de gauche à droite :

- les comptes d'amortissements (28) et de dépréciations (29 à 59), à solde créditeur, figurent à l'actif en soustraction et non au passif ;
- les comptes **12 Report à nouveau** et **139 Résultat net de l'exercice** figurent toujours au passif :
 - en addition, si leurs soldes sont créditeurs,
 - en soustraction, si leurs soldes sont débiteurs.

b) En lecture verticale, les postes sont classés dans un ordre « fonctionnel » tant à l'actif qu'au passif. Mais le SYSCOHADA introduit un décalage : les écarts de conversion (comptes 478 et 479) sont placés au pied du Bilan, et non pas dans la masse des éléments circulants, en raison de leur caractère probable seulement.

2.4. Tracé

L'entité peut présenter le bilan soit :

- sur une seule page en mode paysage (plan comptable général OHADA Titre IX, chapitre 4);
- sur deux pages une page regroupant l'actif et l'autre le passif (plan comptable général OHADA Titre IX, chapitre 4).

SECTION 3 : Compte de résultat

3.1. Fonction

Selon l'article 29 de l'Acte uniforme, le Compte de résultat récapitule en liste les produits et les charges, qui font apparaître par cascade les résultats intermédiaires et, in fine, le bénéfice net ou la perte nette de l'exercice.

Sur cette base, le SYSCOHADA préconise un tableau, dont la composition obéit aux considérations suivantes.

3.2. Logique comptable et aménagements

Le SYSCOHADA a retenu la présentation du Résultat « en liste ». Cette présentation a l'avantage mettre en évidence en cascade les soldes intermédiaires retenus par le plan comptable général.

Pour améliorer l'information et faciliter sa lecture aux non-comptables, le Compte de résultat présente des soldes qui peuvent être regroupés en cinq points :

- la marge commerciale
 - le chiffre d'affaires,
 - les résultats intermédiaires des activités ordinaires subdivisées en activité d'exploitation et activité financière ;
 - le résultat des activités extraordinaires dénommées hors activités ordinaires ;
 - le résultat net de l'exercice.
- a) **la marge commerciale** permet de distinguer les opérations commerciales des opérations artisanales ou industrielles et des prestations de services.

Elle est déterminée par la différence entre les postes TA (compte 701) et le poste RA (comptes 601) complété par le poste RB (compte 6031) en addition si le solde est débiteur (déstockage) ou en soustraction si le solde est créditeur (stockage) ;

b) **le chiffre d'affaires** est défini par le total des ventes de la période ou de l'exercice, correspond normalement à la sommation des postes TA à TD (comptes 70 ventes) ;

c) **les résultats intermédiaires des activités ordinaires**

- la Valeur ajoutée est obtenue par la différence entre

- 1) le chiffre d'affaires (compte 70), les autres produits regroupés dans les postes TE, à TI (comptes 73, 72, 71, 75, 781)

et

- 2) les postes d'achats RA, RC, RE (comptes 601 à 608) complétés par des postes de variation de stocks RB, RD, RF (comptes 603) en addition si le solde est débiteur (déstockage) ou en soustraction si le solde est créditeur (stockage) et les autres consommations intermédiaires des postes RG à RJ (comptes 61 à 65) ;

- ✓ l'excédent brut d'exploitation, obtenu après déduction du poste RK (compte 66 charges de personnel), représente le résultat obtenu par l'unité de production, avant prise en considération des politiques d'amortissement et financière de l'entité. Il constitue également le point de départ du calcul de la capacité d'autofinancement par la méthode soustractive ;

- ✓ le résultat d'exploitation, obtenu après prise en compte des reprises d'exploitation, poste TJ (comptes 791, 798, 799) et dotations d'exploitation, poste RL (comptes 681, 691), c'est-à-dire de la totalité des éléments d'exploitation ;

- ✓ le résultat financier, qui mesure l'incidence de la politique financière de l'entité est obtenu par la différence entre :

- les revenus financiers, postes TK à TM (comptes 77, 797, 787)

et

- les charges financières postes RM et RN (comptes 67 et 697),

- ✓ le résultat des activités ordinaires résulte de la somme du résultat d'exploitation et du résultat financier ;

d) **le résultat hors activités ordinaires**, qui représente les opérations extraordinaires est obtenu par différence entre

- les produits HAO, postes TN et TO (comptes 82, 84, 86, 88)
et
 - les charges HAO, postes RM et RN (comptes 81, 83, 85)
- e) **le résultat net de l'exercice** qui représente la rémunération des propriétaires de l'entité est obtenue par la somme algébrique du résultat des activités ordinaires et du résultat HAO amputée de la participation éventuelle des travailleurs, poste RQ (compte 87) et des impôts sur le résultat, poste RS (compte 89).

Ces soldes intermédiaires peuvent être déterminés :

- de manière comptable, par virement successif des comptes des classes 6, 7 et 8 dans les comptes 132 à 138,
- par le calcul, lors de l'établissement du compte de résultat, tous les comptes de gestion étant alors directement virés au Compte de résultat 131 ou 139.

S'il est souhaitable que les soldes intermédiaires de gestion soient créditeurs, il faut évidemment envisager le cas contraire d'un solde débiteur, constatant une perte. Pour améliorer la lisibilité du compte de résultat, le SYSCOHADA préconise dans les deux cas l'inscription du solde, en l'affectant du signe + en cas d'excédent (solde créditeur), et du signe - en cas de déficit (solde débiteur).

3.3. Tracé

Il est présenté au plan comptable général, Titre IX, chapitre 4.

SECTION 4 : Tableau des flux de trésorerie

Selon l'article 29 de l'Acte uniforme de l'acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, le Tableau de flux de trésorerie retrace les mouvements « entrée » ou « sortie » de liquidités de l'exercice.

Une synthèse des mouvements patrimoniaux fournira une information sur la variation de la trésorerie de l'entité au cours de l'exercice du 1^{er} janvier au 31 décembre.

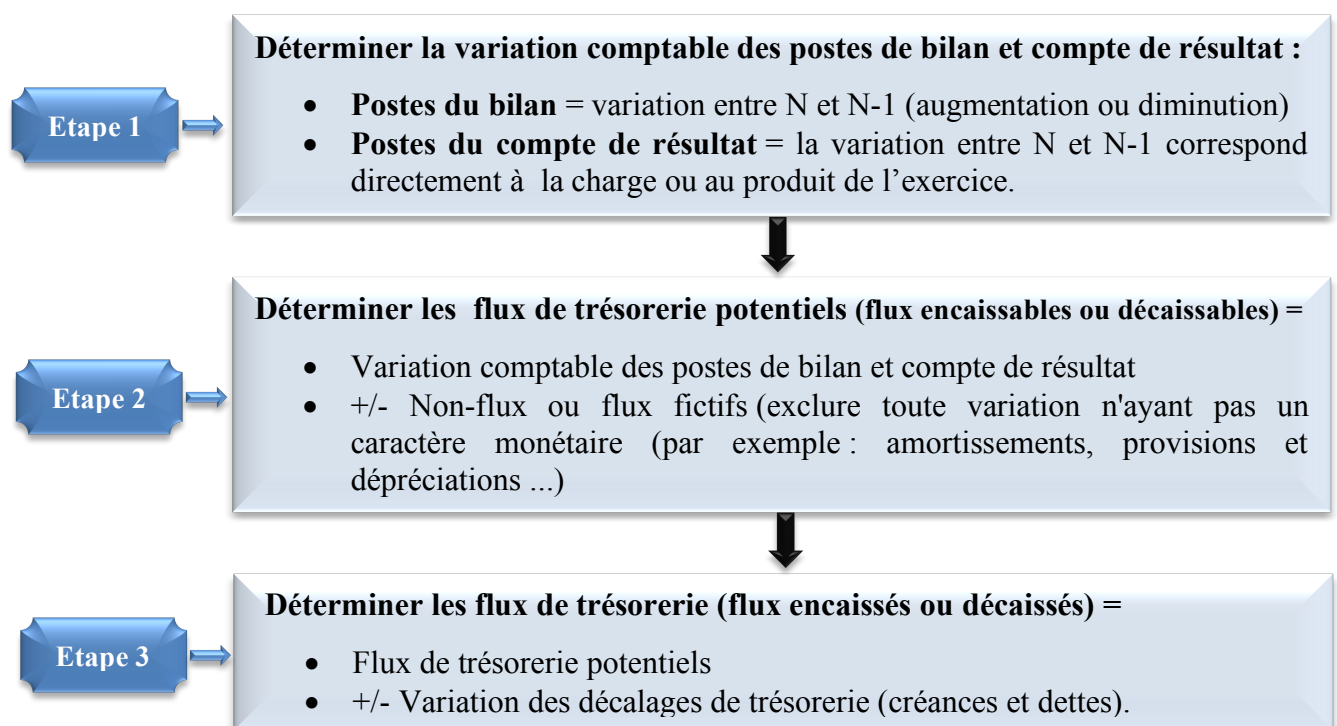
Le SYSCOHADA distingue trois catégories de flux de trésorerie :

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

4.2. Concept

4.2.1. Principe de base

Le mode opératoire relatif à la détermination des flux de trésorerie peut être résumé de la façon suivante :



4.2.2. Principales composantes du tableau de flux de trésorerie

Selon l'article 32, le Tableau de flux de trésorerie fait apparaître :

- la trésorerie nette en début d'exercice (poste ZA),
- les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles (postes FA à FE),
- les flux de trésorerie provenant des investissements (postes FF à FJ),
- les flux de trésorerie provenant des capitaux propres (postes FK à FN),
- les flux de trésorerie provenant des capitaux étrangers (postes FO à FQ) et
- la trésorerie nette en fin d'exercice (poste ZH).

4.2.3. Principaux retraitements

D'une manière générale, les retraitements opérés pour l'obtention de ces différentes catégories de flux sont les suivants :

4.2.3.1. Trésorerie de début exercice : il est obtenu par la différence entre la trésorerie-actif de N-1 (corrigée de la variation du compte 472 versements restant à effectuer sur titres de placement non libérés de l'année N-1) et la trésorerie passif de l'année N-1.

4.2.3.2. Flux provenant des activités opérationnelles : Le compte de résultat fournit des soldes intermédiaires de gestion, le regroupement de postes ci-dessus décrits permet de dégager dans le Tableau des flux de trésorerie des « soldes financiers » intermédiaires. Le SYSCOHADA en retient cinq :

a) la capacité d'autofinancement globale (C.A.FG.) de l'exercice résulte :

- de l'excédent brut d'exploitation (poste XD du compte de résultat de l'exercice) corrigé par un rajout du solde des valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisation (solde débiteur du compte 654 de la balance de fin de l'exercice) et par une déduction des produits des cessions courantes d'immobilisations (solde créditeur du compte 754 de la balance de fin de l'exercice),
- du résultat financier (poste XF du compte de résultat de l'exercice),
- des autres produits HAO (poste TO du compte de résultat de l'exercice),
- des autres charges HAO (poste RP compte de résultat de l'exercice),
- de la participation des travailleurs (poste RQ du compte résultat de l'exercice)
- et des impôts sur le résultat (poste RS du compte de résultat de l'exercice).

Elle est calculée à partir des produits et des charges comptabilisés et non à partir des encaissements et décaissements correspondants enregistrés au cours de l'exercice. Il s'agit d'une trésorerie potentielle disponible sur l'exercice pour financer l'investissement et éventuellement pour rémunérer les propriétaires de l'entité. Des corrections sont donc nécessaires pour passer de la CAFG aux flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles. La CAFG est ainsi corrigée de la variation du besoin de financement lié aux activités opérationnelles ;

b) la variation du besoin de financement liée aux activités opérationnelles résulte, après annulation de la correction de la créance et/ou de la dette de l'écart de conversion s'il y a lieu, de la variation :

- de l'actif circulant HAO (poste BA des bilans) à l'exclusion de la variation créances liées aux immobilisations, comptes 485 ;
- des stocks et encours (poste BB des bilans) ;
- des créances et emplois assimilés (poste BG des bilans) à l'exclusion de la variation :
 - des créances liées aux immobilisations, compte 414,
 - des créances des apporteurs de capital propre, compte 467 apporteurs restant dû sur capital appelé,
 - des fonds à recevoir des fonds de dotation et des subventions d'investissement, compte 458, organismes internationaux, fonds de dotation et subventions à recevoir et 4494 Etat subvention d'investissement à recevoir ;
 - du compte transitoire, ajustement spéciale lié à la révision du SYSCOHADA compte 4751 ;
- du passif circulant (poste DP des bilans) à l'exclusion de la variation
 - des dettes liées aux immobilisations, comptes 404, 481, 482,
 - des dettes des apporteurs de capitaux propres, compte 467 Apporteurs restant dû sur capital appelé,
 - du compte transitoire, ajustement spéciale lié à la révision du SYSCOHADA compte 4752,
 - des dettes liées au titre de placement, compte 472 versements restant à effectuer sur titres non libérés ;

4.2.3.3. Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement : le SYSCOHADA détermine la trésorerie affectée aux acquisitions ou provenant de la cession des immobilisations. Les immobilisations acquises ou cédées à crédit doivent être corrigées du montant des dettes et des créances si l'entité bénéficie ou octroie un crédit partiel du financement.

Toute variation d'immobilisations qui n'a pas généré de flux de trésorerie ne figurera pas dans les flux de trésorerie.

a) **Les acquisitions d'immobilisations** peuvent être déterminées à l'aide du Bilan par la sommation de :

- variation des immobilisations nettes, incorporelles (poste AD), corporelles (poste AI) financières (poste AN) des bilans des deux exercices successifs,
- les dotations aux amortissements et aux dépréciations ainsi que la valeur nette de cession des immobilisations de l'exercice.

De cette somme seront déduits :

- le montant de la réévaluation libre ou légale des immobilisations (montant enregistré au crédit des comptes 106 Ecart de réévaluation et 154 Provision spéciale de réévaluation au cours de l'exercice) inscrit en contrepartie des comptes d'immobilisations corporelles et financières ;
- le montant de la provision pour démantèlement ou remise en l'état d'un site inscrit en contrepartie d'un compte d'immobilisation,
- le montant des acquisitions d'immobilisations financées par une dette de location-acquisition (contrat de location chez le preneur : location-acquisition) car n'ayant fait l'objet d'aucun décaissement,
- le montant des créances à long terme inscrit au débit du compte **2714 Créances de location financement/location-vente** (contrat de location-vente chez le bailleur : location-financement) car n'ayant fait l'objet d'aucun décaissement. En revanche, la part de l'encaissement relative au remboursement de la créance de location (crédit du compte **2714 Créances de location financement/location-vente**) est considérée comme un remboursement d'immobilisation financière.

b) **Le décaissement lié aux acquisitions d'immobilisations** est obtenu :

- en cas d'achat d'immobilisations au comptant, par le montant de l'investissement acquis reconstitué ci-dessus,
- en cas d'achat d'immobilisations financé en partie à crédit par la déduction de la dette fournisseurs d'investissements du montant des biens acquis reconstitué ci-dessus. La dette fournisseurs d'investissement peut être déterminée à l'aide des

comptes 481 fournisseurs d'investissements et 404 Fournisseurs acquisitions courantes immobilisations ;

- En cas d'acquisition d'immobilisations à l'aide d'avances et acomptes par la déduction des fonds versés antérieurement au dernier exercice. Ils sont déterminés à l'aide du compte 25 Avances et Acomptes versés sur immobilisations.
- En cas paiement de dettes fournisseurs relatives aux immobilisations acquises au cours des exercices précédents, par le montant du paiement au cours de l'exercice. Il est reconstitué, à l'aide des comptes 481 fournisseurs d'investissements, 482 fournisseurs d'investissements, effets à payer et 404 Fournisseurs acquisitions courantes immobilisations de l'exercice à l'exclusion de toute somme relative au virement interne du compte fournisseurs dettes en compte, au compte fournisseurs effets à payer ;
- En cas de versement d'avances et d'acomptes sur immobilisations, par le montant des avances et acomptes versés au cours du dernier exercice. Il est déterminé à l'aide du compte 25 Avances et acomptes versés sur immobilisations.

c) L'encaissement lié aux cessions d'immobilisations sera reconstitué :

- en cas de paiement comptant, par le crédit des comptes 82 Produits des cessions d'immobilisations ou 754 produits des cessions courantes d'immobilisations ;
- en cas de paiement en partie à crédit, par la différence entre le crédit des comptes 82 Produits des cessions d'immobilisations ou 754 produits des cessions courantes d'immobilisations et le débit du mouvement débit de la balance du dernier exercice des comptes 485 créances sur cession d'immobilisations et 414 Créances sur cessions courantes d'immobilisations ;

- en cas de paiement de la créance sur cessions d'immobilisations des exercices précédents, à l'aide des comptes 485 créances sur cession d'immobilisations et 414 Créances sur cessions courantes d'immobilisations.

4.2.3.4. Flux de trésorerie provenant des capitaux propres : le SYSCOHADA détermine la trésorerie provenant ou prélevée par les propriétaires de l'entité. Il s'agit :

a) d'augmentation de capital par apport nouveau, il est obtenu par la variation :

- des comptes de la classe 10 capital à l'exclusion des comptes 106 écarts de réévaluation et 109 apporteurs capital souscrit non appelé,
- du compte 467 Apporteurs restant dû sur capital appelé,
- du compte 4581 organismes internationaux, fonds de dotation à recevoir ;

b) subvention d'investissement, il est obtenu à l'aide :

- de la variation du compte 14 Subvention d'investissement (à l'exclusion de la quote part virée au résultat au cours de l'exercice),
- de la variation des comptes 4582 Organismes internationaux, subvention d'investissement à recevoir et 4494 Etat subvention d'investissement à recevoir ; et
- des avances reçues sur subvention.

c) prélèvement sur le capital, il est obtenu par la variation des comptes de la classe 10 capital à l'exclusion des comptes 106 écarts de réévaluation et 109 apporteurs capital souscrit non appelé ;

d) dividendes versés : il est obtenu à l'aide du mouvement débit du compte 465 Associés, dividendes à payer (à l'exception des mouvements inscrits au débit du compte 465 ne traduisant pas un flux de trésorerie comme par exemple le paiement de dividendes en actions).

4.2.3.5. Flux de financement provenant des capitaux étrangers : il est obtenu à l'aide de la variation des comptes 16 Emprunts et dettes assimilés, et 18 Dettes liées à des participations (à l'exception des intérêts courus). Les dettes de location acquisition (**compte 17**) ne sont pas retenues car elles ne font pas l'objet d'un encaissement. En revanche, la part du décaissement relative au remboursement de la dette (débit du compte **17 Dettes de location acquisition**) est considérée comme un remboursement de dettes financières.

4.2.3.6. Trésorerie de fin d'exercice : il est obtenu par la différence entre la trésorerie-actif de l'année N (corrigée de la variation du compte 472 versements restant à effectuer sur titres de placement non libérés de l'année N) et la trésorerie passif de l'année N.

4.3. Tracé

Il est présenté au plan comptable général, Titre IX, chapitre 5.

SECTION 5 : Notes annexes

5.1. Justification

Selon l'article 29 de l'Acte uniforme, les Notes annexes complètent et précisent l'information donnée par les autres états financiers.

Les Notes annexes constituent un état financier qui a la même valeur que les trois autres états financiers du SYSCOHADA (Bilan, Compte de résultat et Tableau de variation des flux de trésorerie).

5.2. Contenu

Selon l'article 33 de l'Acte uniforme, les Notes annexes contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentés dans le Bilan, le Compte de résultat et le Tableau de flux de trésorerie. Les Notes annexes fournissent des descriptions narratives ou des décompositions d'éléments présentés dans les autres états financiers, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisations des autres états financiers.

Elle tient compte de toutes les informations utiles à la prise de décision.

Des informations déjà portées, au Bilan, au Compte de résultat, et au Tableau des flux de trésorerie, n'ont pas à être reprises dans les Notes annexes.

Chaque élément des états financiers de synthèse doit faire l'objet d'une référence croisée vers l'information liée figurant dans les notes.

Les Notes annexes doivent comporter obligatoirement une déclaration explicite de conformité au Plan Comptable OHADA (PCGO). Les états financiers ne doivent être déclarés conformes au SYSCOHADA que s'ils sont conformes à toutes les dispositions relatives au Système comptable OHADA et à l'Acte uniforme.

5.3. Tracé

Trente-six modèles de Notes sont présentés au plan comptable général, Titre IX, chapitre 6. Les modèles non documentés ne doivent pas être joints aux états financiers, leur contenu peut être amélioré par l'entité.