

CHAPITRE 6 : OPERATIONS ET PROBLEMES SPECIFIQUES

SECTION 1 : REEVALUATION

DES BILANS

Comme le précise l'article 35 de l'Acte uniforme, le Système Comptable OHADA utilise, comme la grande majorité des modèles comptables internationaux, la convention du coût historique.

La combinaison de cette convention et des principes généraux de prudence et de continuité de l'exploitation conduit aux diverses règles d'évaluation définies dans le Système Comptable OHADA.

Toutefois, il n'est pas rare que les tendances inflationnistes observées dans les Etats, qu'ils soient industrialisés ou en développement, conduisent à de fortes distorsions entre les valeurs historiques figurant dans les bilans et les valeurs actuelles en monnaie "courante". Exemple : une immobilisation de valeur d'entrée 1 000 unités monétaires en N voit sa valeur portée à 2 000 ou à 3 000 unités monétaires actuelles, dont le pouvoir d'achat est fortement minoré par rapport à celui de l'année N. Dans de telles situations, les Pouvoirs publics peuvent autoriser, voire imposer, une réévaluation des bilans des entreprises.

A — CIRCONSTANCES ET FORMES DES REEVALUATIONS

En vertu de l'article 35 qui indique qu'une réévaluation ne peut s'opérer que dans "des conditions fixées par les Autorités compétentes et dans le respect des dispositions des articles 62 à 65", les entreprises de l'espace OHADA ne peuvent qu'appliquer la convention du coût historique et les règles qui en découlent dans le Système Comptable OHADA.

Toutefois, les Autorités compétentes peuvent être conduites à décider de la mise en place de dispositifs de réévaluation. Il peut s'agir de réévaluation libre ou de réévaluation légale.

1. Réévaluation "libre"

Le qualificatif "libre" ne signifie pas que l'entreprise puisse procéder à la réévaluation en utilisant toute méthode de son choix, mais qu'elle a la possibilité de réévaluer son bilan dans les conditions fixées par lesdites autorités et dans le respect des dispositions générales des articles 62 à 65.

Dans ce cas, la technique de réévaluation utilise comme base de référence de la valeur réévaluée, la valeur "actuelle" de l'élément. Cette valeur actuelle est déterminée par référence à la valeur de marché ainsi qu'à l'utilité que l'élément présente pour l'entreprise.

La réévaluation "libre" signifie donc pour l'entreprise :

- qu'elle a la liberté de réévaluer ou de conserver les valeurs historiques ;
- qu'elle utilise un référentiel de valeurs actuelles à déterminer sous sa responsabilité ;
- qu'elle se conforme aux conditions définies par les autorités compétentes et par les articles 62 à 65 ;
- qu'elle peut, en général, effectuer la réévaluation à la clôture de l'exercice de son choix.

2. Réévaluation "légale"

Le qualificatif "légale" signifie que la réévaluation est effectuée :

■ à une date déterminée (clôture de l'exercice donné, en principe) ;

■ selon des modalités techniques précisées, avec, le plus souvent, recours à un ou des indices de réévaluation indiqués par les autorités compétentes ;

■ sous le bénéfice d'avantages fiscaux plus ou moins étendus, pouvant aller jusqu'à la non-imposition totale de l'écart de réévaluation, conjuguée avec la déductibilité totale des nouveaux amortissements réévalués et la non-imposition, en cas de cession de l'élément, de l'écart de réévaluation correspondant.

Selon les cas, la réévaluation légale peut être obligatoire pour toutes les entreprises, ou pour certaines catégories seulement, et optionnelle pour les autres, voire pour toutes dans des cas rares.

En général, la promulgation d'une loi portant réévaluation légale s'accompagne d'une interdiction de réévaluation libre durant une certaine période.

Remarque : la réévaluation libre ou légale énoncée ci-dessus présente un caractère ponctuel, avec une date d'effet donnée. Elle ne doit pas être confondue avec les procédures de réévaluation continue (ou permanente) utilisées dans les pays d'économie "hyperinflationniste" (cf. I.A.S. 29 : la présentation des comptes dans les économies hyperinflationnistes). Cette réévaluation permanente constitue une véritable "comptabilité d'inflation".

B — MODALITES

1. Champ de la réévaluation : éléments non monétaires

Les éléments de l'actif et du passif, objets de la réévaluation, sont tous ceux qui, à la date de la réévaluation, ne sont pas exprimés en unités monétaires du moment.

Il convient, de ce point de vue, de distinguer les éléments "monétaires" des "éléments non monétaires". Par ailleurs, en fonction de considérations économiques et politiques diverses, le législateur comptable peut être amené à rétrécir le champ d'application des réévaluations.

a) Eléments monétaires et éléments non monétaires

- Les éléments monétaires de l'actif et du passif sont ceux qui, à la date de la réévaluation, sont exprimés en unités monétaires de cette date. Ils n'ont donc pas à être réévalués puisque leur montant traduit la réalité économique et financière de l'instant. C'est le cas des liquidités en unités monétaires légales et des créances et des dettes non indexées libellées en ces mêmes unités.

Les éléments suivants peuvent leur être assimilés :

- les créances et les dettes indexées dans le cadre d'un contrat, qui font systématiquement l'objet d'un réajustement, en fonction du niveau de l'index ;
- les créances et les dettes en monnaie étrangère qui font l'objet d'une conversion sur la base des cours de change à l'inventaire.

- Les éléments non monétaires sont formés de tous les autres actifs et passifs suivants :

- les immobilisations incorporelles et corporelles ;
- les immobilisations financières, à l'exception des créances sur tiers en unités monétaires légales du pays qui entrent dans la catégorie précédente des éléments monétaires ;
- les stocks ;
- les titres de placement ;

- les capitaux propres dont la réévaluation est, le plus souvent, calculée indirectement par différence entre les actifs et les passifs réévalués.

Seuls ces éléments non monétaires font l'objet de la réévaluation, puisqu'il s'agit de substituer à leur valeur comptable nette leur valeur réévaluée, supérieure à la précédente.

Toutefois, certains des éléments non monétaires peuvent figurer au bilan, à la date de la réévaluation :

- soit pour leur "valeur actuelle", dans le cas où le bien a fait l'objet d'une provision pour dépréciation, ou dans le cas fortuit d'égalité entre la valeur comptable nette et la valeur actuelle ;
- soit pour leur "valeur de marché", dans le cas exceptionnel de comptabilisation de titres ou d'instruments financiers à cette valeur de marché (comptabilisation dite "mark to market").

Dans ces deux cas particuliers les éléments n'ont pas à être réévalués.

En revanche, tous les autres éléments non monétaires sont à réévaluer, à moins que le législateur comptable ne limite le champ. Ainsi, la quatrième Directive européenne restreint la réévaluation aux seules immobilisations corporelles et financières.

b) Restrictions possibles du champ

A priori, tous les éléments non monétaires peuvent être réévalués conformément au droit commun du Système Comptable OHADA.

Cependant, il appartient aux autorités compétentes de préciser les éléments réévaluables et ceux qui ne le seraient point dans les textes instaurant la réévaluation légale, ou réglementant la "réévaluation libre".

En particulier, les titres de placement et les stocks pourraient, dans bien des cas, être exclus de la réévaluation en raison, notamment, de leur faible "ancienneté" dans les bilans. L'exclusion des

immobilisations incorporelles ne semble guère reposer sur des arguments économiques déterminants.

Généralement sont aussi exclus les biens encore utilisés mais totalement amortis (valeur comptable nulle). Ces biens pourraient cependant être réévalués si, à l'occasion de la réévaluation, l'examen approfondi de leurs conditions d'utilisation ou de leur environnement révélait qu'ils ont une valeur actuelle significative avec une durée d'utilisation raisonnablement prévisible. Dans cette hypothèse, la réévaluation est l'occasion d'une révision du plan d'amortissement.

c) Caractère global de la réévaluation

La réévaluation ayant pour objectif de donner, dans l'unité monétaire actuelle, une "image fidèle" du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'exercice, elle doit être au service d'une information générale objective, et non à celui de stratégies diverses d'entreprises.

Les entreprises n'ont donc pas la possibilité, que la réévaluation soit légale ou libre, de ne réévaluer, à leur guise, que certains éléments et non d'autres. La réévaluation doit être opérée sur l'ensemble des éléments actifs et passifs, hormis ceux qu'une disposition légale aurait exclus de son champ.

2. Valeur réévaluée

La valeur réévaluée de chaque élément est obtenue par application d'une méthode indiciaire fondée sur le pouvoir d'achat général de la monnaie (cas de réévaluation légale) ou par utilisation de la valeur actuelle (cas de réévaluation libre, en l'absence d'indices officiels).

a) Méthode indiciaire

Le ou les indices définis par les autorités compétentes sont censés traduire l'évolution du pouvoir d'achat général de

la monnaie. Si l'indice de l'année P est de 1,80 à la date de la réévaluation (31.12.N), cela signifie que 100 unités monétaires de l'année P ont le même pouvoir d'achat général (donc la même "valeur") que 180 unités monétaires à fin N.

Lors d'une réévaluation légale, les autorités publient :

- soit une seule série d'indices annuels, qui représentent donc l'évolution générale des prix résultant de l'inflation. Elles peuvent aussi publier un seul indice en cas de réévaluation liée aux conséquences d'une inflation "ponctuelle", comme celle résultant de la dévaluation du franc CFA du 12.1.1994 ;
- soit plusieurs indices annuels, pour tenir compte des différences de variations de prix de grandes catégories de biens. Par exemple, elles peuvent publier :
 - une série d'indices annuels pour les terrains, bâtiments (B.T.P.) ;
 - une série d'indices annuels pour les titres ;
 - une série d'indices annuels pour les autres biens.

Toutefois, la valeur réévaluée ne peut pas dépasser une certaine limite. L'application de l'indice à la valeur comptable nette ne doit en aucun cas conduire à une valeur réévaluée supérieure à la valeur actuelle du bien. La valeur réévaluée est donc la plus faible des deux valeurs :

- valeur indiciaire,
- valeur actuelle.

b) Méthode des coûts actuels

Lorsque les autorités laissent aux entreprises la possibilité de procéder à une réévaluation libre, ces entreprises ne peuvent déterminer la valeur réévaluée que par le calcul de la valeur actuelle, faute de disposer de séries d'indices de prix publics officiellement.

Cette valeur actuelle, qui est un "coût actuel" doit être déterminée avec toutes les précautions prévues dans les méthodes d'évaluation du Système Comptable OHADA. En particulier, il convient de distinguer les éléments indissociables de l'exploitation des éléments dissociables de celle-ci et susceptibles d'être cédés. Si pour les premiers l'évaluation doit tenir compte de la globalité de l'entreprise et de sa continuité d'exploitation, pour les seconds l'évaluation se fonde sur le prix potentiel net de cession après tous frais et impôts.

Il convient de noter que la méthode indiciaire, apparemment plus simple à pratiquer, n'échappe pas à la détermination des valeurs actuelles puisque ces dernières sont à retenir dans le cas où elles sont inférieures aux valeurs indiciaires.

En définitive, la principale différence entre les deux méthodes réside dans le fait que, dans la méthode indiciaire, la valeur réévaluée est la plus faible des deux valeurs (indiciaire et actuelle) et que dans la méthode des coûts actuels la valeur réévaluée est toujours la valeur actuelle.

3. Ecart de Réévaluation

L'augmentation de la valeur des actifs résultant de la réévaluation constitue l'écart de réévaluation.

Cette "ressource", à porter au crédit d'un compte ad hoc, ne représente pas un enrichissement (profit) de l'entreprise, car c'est une augmentation purement nominale de l'expression monétaire des capitaux propres. Il s'agit d'un ajustement des capitaux propres, à inscrire au passif du bilan dans un compte spécifique des capitaux propres (cf. article 62, 3^e alinéa de l'Acte uniforme).

C — NATURE ET SORT DE L'ECART DE REEVALUATION

1. Nature et comptabilisation de l'écart

Les concepts de "capital" et de "maintien du capital" conduisent, en conformité avec les normes de l'I.A.S.C. (I.A.S. 15 "l'information reflétant les effets des variations de prix", et I.A.S. 29 "présentation des comptes dans les économies hyperinflationnistes"), à considérer que l'écart de réévaluation est un ajustement nominal des capitaux propres et non un résultat.

Cet écart n'est comptabilisé ni dans le Résultat, ni dans les "Réserves", dont l'origine est constituée par des bénéfices, mais dans une subdivision du compte 10 — CAPITAL : 106 — ECARTS DE REEVALUATION.

Toutefois, la doctrine, voire la loi fiscales, considèrent que cet écart est un produit, un résultat imposable dans tous les cas où un texte spécifique ne prévoit pas son exonération. De tels textes existent pratiquement toujours en cas de réévaluation légale, et parfois en cas de réévaluation libre.

Ainsi, en l'absence d'exonération spécifique, l'écart de réévaluation est généralement imposable comme dans le cas de la réévaluation libre.

Par ailleurs, même dans le cas de la réévaluation légale, l'exonération est rarement totale et l'écart est le plus souvent soumis à un impôt (ou "taxe") d'un taux très sensiblement inférieur à celui de l'impôt sur les bénéfices.

Bien qu'elle soit contraire à la conception de la nature de l'écart, cette imposition n'est pas totalement injustifiée. En effet, il peut être considéré qu'une partie de l'écart n'est pas un ajustement des capitaux propres, mais une "plus-value" constatée par l'entreprise sur son endettement. Ce serait notamment le cas si l'essentiel du financement des immobilisations a été fourni par des prêteurs et si le taux de rémunération des emprunts correspondants n'a pas intégré l'inflation concrétisée par la réévaluation. Si ces conditions sont

réunies, une partie de l'écart de réévaluation correspond bien à un enrichissement de l'entreprise, profit réalisé au détriment des prêteurs.

En pratique, l'analyse est difficile à faire car elle suppose celle de la structure du financement (Capitaux propres/Dettes) au cours des années précédant la réévaluation, et celle des taux d'emprunts pour chiffrer l'éventuelle non-intégration complète de l'inflation dans ces taux.

En tout état de cause, le gain d'inflation qui pourrait être calculé est très variable d'une entreprise à une autre, en raison des différences existant entre les divers paramètres.

Il ressort de cette analyse, qu'une certaine fraction de l'écart de réévaluation pourrait représenter un produit. Il est donc fondé de voir taxé (à un taux modeste, de l'ordre de 10 à 25 % du taux de l'impôt sur les bénéfices) l'écart de réévaluation.

2. Sort ultérieur de l'écart de réévaluation

L'écart de réévaluation s'inscrit dans les capitaux propres, avec toutes les conséquences que cela implique, notamment en cas de perte de la moitié du capital des sociétés.

Le compte 106, qui lui est affecté dans le SYSTÈME COMPTABLE OHADA, montre clairement qu'il est plus proche du Capital que des Réserves, avec lesquelles il ne doit pas être confondu. Par conséquent, il figure explicitement dans le bilan dans un poste ad hoc "Ecart de réévaluation", après les "Primes" et avant les "Réserves".

Il peut être incorporé, en tout ou partie, au capital social (article 65 de l'Acte uniforme).

Dans cette logique d'élément de capitaux propres et non de résultat :

a) Il ne peut être utilisé à compenser des pertes de l'exercice de réévaluation, puisque sa nature n'est pas un profit comme le précise l'article 65.

Toutefois, il convient de noter que :

- cette "compensation" s'effectue pratiquement dans la lecture financière du passif du bilan, lorsque est déterminée la "surface nette" de l'entreprise,
- cette compensation pourrait s'opérer formellement à l'issue d'une double opération de réduction du capital pour apurement des pertes, suivie d'une augmentation de capital par incorporation de l'écart.

Cependant, à la différence d'une compensation directe des pertes, cette double opération dite "coup d'accordéon" n'est pas à la discrétion de l'Assemblée ordinaire des associés, mais à celle de l'Assemblée extraordinaire (ou de la majorité qualifiée).

b) Il ne peut être distribué.

Sa distribution entraînerait le délit de "distribution de dividendes fictifs".

D — ASPECTS TECHNIQUES DE LA REEVALUATION

1. Date de réévaluation et date d'effet de la réévaluation

a) Date de réévaluation

C'est la date à laquelle la réévaluation est opérée ; cette date peut, ou non, coïncider avec la fin de l'exercice.

b) Date d'effet de la réévaluation

C'est la date à laquelle sont calculées les valeurs réévaluées et à partir de laquelle courent les amortissements sur les montants réévalués.

- La date d'effet de la réévaluation correspond donc à une modification du résultat comptable et, en général, du résultat fiscal dès lors que se trouvent modifiés à partir de cette date :

- les éventuels résultats de cessions calculés à partir des valeurs réévaluées ;

- les amortissements, augmentés proportionnellement à l'accroissement de la valeur nominale des immobilisations.

- En revanche, l'effet d'image de la réévaluation, à partir du bilan, n'intervient évidemment qu'à partir de la date de réévaluation puisque les états financiers antérieurs n'ont pas comporté les montants réévalués.

c) Conséquences

- (1) La date d'effet et la date de réévaluation coïncident, dans le cas le plus simple et le plus aisé à mettre en oeuvre dans les entreprises. Exemple : cas d'une réévaluation à opérer dans les bilans à fin N, avec effet à fin N :

- le bilan à fin N comporterait alors des montants réévalués et l'écart de réévaluation ;
- les amortissements inclus dans le résultat de l'exercice N seraient en coûts historiques non réévalués.

- (2) Si le décalage est d'un an (effet début N ; réalisation fin N), le résultat de l'exercice N sera calculé sur les bases réévaluées (amortissements en valeur réévaluée).

- (3) Si le décalage est de deux ou trois ans (exemple : effet début N ; réévaluation fin N + 2), alors le résultat de l'exercice N + 2 intégrera :

- les amortissements réévalués de cet exercice,
- le "rattrapage" d'amortissements (écarts amortissements réévalués moins amortissements historiques) des exercices N et N + 1.

Dans ce cas, les autorités de la normalisation comptable pourraient aussi autoriser l'imputation sur les capitaux propres réévalués de ce "rattrapage", au titre d'un changement de réglementation comptable. En pratique, il est souhaitable que les réévaluations légales relèvent des cas (1) et (2), avec décalage nul, ou d'un

an au maximum entre date d'effet et date de comptabilisation de la réévaluation.

d) Cas particuliers : réévaluation avec date d'effet en cours d'exercice

Exemple : date d'effet 30 juin N ou 31 octobre N, avec exercice coïncidant avec l'année civile comme c'est le cas du SYSTÈME COMPTABLE OHADA.

Il convient dans ce cas d'établir un "arrêté de situation" ou "comptes intermédiaires" à la date d'effet avec un inventaire exhaustif des éléments à réévaluer.

2. Calcul de la valeur indiciaire réévaluée

La valeur comptable (nette des amortissements) est à multiplier par le coefficient ou l'indice de l'année (correspondant à la catégorie de biens, en cas de pluralité d'indices). Ce produit représente la valeur indiciaire réévaluée. Pour la détermination de la valeur réévaluée, cette valeur est à comparer à la "valeur actuelle".

A moins que le dispositif légal de réévaluation n'ait prévu un calcul de réévaluation, année par année, des amortissements successifs, la valeur indiciaire réévaluée est égale à la valeur comptable multipliée par **k**, coefficient ou indice de l'année d'entrée de l'élément (ou de l'année de la réévaluation précédente, le cas échéant).

Dans les comptes, la valeur d'entrée sera elle-même multipliée par le coefficient **k**. Il en sera de même du cumul des amortissements.

EXEMPLE

Immobilisation brute 1 000, entrée année N.

Cumul des amortissements à la date d'effet de la réévaluation : 400.

Coefficient (indice) de réévaluation : $k = 1,5$.

Valeur comptable nette 1 000 - 400 = 600
avant réévaluation :

Valeur indiciaire 600 X 1,5 = 900
réévaluée :

La valeur indiciaire est comparée à la valeur actuelle.

Si cette valeur de 900 est retenue comme valeur réévaluée et si la valeur actuelle > 900, il est noté en comptabilité :

- Valeur d'entrée	1.000	x = 1	
réévaluée :	1,5		500
- Amortissements	400	x = 600	
réévalués :	1,5		
Valeur comptable	600	x = 900	
(nette) réévaluée	1,5		

3. Cas de limitation à la valeur actuelle

Dans le cas où la valeur actuelle du bien est inférieure à la valeur indiciaire, la valeur actuelle est alors retenue. Dans ce cas la valeur d'entrée et le cumul des amortissements sont à multiplier par le coefficient **k** réduit en fonction du rapport :

Valeur actuelle _____ (d'où coefficient $k' < k$)

Valeur comptable

EXEMPLE : (cf. cas précédent)

La valeur actuelle du bien est de 840.

Elle est inférieure à la valeur indiciaire (900). La valeur actuelle doit être retenue.

Valeur actuelle	840		
Rapport	=	= 1,4	
t			4
Valeur comptable		600	

On utilisera donc ce coefficient 1,4 (k') et non le coefficient k (1,5).

D'où : Valeur d'entrée 1 000 x = 1 400
réévaluée : 1,4 0

Amortissements	400	x = 560	
réévalués :	1,4		

Valeur comptable = 840
réévaluée :

Ecart de 840 - = 240
réévaluation : 600

4. Calcul des amortissements après réévaluation

A compter de la date d'effet de la réévaluation, les amortissements sont à calculer sur les montants réévalués, en appliquant le plan d'amortissement initialement retenu.

Les amortissements nouveaux sont donc égaux à ceux qui étaient initialement prévus, multipliés par le coefficient **k** (ou **k'**).

Ce calcul équivaut à celui des amortissements à partir des montants réévalués.

EXEMPLE : (cf. 2. supra)

L'amortissement est linéaire, calculé sur 10 ans, donc au taux de 10 %.

Anciens 10 % de = 100
amortissements : 1000

Nouveaux 10 % de = 150
amortissements 1500
annuels :

(150 = 100 x k)

Exception : modification du plan d'amortissement. Une telle modification est toujours possible, à toute date, si elle est économiquement justifiée. Cette hypothèse recouvre deux types de situations possibles :

- **l'allongement ou le raccourcissement de la durée** d'utilisation restant à courir, avec établissement d'un nouveau plan d'amortissement sur cette durée restante ;
- **la réévaluation d'un bien totalement amorti** et qui, toujours utilisé, a une valeur actuelle positive : un plan d'amortissement doit être défini, comme dans le cas précédent. Dans le cas où le législateur a mis en place une réévaluation légale avec indices

annuels portant sur les valeurs d'entrée et sur les amortissements, les biens totalement amortis retrouvent systématiquement une valeur nette positive.

5. Cas des biens faisant l'objet de provisions pour dépréciation

La provision pour dépréciation a pour objet de ramener la valeur comptable nette de l'élément à la "valeur actuelle" à la date du bilan. En conséquence l'élément ne saurait être réévalué à cette date.

E — ÉTAT ANNEXÉ

L'État annexé doit indiquer :

- la nature et la date de la ou (des) réévaluation(s) ;
- les montants en coûts historiques des éléments réévalués, par postes du bilan ;
- les amortissements supplémentaires résultant de la réévaluation ;
- le traitement fiscal de l'écart de réévaluation et des amortissements supplémentaires ;
- l'année de l'opération de réévaluation, la méthode de réévaluation utilisée, simple référence à la méthode légalement définie, ou présentation de la méthode en cas de réévaluation libre.

SECTION 2 : COMPTABILISATION DES OPERATIONS DE CREDIT-BAIL (CHEZ LE "PRENEUR")

Malgré sa forme juridique hybride de contrat de location de biens immobiliers ou mobiliers comportant pour le locataire la faculté d'acquérir le bien concerné, contre paiement d'un prix convenu (levée d'option), soit en fin de contrat, soit au

terme de périodes fixées à l'avance, le contrat de crédit-bail apparaît, pour l'entreprise "preneur du bien", comme un moyen de financement de ses immobilisations, un substitut de l'emprunt.

Le SYSTÈME COMPTABLE OHADA traite cette opération comme une acquisition d'immobilisation assortie d'un emprunt de même montant, semblant ainsi appliquer le principe de "la prééminence de la réalité sur l'apparence" (norme I.A.S. 17 : Comptabilisation des contrats de location).

Ainsi, le SYSTÈME COMPTABLE OHADA fournit une application simplifiée et partielle du principe de la prééminence, en raison des difficultés qu'entraînerait une généralisation de ce principe au plan de l'analyse des diverses formes de contrats de location voisines du "crédit-bail". En effet, il faudrait rechercher dans les caractéristiques de ces contrats (nature, durée, engagements du bailleur et du preneur, montants relatifs des loyers, etc.) les éléments justifiant leur classement :

- soit en location-financement, contrat transférant au preneur l'essentiel des avantages et des risques inhérents à la propriété du bien, que cette propriété soit ou non finalement transférée ;
- soit en location-exploitation, pour tous les autres contrats de "location".

Une telle analyse pourra sans doute être demandée aux entreprises dans un avenir plus ou moins lointain. Elle a paru prématurée à ce jour, et se trouve en porte à faux technique et culturel avec les pratiques juridiques et comptables actuelles dans les États-parties.

En conséquence, le retraitement qu'implique la solution fournie a été limité au cas des contrats de crédit-bail et en supposant a priori (présomption non irréfragable) que tout contrat de crédit-bail est un contrat de location-financement.

A — PRINCIPE DE COMPTABILISATION CHEZ LE PRENEUR

Le contrat de crédit-bail est "retraité" comme une acquisition d'immobilisation par emprunt, en faisant l'hypothèse que l'option finale sera levée. Il est considéré ainsi :

- que le bien entre à l'actif comme s'il était acheté et, corrélativement ;
- qu'un emprunt de même montant est souscrit, dont les annuités successives seront formées par les redevances (ou loyers) du crédit-bail et par le prix prévu dans la levée d'option.

Toutes les conséquences de ce choix doivent être ensuite assumées dans les enregistrements comptables et notamment :

- s'il est amortissable, le bien doit faire l'objet d'un plan d'amortissement conforme aux pratiques de l'entreprise pour des biens similaires (durée d'utilisation, valeur résiduelle, mode d'amortissement, taux...) ;
- chaque redevance payée, considérée comme annuité de l'emprunt, doit être scindée en charges d'intérêts et en remboursements (amortissements financiers).

B — ENREGISTREMENT DU BIEN A L'ACTIF DU BILAN DU PRENEUR

A la prise de possession du bien acquis par crédit-bail, le preneur constate l'acquisition d'une immobilisation et débite le compte de la classe 2 correspondant à sa nature.

Cet enregistrement doit normalement être effectué à la date de "livraison" du bien, et non à celle de sa mise en service, qui peut être postérieure.

Lorsque le prix du bien est précisé dans le contrat son montant est directement connu.

Dans le cas contraire, l'entreprise devra déterminer la "valeur actuelle" du bien à sa date d'entrée, conformément à sa définition dans le SYSTÈME COMPTABLE OHADA.

A cette date d'entrée, l'entreprise définit et établit le plan d'amortissement du bien, conformément à ses choix usuels en la matière et dans le cadre de la conception de l'amortissement "économiquement justifié" et non de la conception fiscale de l'amortissement. Le cas échéant, le bien donnera lieu à des amortissements dérogatoires si la législation fiscale l'autorise pour ces biens pris en crédit-bail.

C — ENREGISTREMENT DE LA "DETTE" CORRESPONDANTE

En contrepartie de l'actif inscrit en immobilisations, et pour le même montant, l'entreprise constate qu'elle a contracté une "dette". Compte tenu de sa nature particulière, elle est enregistrée au crédit du compte : 171 — DETTES DE CREDIT-BAIL ET CONTRATS ASSIMILES.

En pratique, le contrat de crédit-bail prévoyant généralement un versement initial, ou des redevances de début de période, l'entrée du bien coïncide avec un paiement. Si V est la valeur d'entrée et S le montant de ce paiement concomitant, tout se passe comme si l'emprunt était de $V - S$.

Il est néanmoins préférable de considérer que l'emprunt est d'un montant V et donne lieu à un premier paiement S immédiat qui est donc un remboursement puisque les intérêts n'ont pas encore couru.

Pour pouvoir décomposer les paiements successifs des loyers ou des redevances en intérêts et en remboursements de l'emprunt équivalent, il faut en

déterminer le taux constant sur la durée des remboursements.

1. Détermination du taux de l'emprunt équivalent

Ce taux i est obtenu, de façon classique, par l'égalité :

Montant de l'emprunt = Valeur actuelle (au taux i) de l'ensemble des annuités.

Le taux i , souvent appelé "taux apparent", est parfois indiqué dans le contrat de crédit-bail. Toutefois, il convient de vérifier sa validité en le calculant.

Le **membre de gauche** (Montant de l'emprunt) est égal à la valeur d'entrée du bien V (prix figurant dans le contrat, ou "valeur actuelle").

Le **membre de droite** représente la valeur actualisée au taux i des annuités. Ces dernières comprennent :

- le premier versement immédiat S , sauf s'il est exclu du calcul en raisonnant sur un montant d'emprunt de $V - S$;
- les divers loyers successifs (L_1, L_2, \dots, L_n) ;
- le prix fixé pour la levée d'option : P .

Le taux de l'emprunt i est celui qui rend égaux les deux membres de l'équation.

L'hypothèse réaliste de la levée de l'option est faite dans ce raisonnement car :

- il est très probable qu'effectivement l'entreprise lèvera l'option, généralement fixée à un niveau faible par les sociétés de crédit-bail, pour inciter les preneurs à acquérir le bien en fin de contrat ;
- dans la plupart des contrats, le "poids" dans le calcul du prix de rachat P est minime, en raison tout à la fois du faible montant relatif de P et de la date éloignée de ce paiement (coefficient d'actualisation faible) .

2. Construction du tableau d'amortissement

L'entreprise ayant calculé le taux i , peut alors établir le tableau d'amortissement de l'emprunt équivalent.

Chaque "annuité" est décomposée, comme dans tout emprunt, en intérêts et en amortissements. Selon les montants des redevances successives, certaines annuités peuvent ne comprendre que des intérêts. Lorsque les redevances sont constantes, il apparaît une structure classique d'emprunt dont les amortissements successifs sont en progression géométrique (approximativement, en raison de l'influence du prix de rachat P final).

A une date quelconque et, en particulier, dans les bilans successifs, le "capital restant dû" de l'emprunt n'est pratiquement jamais égal à la valeur comptable nette du bien correspondant, à l'actif. Cette égalité ne s'observe qu'à la date d'entrée du bien, à l'exception d'un pur hasard arithmétique.

D — RÉSULTAT DE CHAQUE EXERCICE

Dès lors que le bien a été inscrit à l'actif et est amorti, et que l'emprunt équivalent fait l'objet d'un compte courant au taux i , les charges de chaque exercice se composent :

- de la dotation D aux amortissements de l'immobilisation ;
- des intérêts I de l'emprunt équivalent, calculés sur le capital restant dû au début de chaque période.

Sauf hasard arithmétique, le total $D + I$ n'est jamais égal, chaque année, au montant du loyer L du crédit-bail. Il faut en conclure que le retraitement ainsi opéré du crédit-bail conduit à des résultats annuels successifs différents de

ceux que l'on aurait obtenus si le crédit-bail n'était pas retraité.

En revanche, le cumul des loyers L et du prix de rachat P est systématiquement égal au cumul des amortissements du bien (y compris valeur résiduelle) et des intérêts, car dans tout emprunt : Total amortissements + Total intérêts = Total annuités. Ainsi, sur la durée de vie du bien, le total des charges y afférentes est le même, avec ou sans retraitement. Cette égalité est quasi évidente.

En cas de non-retraitement, le coût pour l'entreprise est $L+P$.

Dans le cas du retraitement, le coût pour l'entreprise est la somme des éléments suivants :

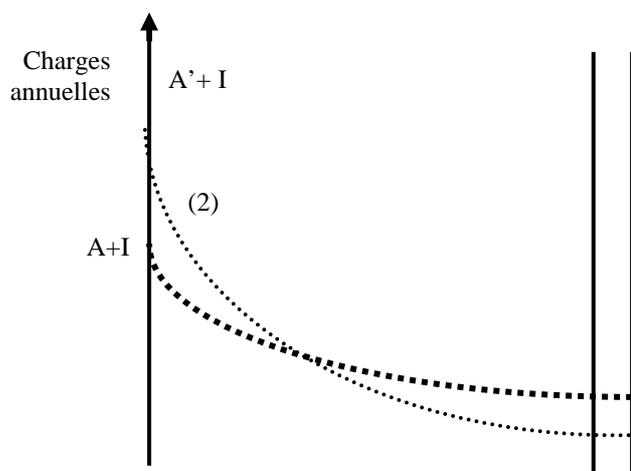
- amortissement du bien A } $A + I$
- total des intérêts I }

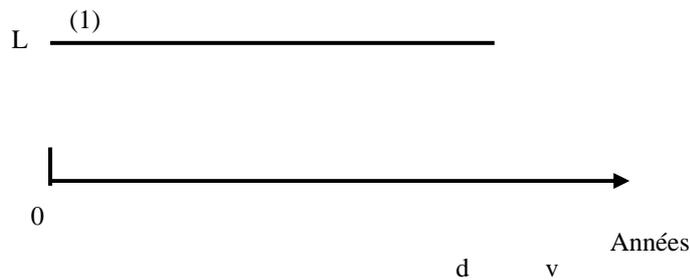
Or, le total des annuités de l'emprunt équivalent est, par construction, de $L + P$, et le total des amortissements A est égal à V (il est supposé un amortissement intégral de 100 % de V). Donc $A = V$; $A + I = V + I$ et $V + I = L + P$ (les loyers plus le prix P "couvrent" la valeur d'entrée et les intérêts).

Donc $A + I = L + P$.

En définitive, **le retraitement ne change pas le coût global du crédit-bail, mais modifie la répartition de ce coût dans le temps.**

Dans le cas (fréquent) d'une durée du crédit-bail d voisine de la durée de vie v du bien, de loyers constants et d'amortissements économiques (comptables) constants, le schéma de cette répartition est le suivant :





L : loyer de crédit-bail (ici constant, sur durée **d**)

(1) $A + I$: charge annuelle (re-traitée) d'amortissements constants et d'intérêts (sur durée **v**)

(2) $A' + I$: charge annuelle (re-traitée) d'amortissements dégressifs et d'intérêts (sur durée **v**)

Si les amortissements comptables sont dégressifs, les différences sont plus marquées (charge annuelle $A' + I$; courbe 2).

E — LÉVÉE OU NON-LEVÉE DE L'OPTION FINALE D'ACHAT

Il a été indiqué plus haut que l'incidence de la levée ou de la non-levée de l'option d'achat est assez faible sur les caractéristiques économiques et financières du contrat. En effet, le taux i' est peu différent de i et les annuités sont quasi-identiques dans leur répartition en amortissements et intérêts.

En revanche, quels que soient les montants en cause, les écritures comptables doivent traduire fidèlement la réalité juridique de ces opérations.

1. L'option est levée (prix de rachat payé P)

Dans ce cas, la fiction juridique d'appropriation cesse et le bien devient la propriété effective de l'entreprise. Cependant aucune écriture n'est à passer car, ab initio, c'est l'hypothèse retenue dans le schéma de comptabilisation et dans le calcul financier.

En conséquence l'amortissement du bien est poursuivi jusqu'à son terme et le compte courant de l'emprunt équivalent s'arrête avec cet ultime paiement ;

2. L'option n'est pas levée

Ce cas, en pratique beaucoup plus rare que le précédent, entraîne les conséquences comptables suivantes :

a) Constatation de la "cession" du bien à la société de crédit-bail

En effet, ce bien entré à l'actif, comme un bien en propriété doit donc "sortir" du bilan à la date de levée de l'option.

A cette date, il figure au bilan pour une valeur comptable nette après amortissement de X.

b) Annulation de la "dette" d'emprunt équivalent

A cette date, le prix de rachat P représente la dernière "annuité" de l'emprunt équivalent, échéant ce jour. Ce prix P est donc le "capital restant dû" de l'emprunt.

La valeur comptable nette X et le prix de rachat P sont d'un montant différent, et, le plus souvent, $X > P$ (ce qui explique que, habituellement, l'option est levée).

c) Constatation d'un résultat de cession

En renonçant à verser le prix P pour acquérir le bien, de valeur comptable X

supérieure (en général), l'entreprise subit une perte égale à $X - P$.

Cette perte doit être constatée dans le résultat "hors activités ordinaires", ou dans le résultat d'exploitation si ces cessions ont un caractère répétitif (exemple : loueurs de voitures, transporteurs).

F — ENREGISTREMENTS COMPTABLES

1. Entrée du bien

Immobilisations : il n'a pas été jugé utile de dédoubler les comptes d'immobilisations pour distinguer celles dont l'entreprise est propriétaire de celles qui sont détenues en crédit-bail. La même solution a été adoptée pour les biens en "réserve de propriété", sinon il eût fallu multiplier par trois le nombre de comptes d'immobilisations.

Les immobilisations acquises en crédit-bail sont donc inscrites aux différents comptes usuels de la classe 2 selon leur nature.

S'agissant d'un retraitement, il semble plus simple de l'opérer en fin d'exercice. En cours d'exercice, l'entreprise constatant le loyer L à payer débite le compte de services extérieurs 623 — REDEVANCES DE CREDIT-BAIL ET CONTRATS ASSIMILES. A la clôture de l'exercice, elle crédite ce même compte du même montant, pour ventilation en :

- charges d'intérêts (débit : 672) ;
- remboursement de l'emprunt (débit : 17).

Cette solution présente en outre l'avantage d'apporter aux dirigeants une information (interne) dans la balance :

- le débit du compte 623 représente les loyers ou redevances enregistrés durant l'exercice ;

Emprunt équivalent : en revanche l'enregistrement de l'emprunt équivalent dans un compte de dettes financières spécifiques s'avérerait plus facile, et plus opportun pour la lecture financière du bilan.

D'où la création des comptes 17, et du poste "Dettes de crédit-bail et contrats assimilés" au passif du bilan du Système normal.

2. Charges annuelles

Dotations aux amortissements du bien : utilisation des comptes 68 et 85, sans distinction spécifique.

Intérêts inclus dans les redevances payées dans l'exercice : compte spécifique (parallélisme avec les comptes de dettes financières) : 672 — INTÉRÊTS DANS LOYERS DE CREDIT-BAIL ET CONTRATS ASSIMILES.

- le crédit de ce compte 623, les loyers des opérations de crédit-bail retraitées.

Intérêts courus à la fin de l'exercice : ils sont à calculer au taux i sur le montant restant dû de l'emprunt-équivalent et sont comptabilisés en écritures de régularisation, avec contre-passation à la réouverture.

G — CAS DE NON-RETRAITEMENT

1. Cas des biens de faible valeur

Le retraitement des opérations de crédit-bail est la règle. Les cas de non-retraitement sont l'exception.

Cependant, compte tenu de l'incontestable lourdeur qui s'attache à ces travaux, un allègement des tâches

comptables des entreprises a été recherché dans la non-obligation de retraitement pour les "petits" contrats de crédit-bail.

Le mode de comptabilisation avec retraitement ne s'impose aux entreprises que pour les immobilisations dont la valeur d'entrée excède 5 % du total brut des immobilisations.

Les contrats de crédit-bail portant sur des biens d'une valeur inférieure à ce seuil sont enregistrés chez le preneur sans retraitement, comme de simples locations. Dès lors, le bien ne figure pas à l'actif et, corrélativement, les loyers sont enregistrés comme tels (compte 623).

Les automobiles et le matériel informatique relèvent souvent de cette catégorie.

Le SYSTÈME COMPTABLE OHADA apporte cependant une limitation à cette simplification, dans le cas où une entreprise utiliserait de nombreux "petits matériels" pris en crédit-bail, mais dont la valeur globale représenterait plus de 20 % des immobilisations brutes utilisées. Dans ce cas, un retraitement simplifié est nécessaire. Le total des loyers correspondants est à ventiler entre intérêts et amortissements économiques des biens, sans compte courant d'un emprunt équivalent.

2. Cas d'opérations de crédit-bail ne s'analysant pas en "locations-financement"

H — CREDIT-BAIL IMMOBILIER ET CREDIT-BAIL MOBILIER

Du point de vue comptable, les opérations de crédit-bail "immobilier" ne se distinguent pas fondamentalement, de celles du crédit-bail "mobilier".

Par simplification, le SYSTÈME COMPTABLE OHADA a posé une règle de présomption de "location-financement" pour tout contrat de crédit-bail.

Cependant, il est possible, dans des cas sans doute rares, de renverser cette présomption au bénéfice d'une analyse de "location-exploitation" du contrat.

Si l'entreprise peut apporter la preuve que les conditions du transfert sur le preneur de l'essentiel des avantages et des risques inhérents à la propriété ne sont pas remplies, alors elle ne retraitera pas l'opération et l'enregistrera comme une location simple. Le cas peut se présenter, notamment lorsqu'un contrat de crédit-bail prévoit un assez fort prix de rachat (par exemple 30 %) tel que la probabilité de levée de l'option doit a priori être très faible, au début du contrat, avec une valeur actualisée des loyers très inférieure au prix du bien.

3. Comptabilisation

Le bien ne figurant pas à l'actif du preneur, les loyers sont enregistrés comme services extérieurs au compte 623.

Ces loyers ou redevances font l'objet d'un rattachement à l'exercice écoulé, ou à l'exercice suivant, par utilisation de comptes de régularisation (charges à payer, charges constatées d'avance, fournisseurs factures non parvenues) ou du compte de fournisseurs.

Si l'entreprise lève l'option finale, elle enregistre l'entrée du bien en immobilisations, pour le prix P, et définit un plan d'amortissement.

Portant sur des immeubles, ces contrats ont ainsi une durée sensiblement plus longue que celle du crédit-bail mobilier.

Les particularités de ces contrats tiennent essentiellement à leur aspect fiscal. Il n'est pas rare qu'une durée trop courte des contrats de crédit-bail immobilier

conduise à un suramortissement des biens que le fisc ne peut accepter.

Cela explique les décalages, voire des divergences entre les solutions comptables et les dispositions fiscales. Une durée trop courte du crédit-bail ne peut également échapper à la critique comptable et financière pour les raisons suivantes :

- financièrement elle risque de fausser les résultats de l'entreprise, incapable de supporter le poids de redevances trop lourdes ;
- en comptabilité l'entreprise ne doit pas construire le plan d'amortissement de l'immobilisation sur la durée du crédit-bail, mais conformément aux règles générales de l'évaluation sur la durée probable d'utilisation du bien. Si ce principe est respecté alors les annuités trop lourdes du crédit-bail, si elles affaiblissent la trésorerie, affectent moins fortement les résultats puisque la charge de dotation aux amortissements du bien est calculée sur une base économiquement justifiée.

Ces difficultés engendrées par des contrats trop "courts" du point de vue économique sont plus patentées dans le crédit-bail immobilier, mais peuvent aussi exister dans le crédit-bail mobilier.

I — INFORMATION DES TIERS : L'ÉTAT ANNEXÉ

L'information des tiers sur les opérations de crédit-bail est assurée essentiellement par l'Etat annexé (exception faite du montant des "Dettes de crédit-bail et assimilées" figurant au passif du bilan).

Cette information est assurée par :

- **le tableau 5**, qui présente les mouvements des immobilisations détenues en C.B. (augmentation et diminution) ainsi que les montants

bruts à l'ouverture et à la clôture ; la même analyse est fournie pour les amortissements (cumuls et mouvements), analyse par postes successifs du bilan ;

- **le tableau 7**, qui présente l'analyse par échéances des diverses dettes, dont les "dettes" de crédit-bail analysées en crédit-bail immobilier, crédit-bail mobilier, et contrats assimilés.

SECTION 3 : PERSONNEL INTERIMAIRE

Le personnel "intérimaire" utilisé par l'entreprise est le personnel salarié d'une autre entreprise, mis à sa disposition pour une durée déterminée. La prestation est facturée comme "service extérieur" par cette autre entreprise. Cette dernière peut être :

- une entreprise de travail temporaire ;
- une autre entreprise industrielle ou commerciale, appartenant généralement au même groupe.

L'application partielle du principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence conduit directement le SYSTÈME COMPTABLE OHADA à inclure ces prestations de services reçus non dans les services extérieurs, mais dans les **charges de personnel**, malgré l'absence de contrat de travail entre l'entreprise et les travailleurs utilisés. Ainsi l'analyse économique de l'activité de l'entreprise est améliorée dans la mesure où les prestations reçues ne représentent pas, économiquement, une consommation de services, mais bien le coût du travail fourni par les travailleurs concernés. En effet, l'apparence juridique des prestations de services masque la réalité économique d'un apport de travail.

En conséquence :

- **en cours d'exercice**, l'entreprise utilisatrice enregistre les factures reçues de la société de travail temporaire (ou

des autres entreprises) au débit du compte :

637 — REMUNERATIONS DE PERSONNEL EXTERIEUR A L'ENTREPRISE

Subdivisio 6371 Personnel intérimaires

6372 Personnel détaché ou prêté à l'entreprise

– **à la clôture de l'exercice**, les comptes 6371 et 6372 sont virés, pour solde, au débit du compte 667 — REMUNERATION TRANSFEREE DE PERSONNEL EXTERIEUR.

Afin de ne pas fausser l'assiette des taxes, impôts ou cotisations calculés à partir de la masse salariale, des indications doivent être fournies, dans l'Etat annexé, sur l'origine des charges ainsi transférées.

SECTION 4 : RESERVE DE PROPRIETE

La clause dite de "Réserve de propriété" (R/P) prévue dans de nombreux contrats de vente de biens est une clause par laquelle le **transfert de la propriété est suspendu, dans un but de garantie du vendeur, jusqu'à exécution intégrale de la prestation due en contrepartie.**

En pratique, la clause est principalement utilisée dans les ventes de meubles corporels. La "prestation due en contrepartie" est le paiement du prix défini dans le contrat.

Aussi, en vertu de cette clause suspensive et protectrice du vendeur, le transfert de propriété du bien est-il différé jusqu'à la date de paiement du dernier franc, nonobstant la livraison antérieure du bien à l'acheteur.

Dans une comptabilité de type traditionnel, une telle clause entraînerait des conséquences importantes sur les enregistrements comptables. En effet, "algèbre du droit", la comptabilité générale ne constaterait l'entrée du bien dans le patrimoine de l'acheteur (et sa

sortie de celui du vendeur) qu'à cette date d'ultime paiement. Dans le cas usuel de vente à crédit, cette date se situe plusieurs mois après la livraison. Il en résulte des décalages importants entre la réalité économique et l'image comptable formée à partir de cette analyse juridique.

Dans le SYSTÈME COMPTABLE OHADA, l'application partielle du "principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence" supprime totalement ces difficultés puisque le "périmètre du bilan" ne se confond plus avec celui du patrimoine juridique.

Néanmoins, malgré l'enregistrement de l'achat/vente du bien comme si la clause n'existait pas (constatation de l'entrée/sortie du bien à la facturation-livraison, en pratique, et non à la date "d'échange de consentements"), donc comme un achat/vente normal, cette opération entraîne un certain nombre de conséquences, voire de difficultés, qu'il convient d'analyser et de résoudre.

A — COMPTABILISATION DE L'ACHAT-VENTE AVEC R/P

Malgré l'existence de la clause, l'achat-vente est enregistré comme une vente ordinaire et en produit tous les effets.

1. Constatation de l'achat (acheteur) et de la vente (vendeur)

Théoriquement, la constatation de l'achat et de la vente se fait à la date d'échange des consentements, pratiquement à la livraison (clauses usuelles des contrats ; choses fongibles...) et, en réalité, à la facturation. Ce qui entraîne une régularisation nécessaire en fin d'exercice, en cas de décalage entre facturation et livraison.

a) Chez le vendeur

Constatation du produit (comptes 70 ou 82) au crédit et de la créance sur le client au débit.

Il peut être intéressant pour l'entreprise de suivre ces créances assorties de cette "sûreté réelle" très forte (la propriété du bien, jusqu'à paiement intégral) dans des comptes "clients" ad hoc. L'entreprise peut pour ce faire ouvrir des comptes divisionnaires du compte 41 et du compte 412. Exemple : 4117 – Clients, ventes avec R/P et 4127 – Clients, effets à recevoir avec R/P.

b) Chez l'acheteur

Il s'agit de constater d'une part l'achat-charge ou l'acquisition d'immobilisation (débit), d'autre part la dette envers le fournisseur. L'analyse du débit et du crédit en termes de R/P peut être utile à la gestion de l'entreprise pour les raisons suivantes :

– la distinction des immobilisations et stocks en deux catégories (biens en propriété ; biens frappés de R/P) est utile pour l'information interne, comme celle des tiers. Il est vrai que pour les immobilisations s'y ajoute fréquemment une troisième catégorie : biens détenus dans le cadre d'un crédit-bail ;

– la distinction, dans les dettes, de celles qui sont assorties d'une clause de R/P présente un moindre intérêt, mais pourrait aussi être opérée.

2. Extinction de la créance-dette avec R/P

La situation juridique et comptable particulière créée par la clause de R/P disparaît au moment du règlement final, ou à celui de la "revendication" du bien par le vendeur impayé.

a) Règlement final à l'échéance

L'effet de la clause disparaît et le transfert juridique de propriété est opéré, mais n'a pas d'incidence sur les écritures comptables, sauf si des comptes spécifiques ont été créés pour distinguer les biens frappés de R/P ; il convient alors de solder ces comptes en les virant dans les comptes ordinaires d'immobilisations ou de stocks.

b) Revendication du bien par le vendeur impayé

Cette revendication entraîne la reprise du bien par le vendeur. Le prix de revente du bien est à considérer comme un paiement (généralement partiel) du prix initialement prévu. Les acomptes ne seront restitués à l'acheteur que dans la mesure où le vendeur aura totalement récupéré le prix initial.

B — EVALUATIONS A L'INVENTAIRE : AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS

1. Evaluation à l'inventaire

a) Chez l'acheteur

Détenteur du bien acheté et non intégralement payé, l'acheteur procède aux évaluations et constitue, le cas échéant, des amortissements ou des provisions comme s'il était propriétaire (conséquence directe du principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence).

b) Chez le vendeur

Le vendeur est titulaire d'une créance "protégée" par la R/P du bien détenu par l'acheteur. La dépréciation du bien par voie d'amortissement ou de provision, selon le cas, ne saurait en elle-même entraîner la dépréciation de la créance, si le débiteur (acheteur) est solvable. En revanche, si l'acheteur est en difficultés

et a fortiori en cessation de paiements, il y a lieu de constituer une provision pour créances douteuses. Toutefois, la clause R/P jouant son rôle de garantie du vendeur, ce dernier peut limiter la provision au montant de la perte probable : différence entre le montant de la créance restant due et celui de la valeur de réalisation, nette de tous frais, du bien. Il devra au préalable s'assurer que le bien existe toujours, en nature, au sein du patrimoine du débiteur.

2. Revendication du bien sujet à dépréciation

Si elle peut s'exercer, la revendication permet au vendeur de retrouver la disposition du bien, et de le vendre.

Soient P le prix de vente initial du bien, A le montant des acomptes et règlements versés au vendeur et R le prix net de réalisation ($R < P$).

Il reste à percevoir $P - A$ (montant de la créance restant dû).

Si $R > P - A$, le vendeur a récupéré les sommes dues et peut reverser à

En effet, le périmètre économique du bilan englobe tous les biens dont l'entreprise a la maîtrise économique et en subit les risques qu'ils soient en propriété, en "crédit-bail", en réserve de propriété, en concession, etc. La R/P s'analyse d'un point de vue économique comme une "sûreté réelle" au bénéfice du vendeur. Or les autres sûretés réelles, telles que l'hypothèque ou le gage et le nantissement, ne sont pas spécifiées dans le bilan mais mentionnées dans l'Etat annexé.

1. Rôle de l'État annexé

Dans l'État annexé, les informations relatives à la R/P doivent être indiquées aux tiers.

l'acheteur la différence $R - (P - A)$ en remboursement partiel des acomptes.

Si $R < P - A$, le vendeur subit une perte égale à la différence $(P - A) - R$. La protection du vendeur par la clause de R/P n'est correctement assurée pour les biens sujets à dépréciation, telles les immobilisations amortissables, que si les acomptes versés sont suffisamment importants, au moins égaux à la dépréciation probable ($P - R$).

C — RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ ET INFORMATION FINANCIÈRE

Le SYSTÈME COMPTABLE OHADA ayant appliqué partiellement le principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence, il n'a pas paru opportun de faire apparaître distinctement dans le bilan les biens frappés de réserve de propriété (actif), les créances assorties de la garantie de R/P (actif), les dettes assorties de clause de R/P (passif).

Pour éviter aux entreprises des choix souvent difficiles, l'information est requise quelle que soit l'importance relative des montants en cause. Néanmoins, si ces montants sont dérisoires, l'entreprise pourra se dispenser de les fournir.

Il s'agit des montants :

- des immobilisations frappées de R/P ;
- des stocks frappés de R/P ;
- des clients (et autres créances) avec garanties de R/P ;
- des fournisseurs (et autres dettes) avec R/P.

2. Rôle des comptes d'engagements

Pour obtenir ces montants de façon "comptable", c'est-à-dire en continu et

sans retraitement des pièces justificatives de base, l'entreprise aura avantage à utiliser les comptes d'engagements 90 et 91.

Néanmoins, s'agissant des stocks, le suivi ne sera possible que dans les entreprises ayant recours à "l'inventaire permanent" tenu dans leur comptabilité analytique ou en comptabilité générale.

SECTION 5 : CONCESSIONS DE SERVICE PUBLIC

La concession de service public recouvre des formes économiques et juridiques extrêmement diverses, dont il convient de chercher le dénominateur commun.

Le domaine d'activité est sans influence directe sur les problématiques comptables, qu'il s'agisse des ports, aéroports, transports, énergie et distribution d'énergie, aménagement régional, mines, recherche et exploitation d'hydrocarbures. Toutefois, ces deux derniers secteurs présentent des spécificités telles qu'elles justifient des adaptations particulières, non traitées dans le cadre plus général de ce chapitre.

Les caractéristiques juridiques communes aux divers types de contrats de concession doivent être préalablement présentées avant l'analyse des problèmes comptables qui en résultent.

A — CARACTÉRISTIQUES COMMUNES DES CONTRATS DE CONCESSION

1. Contrats de concession et contrats voisins

La concession est le contrat par lequel une personne publique, le concédant, confie à un concessionnaire, entreprise privée, le plus souvent (personne morale ou physique), l'exécution d'un service public, à ses risques et périls, pour une

durée déterminée généralement longue, et moyennant le droit de percevoir des redevances des usagers du service public.

Des contrats apparentés à la concession et portant une autre appellation (régie intéressée ; affermage...) présentent des caractéristiques proches de celles de la concession et justifient des solutions comptables de même type.

Tous ces contrats prévoient :

- le droit d'utilisation par le concessionnaire de biens du domaine public ;
- et (ou) le droit exclusif d'exploitation d'un service ou d'un bien. Exemple : droit d'exploiter en exclusivité une "ligne" de transports publics de voyageurs, droit d'exploiter une source d'eau minérale... ;
- une obligation pour le concessionnaire de rendre un service d'intérêt général en réalisant, le cas échéant, les installations nécessaires, en assurant leur entretien et leur renouvellement suivant les clauses du cahier des charges.

2. Absence de personnalité juridique de la concession

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

3. Biens utilisés dans la concession

Il convient de distinguer, au sein des immobilisations utilisées dans la concession :

a) Les biens mis en concession

- par le concédant et qui doivent lui revenir en fin de concession (biens "de retour") ;

– par le concessionnaire, qui, selon les contrats, doivent être remis gratuitement au concédant en fin de concession, ou doivent, ou peuvent, être transférés au concédant en fin de concession contre indemnité (bien de "remise" et biens de "reprise").

b) Les biens loués ou prêtés à la concession

Les biens loués ou prêtés à la concession qui appartiennent au concessionnaire ne font jamais l'objet ni d'un retour, ni d'une remise, ni d'une reprise.

4. Amortissement de caducité

Les biens mis en concession par le concessionnaire doivent être remis gratuitement au concédant et font l'objet chez le concessionnaire d'un "amortissement de caducité" lui permettant de reconstituer les capitaux qu'il a investis.

L'amortissement de caducité est ainsi justifié par le caractère temporaire de la concession et l'obligation de remise gratuite des biens, à l'expiration de la concession, à l'autorité concédante.

B — PROBLEMATIQUE COMPTABLE

Les problèmes comptables spécifiques du contrat de concession sont, dans la comptabilité du concessionnaire, liés aux points suivants :

1. Droit exclusif d'utilisation ou d'exploitation

Le droit exclusif d'utilisation des biens du domaine public ou le droit exclusif d'exploitation d'un service public ont une valeur économique certaine. Cependant, le montant est d'un calcul difficile et le principe du coût historique conduit à ne pas comptabiliser ce droit à l'actif, en l'absence de flux correspondant. Néanmoins l'existence de ce droit est à mentionner dans l'Etat annexé, avec la durée résiduelle d'effet du contrat.

2. Inscription des biens concédés (par l'entité publique) dans le bilan du concessionnaire

L'application partielle du principe de la "prééminence de la réalité sur l'apparence" conduit naturellement à cette inscription.

3. Inscription en contrepartie, au passif, des "Droits du concédant"

Corrélativement à l'inscription des biens à l'actif du bilan du concessionnaire, il convient d'inscrire au passif la ressource de financement correspondante (même montant), qui n'est pas une dette mais un élément de financement propre, sous l'intitulé Droits du concédant exigibles en nature.

La nature particulière de cette ressource de financement rend nécessaire la création d'une rubrique spécifique dans le bilan, intermédiaire entre les Capitaux propres et les Dettes financières : AUTRES FONDS PROPRES.

Les entreprises concessionnaires sont donc amenées à adapter en conséquence la présentation du bilan (cf. section 11 du présent chapitre).

4. Obligation de maintien du potentiel productif

Ce maintien exigé par le service public, à un niveau donné, est assuré ou recherché, par le jeu d'amortissements ou, éventuellement, de provisions adéquates, à moins que la valeur utile des installations puisse être conservée à son niveau par des dépenses courantes d'entretien. Exemples : barrages, réseaux d'irrigation.

5. Analyse par contrat

L'entreprise concessionnaire peut réaliser des activités hors concession. Elle peut

aussi se consacrer à l'exploitation de plusieurs concessions.

Il convient qu'elle distingue, dans ses comptes, l'activité de chacune de ses

C — COMPTES SPECIFIQUES CHEZ LE CONCESSIONNAIRE

1. Comptes de situation

Il s'agit d'enregistrer :

- **à l'actif**, les biens mis en concession par le concédant, à titre gratuit, avec condition de retour (immobilisations ; stocks) ;
- **au passif**, les droits correspondants du concédant.

2. Comptes de gestion

Les charges spécifiques comprennent principalement des dotations et, en outre, des loyers ou des redevances versés au concédant. Il s'agit :

- de dotations aux droits du concédant exigibles en nature au titre de l'amortissement de caducité ;
- de dotations aux provisions pour amortissements de caducité ;
- de dotations aux droits du concédant exigibles en espèces (cas de clauses spécifiques de retour...) ;
- de dotations aux provisions pour renouvellement ;
- de redevances et loyers versés au concédant.

Ces comptes sont à créer dans la comptabilité du concessionnaire, en addition des subdivisions prévues par le SYSTÈME COMPTABLE OHADA, si ce concessionnaire a une autre activité économique s'ajoutant à celle de la concession.

En outre, ils sont créés en substitution des comptes usuels chez les concessionnaires "exclusifs".

concessions, ou de chaque catégorie de concessions, par utilisation de comptes de gestion et de résultats appropriés.

L'Etat annexé doit fournir la ventilation des immobilisations mises en concession par le concédant par poste usuel du bilan du Système normal.

SECTION 6 : OPERATIONS FAITES POUR LE COMPTE DE TIERS

A — TYPOLOGIE

Les opérations traitées par l'entreprise pour le compte de tiers peuvent être faites :

1. Soit en son nom seul, en qualité de commissionnaire

Le commissionnaire est personnellement tenu à l'égard des acheteurs ou des vendeurs des obligations résultant des contrats d'achat et de vente qu'il conclut, même si le nom du commettant pour lequel il agit, et auquel il doit rendre compte, apparaît.

Le contrat doit préciser le taux, l'assiette, le fait générateur et les conditions de paiement de la commission qui, à défaut de clause contractuelle particulière, est due dès la conclusion du contrat de vente. Elle est prélevée, en pratique, directement sur les sommes qu'il doit restituer au commettant (commissionnaire vendeur) ou facturée au commettant en même temps que le bien ou service acquis pour son compte (commissionnaire acheteur).

2. Soit au nom d'autrui, en qualité de mandataire

Le mandataire représente le mandant et l'engage pour tous les actes accomplis avec les tiers pour son compte en le

rendant personnellement débiteur ou créancier envers ces tiers.

Le mandataire doit rendre compte de sa gestion au mandant. Il est rémunéré par une commission, prévue au contrat, qu'il doit facturer dès que l'exécution de la mission qui lui a été confiée est terminée. En l'absence de clause contractuelle particulière, la commission doit être versée lors de la reddition de comptes.

Le mandataire a droit au remboursement intégral de ses débours, c'est-à-dire les sommes pour lesquelles, en cas de non-paiement, le mandant serait poursuivi (droits de mutation, droits de douane...). Ces dépenses doivent correspondre à des frais extérieurs à l'opération, engagés au nom du mandant et clairement détachables de l'objet proprement dit de la transaction.

B — REGLES DE COMPTABILISATION

Il appartient à l'entreprise de déterminer celle des deux catégories dans laquelle doivent être classées les opérations, faites pour le compte de tiers, qu'elle est appelée à réaliser.

1. L'entreprise agit en qualité de commissionnaire

Elle enregistre alors ses opérations d'entremise dans ses propres comptes d'achats et de ventes simultanément de façon à faire apparaître son simple rôle d'intermédiaire qui n'est jamais propriétaire des marchandises, ni détenteur de stocks.

Sa rémunération est constituée par la marge qu'elle réalise sur ses opérations de commissionnaire. Cette marge n'apparaît pas en tant que telle dans ses produits d'exploitation, mais par différence entre ses comptes d'achats/ventes.

2. L'entreprise agit en qualité de mandataire

Elle enregistre les opérations qu'elle effectue pour le compte de son mandant

(achats, ventes, débours) dans un compte de tiers ouvert au nom de ce mandant dans la classe 4 (sous-compte de 47 "Débiteurs et créditeurs divers").

Elle peut aussi, dans le cas où la nature de l'activité l'exige et en raison du nombre d'opérations et de tiers concernés, suivre distinctement, dans la classe 9 réservée à la comptabilité de gestion, les transactions engagées pour le compte de ses mandants.

Sa rémunération de mandataire est seule inscrite dans les produits d'exploitation, soit dans les services vendus (compte 706) s'il s'agit de l'activité principale de l'entreprise, soit dans les produits accessoires (compte 707) s'il s'agit seulement d'une activité annexe.

SECTION 7 : OPERATIONS EN MONNAIES ETRANGERES

Toute opération faite en monnaie étrangère présente sa propre spécificité, car elle a pour conséquence la prise d'un risque de perte ou une chance de gain du fait de l'évolution des cours entre le début et le règlement final de l'opération. Les pertes de change et les gains de change doivent être inscrits dans les comptes 676 et 776 du SYSTÈME COMPTABLE OHADA, dès lors que l'opération est dénouée.

Dans le cas de prévision d'un risque de change, en fin d'exercice, l'entreprise doit, conformément à la règle de prudence, se couvrir :

- soit par la constitution d'une provision pour pertes de change enregistrée au crédit du compte 194 (opérations à plus d'un an) ou par une inscription en charges provisionnées enregistrée au crédit du compte 499 (opérations à moins d'un an) ;
- soit par une opération de couverture de change qui est une opération technique (achat ou vente de devises à terme...) destinée à éliminer le risque

né de la fluctuation du taux de change entre la date de transaction ou une date ultérieure et son dénouement final, lorsque cette transaction est faite avec l'étranger. La couverture de change a pour effet de fixer définitivement les termes de la transaction, en unités monétaires légales du pays.

Cette couverture peut être spécifique à une opération déterminée, ce qui facilite un traitement symétrique dans le résultat des conséquences attachées d'une part aux éléments de couverture, d'autre part aux éléments couverts.

Le mécanisme de couverture peut être élargi et s'inscrire dans le cadre d'une compensation générale établie, devise par devise, entre les opérations faites par l'entreprise en monnaies étrangères. Cette compensation se fait au sein d'une position globale de change. La position globale de change est constituée par la situation, devise par devise, de toutes les opérations en monnaies étrangères engagées contractuellement par l'entreprise, même si elles ne sont pas encore inscrites dans les comptes (commandes fermes, par exemple).

L'excédent des pertes probables sur les gains latents afférents aux éléments inclus dans cette position est inscrit dans les charges sous forme d'une dotation à une provision pour pertes de change.

Lorsque la valeur des éléments de l'actif et du passif de l'entreprise dépend des fluctuations de cours des monnaies étrangères, les articles 51 à 58 du présent Acte uniforme définissent les règles applicables aux biens, créances, dettes et disponibilités concernés.

Les dispositions à suivre sont exposées :

- 1) pour les biens (immobilisations incorporelles et corporelles, titres et stocks) dans l'article 51 ;
- 2) pour les créances et les dettes dans les articles 52 à 57 ;

- 3) pour les disponibilités dans l'article 58.

A — BIENS DONT LA VALEUR DEPEND DES FLUCTUATIONS DES MONNAIES ETRANGERES

1. Immobilisations incorporelles et corporelles

Pour ces biens, l'article 51 précise que leur montant exprimé en devises est comptabilisé par conversion en unités monétaires légales du pays sur la base du cours de change du jour de l'acquisition.

Les amortissements et, s'il y a lieu, les provisions pour dépréciation sont calculés sur cette valeur.

Dans tous les cas, c'est seulement au moment où les immobilisations sortent de l'actif que le gain (ou la perte) résultant des fluctuations des monnaies étrangères est définitivement dégagé et porté aux comptes de charges ou de produits financiers concernés.

Lorsque le prix payé, converti en unités monétaires légales du pays, est différent du coût initial comptabilisé, par suite de modalités spéciales de règlement (cas de paiement à terme libellé en devises), la différence constitue une charge ou un produit financier (perte ou gain de change).

2. Titres

Ils sont enregistrés pour le prix d'acquisition converti en unités monétaires légales du pays au cours du jour de l'opération. Il en est ainsi que le titre soit ou non entièrement libéré. La part non libérée, inscrite en contrepartie au passif, constitue une dette libellée en devises. Le traitement à opérer dans ce cas figure dans la partie "dettes et créances libellées en monnaies étrangères".

Les remarques faites ci-dessus pour les immobilisations concernant la différence entre le prix payé et le coût initial enregistré, demeurent valables pour les

titres. Cette différence constitue une perte ou un gain de change à enregistrer dans les charges ou les produits financiers de l'exercice du paiement.

La détermination de la valeur d'inventaire des titres libellés en devises se fait par une conversion en unités monétaires légales du pays sur la base du cours de change à la date de clôture de l'exercice. Une provision pour dépréciation est constituée dans le cas où la valeur d'inventaire ainsi convertie est inférieure à la valeur enregistrée à l'origine.

3. Stocks

Les stocks sont valorisés en fonction :

- de leur détention à l'étranger ;
- de leur acquisition à l'étranger (avec détention dans l'espace OHADA).

Dans les deux cas, il faut entendre par "étranger" un pays dont la monnaie n'est pas une unité monétaire légale de l'un des Etats-parties. L'étranger est donc l'espace hors OHADA. En outre, la parité fixe avec l'Euro conduit à l'absence d'écarts à l'inventaire dans toute la zone Franc-Euro (sauf modification de la parité fixe).

a) Détention à l'étranger

La valeur en devises étrangères de stocks détenus à l'étranger est convertie en unités monétaires légales du pays, en fin d'exercice, à un cours égal, pour chaque nature de marchandises, d'approvisionnements et de produits en stocks, à la moyenne pondérée des cours pratiqués à la date d'achat ou d'entrée en magasin des éléments considérés. En cas de difficulté d'application de cette méthode de calcul, l'entreprise peut utiliser une autre méthode dans la mesure où elle n'est pas susceptible d'affecter sensiblement les résultats.

Des provisions pour dépréciation sont constituées si la valeur au jour de l'inventaire, compte tenu du cours de change de ce jour, est inférieure à la valeur d'entrée en compte.

b) Acquisition à l'étranger, avec détention dans l'espace OHADA

Il existe plusieurs possibilités d'évaluation :

- valorisation des achats et des stocks au cours d'achat (ou cours moyen d'achat calculé sur la durée de rotation des stocks) ;
- valorisation des achats au cours du jour d'achat et valorisation des stocks :
 - soit au cours de clôture pour la totalité ;
 - soit au cours du jour de clôture pour la partie non encore payée de ces stocks et au cours d'achat pour la partie déjà payée (ou cours moyen d'achat) ou, pour cette dernière partie, au cours à la date du paiement (ou cours moyen de paiement) ;
- valorisation selon un cours interne de période fixée par l'entreprise ;
- achats et stocks payés valorisés au cours du jour du paiement (ou cours moyen), achats et stocks non encore payés valorisés au cours du jour de clôture.

Le choix entre les différentes méthodes exposées ci-dessus dépend de l'importance des opérations faites à l'étranger par l'entreprise et des procédures de comptabilisation mises en œuvre. En tout état de cause, il faut veiller à ce que la notion d'achats consommés (achats ± variations de stocks) reste suffisamment homogène et que le calcul de la rotation des stocks ait un caractère significatif. Enfin, l'application de la permanence des méthodes est de règle et tout changement de procédé d'évaluation d'un exercice à l'autre doit être signalé dans l'Etat annexé.

B — DETTES ET CREANCES LIBELLEES EN MONNAIES ETRANGERES

Les modalités de conversion en unités monétaires légales du pays des créances et des dettes résultant d'opérations faites en monnaies étrangères se situent à trois moments dans la vie de l'entreprise :

- à l'entrée dans le patrimoine (article 52) ;
- à l'inventaire (articles 54, 56, 57) ;
- à la date d'encaissement ou de règlement (articles 53 à 55).

Elles se traduisent respectivement par :

- l'inscription de valeurs d'origine ;
- un ajustement de ces valeurs en fonction du cours de change à l'inventaire (écarts de conversion positifs ou négatifs) ;
- la mesure d'une différence de change (gain ou perte) à la date d'encaissement ou de règlement, sauf si antérieurement une opération spécifique de couverture de change en a fixé définitivement le montant à la date de cette opération de couverture.

1. Inscription des valeurs d'entrée

La conversion à l'entrée dans le patrimoine est réalisée au cours de change en vigueur à la date de l'opération qu'il s'agisse de transactions financières ou de transactions commerciales.

Dans le cas d'une transaction financière (prêts, emprunts), il s'agira d'un cours au comptant à la date de mise à disposition des devises.

Dans le cas d'une transaction commerciale avec l'étranger, une analyse correcte de l'opération doit permettre de distinguer, d'une part, la partie liée à cette transaction (achat, vente...) dans les mêmes conditions que celles d'une transaction faite dans l'espace OHADA et, d'autre part, la partie liée à la politique financière appliquée en matière de change (recours ou non à une opération de couverture de change...).

En général, cette distinction est fonction des facteurs suivants :

- une décision d'acheter ou de vendre à un certain prix exprimé en devises à partir de la valeur que l'on veut obtenir

en unités monétaires légales du pays, après une conversion assurant l'équivalence entre les deux monnaies ;

- le cours à utiliser selon le délai séparant la date de conclusion du contrat (accord entre les parties) et la date prévue pour le règlement financier. Si ce délai est court le cours au comptant peut être retenu. Sinon, il sera choisi un cours à terme (cours fourni par les banques) ou un cours économique interne que l'entreprise devra pouvoir justifier. Ce cours ne doit pas être arbitraire, mais fixé en fonction des échéances financières de l'opération basées sur le délai moyen du règlement financier des commandes courantes ;
- la date de formalisation de l'accord des parties. Cette date est normalement celle de la commande lorsqu'elle devient ferme et définitive. Si le délai entre cette date et celle de la facturation est court, la date de la facturation peut être retenue.

Toutes les transactions faites dans des conditions analogues doivent être traitées en comptabilité selon les mêmes méthodes.

2. Ajustement des créances et des dettes à l'inventaire

Lorsqu'elles subsistent à l'inventaire, les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères sont converties sur la base du dernier cours de change à la date de clôture des comptes.

Les différences de conversion constatées par rapport aux valeurs d'origine sont inscrites dans des subdivisions des créances et des dettes concernées qui figurent ainsi au bilan pour leur valeur du moment.

En contrepartie de cet ajustement de créances et de dettes sont ouverts deux comptes d'écarts de conversion :

478 — ECARTS DE CONVERSION-ACTIF

479 — ECARTS DE CONVERSION-PASSIF

Le compte 478 regroupe des pertes probables (augmentation de dettes et diminution de créances).

Le compte 479 regroupe des gains probables (diminution de dettes et augmentation de créances).

Lorsque l'entreprise a eu recours à des opérations de couverture destinées à couvrir les conséquences de la fluctuation des changes, le montant des créances et des dettes ainsi couvert est devenu définitif. Les différences éventuelles par rapport aux inscriptions d'origine constituent des pertes ou des gains de change de l'exercice au cours duquel l'opération de couverture est intervenue. Aucun écart de conversion ne doit être dégagé pour la partie couverte des créances et des dettes. Néanmoins, il est recommandé de garder trace de ces couvertures jusqu'au dénouement des opérations :

- soit par inscription à un sous-compte distinct des écarts de conversion ;
- soit par inscription dans une catégorie particulière des engagements.

En cas de créance douteuse ou litigieuse en tout ou partie :

- la dépréciation de la créance porte sur le montant initialement comptabilisé ou couvert ;
- l'écart de conversion est limité à la partie jugée recouvrable de la créance.

3. Ecart de conversion et résultat

En application de la règle de prudence, l'article 54 de l'Acte uniforme précise que :

- les gains latents inscrits au compte 479 n'interviennent pas dans la formation du résultat de l'exercice ;
- les pertes probables inscrites au compte 478 entraînent, en revanche, la constitution d'une provision pour pertes de change d'un montant équivalent.

L'Acte uniforme prévoit cependant deux exceptions aux articles 56 et 57 :

- Selon l'article 56, lorsque des pertes probables ou des gains latents sont attachés à des opérations d'emprunts ou de prêts affectant deux ou plusieurs exercices, l'entreprise doit procéder à l'étalement de ces pertes, ou gains, sur la durée restant à courir jusqu'au terme des remboursements ou encaissements en proportion de ces remboursements ou encaissements à venir prévus au contrat (durée moyenne pondérée restant à courir).

Le montant potentiel de la perte totale, ou du gain total futur, est recalculé à la fin de chaque exercice et mentionné dans l'Etat annexé.

- Selon l'article 57, lorsque l'entreprise décide d'intégrer dans une position globale de change toutes ses opérations traitées avec l'étranger, non encore dénouées à l'inventaire, une compensation est admise entre les pertes probables et les gains latents, devise par devise. La dotation à une provision pour pertes de change est limitée à l'excédent des premières sur les seconds.

Il en est ainsi, par exemple, lorsque la position globale de change d'une devise établit, pour un montant équivalent, la couverture l'une par l'autre d'une dette et d'une créance (auto-couverture).

Le calcul de la provision pour risque de change consécutive au recours à une position globale de change implique la prise en compte :

- du risque inhérent aux capitaux engagés (établissement de la position globale de change, devise par devise, et non toutes devises confondues) ;
- du risque existant, au sein de la position globale de change, du fait de la disparité des échéances des éléments qui y sont inclus.

4. Différences de change

Les gains ou les pertes de change interviennent à la date d'encaissement ou de règlement des créances et des dettes libellées en monnaies étrangères. Ils sont constatés par différence entre la valeur d'encaissement ou de règlement et la valeur d'origine.

Les gains de change sont enregistrés dans les produits financiers (compte 776).

Les pertes de change sont enregistrées dans les charges financières (compte 676).

Toute opération de couverture entraîne, s'il y a lieu, la constatation immédiate d'un gain ou d'une perte de change pour la partie couverte de la créance ou de la dette.

La provision pour pertes de change de fin d'exercice est ajustée pour tenir compte des opérations dénouées au cours de l'exercice.

C — DISPONIBILITES EN DEVICES

Selon l'article 58 de l'Acte uniforme, les disponibilités en devises de l'entreprise sont converties en unités monétaires légales du pays sur la base des cours de change à la clôture de l'exercice, le gain ou la perte de change étant inscrit directement dans les produits et charges financiers de l'exercice clos.

SECTION 8 : OPERATIONS FAITES EN COMMUN

Sous cette dénomination sont visées les opérations effectuées dans le cadre de communautés d'intérêts, dont la plus

courante est celle qui revêt la forme de société en participation.

Cependant, la communauté d'intérêts peut aussi bien lier des entreprises entre elles. Exemple : c'est le cas des sociétés en participation et des pools. Elle peut aussi lier des entreprises à des particuliers, comme c'est souvent le cas des quirats (parts de navires en copropriété) et généralement les placements en produits divers, tels que conteneurs, wagons, diamants, etc.

Les dispositions comptables exposées ci-dessous pour les sociétés en participation sont applicables, sauf dispositions particulières, pour toutes les communautés d'intérêts.

A — CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES DE LA SOCIÉTÉ EN PARTICIPATION

Les sociétés en participation seront communément désignées ci-après par les initiales S.P.

Leurs règles juridiques d'existence et de fonctionnement sont fixées par l'Acte uniforme OHADA relatif aux sociétés commerciales.

La S.P. se caractérise par les spécificités suivantes :

- l'absence d'immatriculation au registre du commerce et du crédit mobilier, ainsi que de personnalité morale ;
- l'obligation de reddition de comptes entre les membres de la S.P., qui sont liés par les dispositions applicables aux sociétés en nom collectif, à moins qu'une organisation différente n'ait été prévue au contrat ;
- la mise en évidence des engagements de solidarité entre les membres de la S.P., sous condition de la régularité, de la sincérité et de la cohérence de traitement des opérations faites en commun.

Mais, dans la mesure où la S.P. conserve un caractère occulte, ce qui n'est pas une obligation légale, l'associé qui contracte avec un tiers n'engage que lui-même. Il

en est ainsi lorsque la S.P. ne fait pas appel à un gérant. Dans ce cas, chacun des coparticipants traite en son propre nom, à charge pour lui de rendre compte aux autres membres de la S.P.

En cas de désignation d'un gérant, ce dernier peut être :

- membre de la S.P., ce qui est le cas le plus fréquent ;
- extérieur à la S.P. ; il a alors le rôle d'un commissionnaire qui traite en son nom propre (cf. sur ce point les opérations faites pour le compte de tiers).

B — ORGANISATION COMPTABLE DE LA SOCIETE EN PARTICIPATION

L'absence de formalisme dans la création de la S.P. et sa souplesse de fonctionnement permettent aux coparticipants de choisir une organisation comptable adaptée aux opérations qu'ils veulent traiter en commun.

Compte tenu des caractéristiques générales de la S.P. exposées au paragraphe I ci-dessus, le regroupement des opérations faites par l'intermédiaire d'une S.P. peut être effectué sous diverses formes.

1. Un seul "gérant"

Les opérations sont regroupées dans la comptabilité de l'un des coparticipants, seul responsable vis-à-vis des tiers, de la gestion des opérations (gérant). Dans ce cas, les comptes de la société en participation peuvent être tenus :

- soit dans une comptabilité autonome rattachée à la comptabilité du gérant par le compte de liaison 188 "COMPTE DE LIAISON DES SOCIETES EN PARTICIPATION". Cette méthode dite "de la comptabilité de société" s'apparente à celle qui concerne les comptabilités d'établissement ;
- soit à l'intérieur de sa propre comptabilité : en subdivisant les comptes des classes 6 et 7, ou en

faisant appel à la comptabilité analytique ou, en ouvrant, par exemple, un compte "Exploitation en société en participation" où seraient récapitulés les charges et produits de la société en participation.

2. Pluralité de "gérants"

Dans ce cas, les opérations sont enregistrées dans la comptabilité des divers coparticipants qui contractent apparemment pour leur propre compte.

Le cumul des opérations traitées par chacun d'eux avec la S.P. et l'élimination des opérations réciproques permet de dégager le résultat en S.P.

Toutefois, cette méthode présente des inconvénients, tant pour vérifier l'authenticité des opérations effectuées que pour leur contrôle, lorsqu'il s'agit d'une activité complexe ou durable.

C — PRINCIPE DE LA COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS FAITES EN S.P.

Les modalités de comptabilisation doivent s'efforcer de restituer aux opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation leur double aspect, selon les parties concernées.

1. Les tiers

Du point de vue des tiers, seule compte l'apparence juridique.

C'est ainsi que les biens (qu'il s'agisse de valeurs immobilisées ou de valeurs d'exploitation), qui sont la propriété de chaque coparticipant, doivent figurer dans son bilan, même s'ils sont réservés à la réalisation de l'objet de la société en participation (cas d'apport en jouissance, notamment).

Le coparticipant est, en effet, le bénéficiaire du droit réel sur le bien, en même temps que son propriétaire apparent.

De même, les biens créés ou acquis dans le cadre de l'activité de la société en participation doivent figurer dans le bilan du coparticipant qui en est le propriétaire (en règle générale le gérant).

2. Les coparticipants

De leur point de vue, l'apparence juridique s'efface derrière la réalité du contrat qui les lie.

C'est ainsi que toutes les mises de fonds et autres opérations qui interviennent entre les coparticipants dans le cadre de l'activité de la S.P. sont enregistrées par l'intermédiaire du compte 463 "ASSOCIES, OPERATIONS FAITES EN COMMUN" dans chacune des comptabilités concernées.

Ce sont ces dispositions générales qui sont appliquées dans la comptabilisation des opérations faites en S.P.

D — COMPTABILISATION DES MOYENS MIS EN ŒUVRE PAR LA S.P.

Pour traiter les opérations à faire en S.P., les moyens à mettre en œuvre peuvent revêtir diverses formes.

1. Biens mis à disposition

Des biens appartenant en toute propriété aux coparticipants sont mis seulement à la disposition de la S.P.

A ce stade, il s'agit d'apports en jouissance.

Dans le cas de biens amortissables, leur consommation est prise en compte par la S.P. sous forme de charge de location facturée par l'associé propriétaire, soit pour le montant de l'amortissement correspondant, soit pour tout autre montant prévu par les clauses contractuelles.

2. Mises de fonds

Des mises de fonds sont destinées à financer les besoins de la S.P.

a) Dans la comptabilité des coparticipants

Le compte 463 est débité, par le crédit du compte de trésorerie concerné, des fonds versés à la S.P.

b) Dans la comptabilité du gérant

- En cas d'intégration des opérations de la S.P. dans ses comptes, les comptes de trésorerie concernés sont débités par le crédit des comptes 463 ouverts au nom de chacun des autres coparticipants. S'il existe un compte de trésorerie destiné aux seules opérations faites en S.P. (comme c'est souvent le cas dans les S.P. créées pour des opérations importantes et de longue durée), le gérant débite sa mise de fonds en S.P. par le crédit de son compte de trésorerie personnelle.

- En cas de tenue d'une comptabilité autonome, les opérations transiteront par le compte de liaison 188 "COMPTE DE LIAISON DES S.P."

3. Acquisitions, créations de biens

Ces biens destinés à la S.P. doivent figurer dans le bilan du coparticipant, qui en est le propriétaire apparent.

En règle générale, ce sera celui du gérant de la S.P. Pour que le bilan soit sincère et donne une image fidèle de la situation de l'entreprise du gérant, sa comptabilité devra enregistrer, sous forme de dette, en contrepartie du bien acquis (ou créé) pour la S.P., le montant des financements consentis par les autres coparticipants.

Par la suite, s'il s'agit de biens acquis ou créés amortissables, leur amortissement sera constaté chaque année dans la comptabilité de la S.P.

Dans la mesure où ces biens ont été inscrits dans le bilan du gérant, propriétaire apparent, la perte de valeur constatée par amortissement dans la S.P. vient réduire la dette du gérant vis-à-vis des autres coparticipants. Cette perte de valeur diminue, par conséquent, dans la comptabilité de ces derniers, la créance qu'ils avaient vocation à enregistrer au moment de l'acquisition du bien.

Dans ces conditions, l'opération sera comptabilisée sous la forme suivante :

- le gérant fera figurer au passif de son bilan la part des autres coparticipants (non gérants). A cet effet, il créditera le compte 181 "DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS" par le débit du compte 463 ;
- chacun des autres coparticipants (non gérants) constatera dans son propre bilan ses droits dans un compte 2771 "Créances rattachées à des participations" par le crédit du compte 463.

La constatation de la consommation des biens immobilisés amortissables par suite des opérations d'exploitation faites en société en participation se traduit, au niveau des comptes 181 et 2771, par une réduction d'un même montant des obligations et des droits respectifs du gérant et des non - gérants :

- le compte 181 est alors débité, à hauteur des amortissements correspondants inscrits en Exploitation S.P., par le crédit du compte 463 dans la comptabilité du gérant ;
- le compte 2771 est crédité du même montant par le débit du compte 463 dans la comptabilité des non - gérants.

Remarque : en cas de réévaluation des biens, cette réévaluation est faite dans le bilan du gérant, propriétaire apparent du bien. L'écart de réévaluation sera partagé entre le gérant, pour sa part dans la S.P., et les autres coparticipants dont la créance augmente en fonction de leurs droits dans la propriété effective des biens.

E – COMPTABILISATION DES OPERATIONS FAITES PAR LA S.P. AVEC LES TIERS ET ENTRE LES COPARTICIPANTS

Les opérations faites en S.P. avec les tiers sont comptabilisées en fonction de l'organisation retenue par les coparticipants conformément aux règles habituelles.

Si les opérations sont réalisées avec les tiers par les coparticipants en leur nom propre, elles sont inscrites dans la comptabilité de chacun d'entre eux dans les conditions habituelles. Il en est de même pour les opérations réalisées entre les coparticipants eux-mêmes, lorsque ces opérations sont faites en leur nom propre.

Les opérations d'exploitation effectuées entre coparticipants au coût du bien cédé ou du service fourni, dans le cadre de la société en participation, sont portées chez le cédant au crédit du compte de charge intéressé. Toutefois, s'il ne peut être identifié de telles charges en comptabilité analytique, ou s'il s'agit d'un regroupement de plusieurs charges en comptabilité analytique, ou s'il s'agit d'un regroupement de plusieurs charges par nature incombant nécessairement à l'entreprise (frais de personnel, par exemple), une subdivision du compte 781 "TRANSFERTS DE CHARGES D'EXPLOITATION" est utilisée. Exemple : 7816 "Transferts de charges de personnel à des coparticipants S.P.", qui sera crédité par le débit du sous-compte 463 affecté au coparticipant intéressé.

Chez le cessionnaire sont débités les comptes de la classe 6 "Comptes de charges", en fonction de la nature que revêtent les charges dans sa propre comptabilité.

F — RÉPARTITION DES OPERATIONS FAITES EN S.P. ENTRE LES COPARTICIPANTS

La répartition des opérations faites en S.P. peut s'effectuer, selon les dispositions contractuelles intervenues entre les coparticipants, à trois niveaux différents :

- 1 – la production ;
- 2 – l'exploitation ;
- 3 – le résultat.

1. Au niveau de la production

Ce sont les biens produits qui font l'objet de la répartition entre les coparticipants.

La part de production est inscrite pour son coût dans la comptabilité de chaque coparticipant qui la négocie pour son propre compte :

- le gérant crédite le compte 781 "TRANSFERTS DE CHARGES D'EXPLOITATION" par le débit du compte 463 ;
- les coparticipants débitent le compte 638 "AUTRES CHARGES EXTERNES" par le crédit du compte 463.

Chacun des membres de la S.P. est libre de la gestion ultérieure des biens reçus en partage et les stocks restant en fin d'exercice figurent normalement à l'actif de son bilan.

2. Au niveau de l'exploitation

- Si chaque coparticipant enregistre dans ses comptes les opérations qu'il traite avec les tiers, sous réserve des régularisations qui peuvent intervenir ultérieurement, le résultat consécutif aux opérations faites en société en participation apparaît par différence entre les produits et les charges comptabilisées.
- Si le contrat prévoit un (ou des) gérant(s), toutes les charges et tous les produits figurent dans sa propre comptabilité générale. Juridiquement seul connu des tiers, le gérant répartit le résultat entre tous les coparticipants.

3. Au niveau du résultat

La répartition du résultat présuppose que la comptabilité de la société en participation est tenue par un gérant, seul connu des tiers. Cette méthode est dite "du partage final".

- Dans la comptabilité du gérant, la quote-part dans les résultats revenant aux coparticipants sera portée, en cas de bénéfice, au débit du compte 652 "QUOTE-PART DE RESULTAT SUR OPERATIONS FAITES EN COMMUN" (transferts de bénéfice aux non-gérants). En cas de perte, elle est portée au crédit du compte 752, de même intitulé

(transferts de perte aux non-gérants), par le crédit ou le débit des comptes courants des intéressés (compte 463).

- Dans la comptabilité des autres coparticipants (non-gérants), la quote-part du résultat leur revenant dans les opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation est inscrite suivant le cas (bénéfice ou perte) au crédit du compte 752 ou au débit du compte 652 par le débit ou le crédit du compte courant du gérant (compte 463).

G - PRESENTATION DES ÉTATS FINANCIERS ANNUELS DES ENTREPRISES COPARTICIPANTES DANS DES S.P.

Les opérations faites en commun par l'intermédiaire d'une S.P. introduisent dans les états financiers des coparticipants, qu'il s'agisse du gérant ou des autres intervenants, des particularités qui peuvent empêcher une bonne compréhension des structures du bilan et donner une image tronquée du véritable volume d'affaires engagées par les entreprises, parties au contrat.

1. Bilan

Si la description des droits et obligations relatifs aux biens acquis ou créés par la S.P. dans les comptabilités des coparticipants figure au bilan, il n'en est pas de même concernant les dettes et créances sur les opérations courantes de la S.P., regroupées dans la comptabilité du gérant. En effet, les tiers intéressés ignorent juridiquement l'existence de la S.P. et ne connaissent que leur interlocuteur direct.

Sur ce point, une information dans l'Etat annexé de chacun des coparticipants peut rendre compte du pourcentage de créances/dettes attachées au fonctionnement des S.P. par rapport au total des créances et dettes inscrites au bilan.

2. Compte de résultat

Lorsque les comptes de charges et de produits ne sont pas intégrés proportionnellement dans les

comptabilités des coparticipants (du fait du choix de la méthode du partage final, par exemple), les notions de chiffre d'affaires et de soldes intermédiaires de gestion ne reflètent pas exactement les opérations de l'exercice, ni chez le gérant, ni chez les autres coparticipants.

L'État annexé peut fournir une information supplémentaire :

- chez le gérant, par des indications sur un compte de résultat retraité jusqu'au résultat d'exploitation ;
- chez les autres coparticipants, par la mise en évidence d'un montant des "produits des activités courantes" à rapprocher du chiffre d'affaires inscrit dans le compte de résultat, car plus significatif du volume réel d'activité de l'entreprise.

En outre, le modèle de Compte de résultat du SYSTÈME COMPTABLE OHADA doit être complété pour intégrer les quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun, qui ne sont pas prévues dans le modèle général du Compte de résultat, afin d'éviter d'en alourdir la présentation.

Dès lors que l'entreprise réalise de telles opérations, elle est amenée à utiliser un poste supplémentaire de charges et un de produits à la fin du niveau "Exploitation" : (charges) **Quote-part de résultat partagé et (produits) Quote-part de résultat partagé.**

3. Etat annexé

Dans l'Etat annexé, le montant de chacun de ces deux postes devra être analysé en des composantes :

a) Entreprises coparticipantes non gérantes

Il s'agit d'une quote-part de perte transférée par le gérant (compte 6525 "Pertes imputées par transfert").

En produits d'exploitation, il s'agit d'une quote-part de bénéfice transférée par le

gérant (compte 7525 "Bénéfices attribués par transfert").

b) Entreprises gérantes

Le poste "Quote-part de résultat sur opérations faites en commun" traduit globalement la part de perte supportée ou de bénéfice réalisé, dans le cadre des opérations faites en S.P., qui doit être transférée dans les comptabilités de leurs véritables destinataires.

- En produits

Il s'agit de la part des pertes transférée aux coparticipants non gérants compte 7521 "Quote-part transférée de pertes".

- En charges

Il s'agit de la part de bénéfice transférée aux coparticipants non gérants (compte 6521 "Quote-part transférée de bénéfices").

c) Si l'entreprise est à la fois gérante dans des S.P. et coparticipante non gérante dans d'autres S.P.

Les deux cas précédents de charges (comptes 6525 et 6521) et de produits (compte 7525 et 7521) devront être distingués.

En cas d'opérations faites en S.P., les informations à donner sur les créances et les dettes au bilan, comme sur les éléments du compte d'exploitation, ont déjà été précisées ci-dessus. Toutefois, il importe que l'entreprise explicite au mieux les postes de quotes-parts sur opérations faites en commun pour éclairer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porter sur les activités de l'entreprise, tout en maintenant la discrétion qu'implique le recours à la structure juridique de la S.P.

SECTION 9 : GROUPEMENT D'INTERET ECONOMIQUE

A – CARACTERISTIQUES GENERALES DU G.I.E.

Les groupements d'intérêt économique sont communément désignés par les initiales G.I.E.

Leurs modalités de constitution et leurs règles de fonctionnement sont fixées par l'Acte uniforme OHADA relatif aux sociétés commerciales.

Le G.I.E. est établi par contrat écrit entre deux ou plusieurs personnes physiques ou morales qui constituent entre elles, pour une durée déterminée, un cadre juridique en vue de mettre en œuvre tous les moyens propres à faciliter ou à développer l'activité économique des membres, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité.

Le G.I.E. a la personnalité juridique et ses règles de fonctionnement sont celles qui régissent les sociétés de personnes. L'organe souverain est l'Assemblée de ses membres qui est habilitée à prendre toute décision à l'unanimité, sauf dispositions contractuelles contraires.

Les membres du groupement sont tenus des dettes de celui-ci sur leur patrimoine propre, car le G.I.E. peut être constitué sans capital minimal légal, son financement étant assuré par les cotisations des membres.

Le G.I.E. ne donne pas lieu pour lui-même à réalisation et partage des bénéfices. De ce point de vue, trois situations peuvent se présenter :

- l'absence de réalisation de bénéfice (tel peut être le cas de la gestion en commun d'un bureau d'études ou de recherches pour le compte des membres du G.I.E.) ;
- la réalisation et le partage de bénéfices à titre occasionnel (tel peut être le cas

de la gestion en temps partagé d'un ordinateur dont l'accès est ouvert à des tiers moyennant rémunérations) ;

- la réalisation de bénéfices à titre unique ou principal. En principe, le G.I.E. ne peut avoir pour but exclusif la recherche de bénéfices pour lui-même, mais seulement pour ses membres. Les bénéfices devront donc être répartis entre eux et non conservés dans le G.I.E.

Du point de vue fiscal, chaque membre est personnellement passible de l'impôt pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement.

B – CONSEQUENCES COMPTABLES

La création et l'activité d'un G.I.E. entraînent des conséquences comptables vis-à-vis :

- du G.I.E. lui-même ;
- de ses membres.

1. Comptabilité du G.I.E.

Doté de la personnalité morale, le G.I.E. est tenu aux obligations de forme et de fond fixées par le présent Acte uniforme.

Les comptes annuels sont arrêtés par l'organe de gestion et soumis à l'approbation de l'Assemblée, après le contrôle éventuel du commissaire aux comptes.

Le compte de résultat est établi en fonction des activités qui lui sont confiées par l'acte constitutif, étant entendu que le but du G.I.E. n'est pas de réaliser des bénéfices pour lui-même.

S'il s'agit d'un G.I.E. de services, les cotisations dues par les membres, conformément aux dispositions du contrat, sont inscrites dans les produits (compte 706 "SERVICES VENDUS"), avec régularisation en fin d'exercice lorsque les cotisations sont versées sous forme d'abonnements.

S'il s'agit d'un G.I.E. d'achats ou d'un G.I.E. de ventes, les différentes situations suivantes peuvent exister ; le G.I.E. peut :

- acheter à des tiers pour revendre à ses membres ou acheter à ses membres pour revendre à des tiers, en son propre nom ;
- procéder aux mêmes opérations aux termes d'un mandat qui lui est confié par ses membres ; dans ce cas, la comptabilité à tenir est celle qui s'attache aux opérations faites pour le compte de tiers ;
- agir à titre de commissionnaire, ainsi qu'à titre de mandataire.

2. Comptabilité des membres du G.I.E.

Les membres du G.I.E. interviennent dans la gestion du groupement sous deux formes :

- des participations financières ;
- une participation aux résultats.

a) Participations financières au G.I.E.

Selon leur destination, les participations financières au G.I.E. sont comptabilisées dans les conditions suivantes :

- la souscription et l'acquisition des parts de G.I.E. sont enregistrées au débit du compte 266 "PARTS DANS DES G.I.E.", éventuellement pour mémoire si le G.I.E. n'a pas de capital ;
- les avances au G.I.E. qui ne sont pas réalisables à court terme sont inscrites au débit de la subdivision du compte 277 "AVANCES A DES G.I.E." ;
- les autres opérations financières faites avec le G.I.E. sont enregistrées dans une subdivision du compte 46 "ASSOCIES ET GROUPE" ;
- les apports à un G.I.E. non évalués doivent être mentionnés dans les engagements donnés ;
- chaque membre constate la dépréciation de la participation dans le G.I.E. lorsque la valeur comptable de cette participation est supérieure à sa quote-part dans les capitaux propres du G.I.E. Les provisions à constituer affectent, dans l'ordre et dans la limite de leur montant, d'abord les parts du G.I.E. (compte 266), puis les créances à

long terme (compte 277) et, enfin, le compte courant lui-même (subdivision du compte 46) ; si la dépréciation est supérieure à ces valeurs d'actifs, le surplus entraîne la constitution d'une provision pour risques.

b) Participation aux résultats d'un G.I.E.

Les cotisations versées à un G.I.E. en fonction des services rendus à l'entreprise constituent des charges d'exploitation à débiter au compte de sous-traitance générale (621) par le crédit d'une subdivision du compte 46. Si elles sont versées sous la forme d'abonnements, une régularisation est effectuée en fin d'exercice par l'intermédiaire du compte 476 "CHARGES CONSTATEES D'AVANCE".

Les résultats d'un G.I.E. ne sont appréhendés, par les membres participants, que pour autant qu'une décision de distribution de résultat est intervenue :

- lorsque les résultats du G.I.E. sont bénéficiaires, ses membres comptabilisent, au cours de l'exercice de distribution, la créance acquise de ce fait au crédit d'une subdivision du compte 772 "REVENUS DE PARTICIPATIONS" ;
- lorsque les résultats du G.I.E. sont déficitaires, selon la décision prise par ses membres, la perte peut être apurée :
 - si elle est considérée comme définitive, par le versement d'un complément de cotisation dans les proportions de la contribution fixée au contrat pour chacun des membres ou selon toute autre formule de leur choix ;
 - si elle n'est pas considérée comme définitive, par des apports ou avances complémentaires.

SECTION 10 : SUBVENTIONS ET AIDES PUBLIQUES

A - LA NOTION DE SUBVENTION

La subvention est une aide accordée à l'entreprise pour lui permettre de couvrir certaines de ses dépenses ; de par sa nature, la subvention n'est pas remboursable. Il ne faut donc pas la confondre avec :

- une avance ou un prêt ;
- un apport à titre de capital.

Le présent Acte uniforme fait la distinction entre les subventions reçues, enregistrées selon leur destination aux comptes :

- 14 – SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT ;
- 71 – SUBVENTIONS D'EXPLOITATION ;
- 88 – SUBVENTIONS D'EQUILIBRE.

et, les deux autres possibilités d'affectation des biens ou fonds apportés par l'Etat aux entreprises publiques qui sont à inscrire dans les comptes :

- 163 – AVANCES REÇUES DE L'ETAT ;
- 102 – CAPITAL PAR DOTATION.

Le compte 102 a, pour les entreprises publiques, le même caractère que le capital social dans les entreprises privées. Il peut être constitué par la contrepartie des apports en nature (immobilisations, stocks...) ou en espèces et parfois d'ailleurs sous une fausse dénomination de subventions.

Pour éviter toute confusion, il est indispensable pour les entreprises de se référer aux décisions notifiées par l'Etat pour déterminer la nature, l'objet et les conditions d'emploi des biens et fonds attribués.

B - : DEFINITION DES SUBVENTIONS

Selon l'objet visé, trois catégories d'aides sont allouées aux entreprises par l'Etat sans obligation de remboursement :

- les subventions d'investissement, en vue d'acquérir ou de créer des valeurs

immobilisées ou de financer des activités à long terme ; les valeurs immobilisées consistent le plus souvent en matériels ou en immeubles, d'où le nom de subventions d'équipement habituellement donné à ces subventions. Cependant, dans certains cas, la subvention vise plus largement le financement d'actifs productifs comprenant, outre les immobilisations, le "besoin en fonds de roulement" ou besoin de financement de l'exploitation. Cette dernière situation justifie le terme générique de "subventions d'investissement" ;

- les subventions d'exploitation, pour compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation (services publics à prix imposés) ou de certaines charges d'exploitation (études et recherches...);
- les subventions d'équilibre, de façon à compenser en tout ou partie la perte que l'entreprise aurait constatée si cette subvention ne lui avait pas été accordée.

C - PARTICULARITE DU TRAITEMENT COMPTABLE

Les subventions peuvent être analysées comme :

- un enrichissement de l'entreprise, à comptabiliser comme un produit rattachable à l'exercice d'octroi de la subvention ;
- un accroissement des capitaux propres, à enregistrer directement comme tel ;
- une réduction du coût d'acquisition ou de production des biens financés, en tout ou partie, à l'aide des subventions.

L'Acte uniforme a fixé les règles suivantes en la matière :

1 — Pour les subventions d'équipement

Il s'agit d'un accroissement des capitaux propres à la date d'octroi de la subvention (crédit du compte 14) avec :

- un amortissement du bien sur sa durée de vie utile et pour sa valeur d'entrée, sans réduction de coût du fait de la subvention (dotation aux amortissements par le débit du compte 68 concerné),
- une reprise du montant de la subvention au fur et à mesure de l'exécution du plan d'amortissement du bien. Chaque année, la reprise est égale au montant de la dotation aux

L'exposé sur la subvention d'équipement peut être complété par les points suivants :

1) Lorsque la subvention porte sur le financement d'une immobilisation non amortissable, le montant de la subvention est "repris" chaque année dans le résultat (compte 865) par fractions égales calculées sur la durée d'inaliénabilité du bien, ou, en l'absence de telle clause d'inaliénabilité, sur une durée de 10 ans.

2) Lorsque la subvention prend la forme d'un transfert direct et gratuit d'une immobilisation à l'entreprise, la valeur à retenir est celle qui est définie à l'article 36 du présent Acte uniforme : "le coût historique... est constitué par... la valeur actuelle pour les biens acquis à titre gratuit". Cette valeur est définie à l'article 42 comme une "valeur d'estimation du moment qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité de l'élément pour l'entreprise".

3) Des dérogations au fonctionnement lié aux comptes 14, 681 et 865 sont admises par le SYSTÈME COMPTABLE OHADA "lorsque la mesure sera justifiée par des circonstances particulières, notamment par le régime juridique des entreprises, l'objet de leur activité, les conditions posées ou les engagements demandés par les autorités ou organismes ayant alloué ces subventions".

amortissements pratiquée pour le bien, multipliée par le rapport existant entre le montant de la subvention et la valeur d'entrée de l'immobilisation (crédit du compte 865 "REPRISES DE SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT").

Le détail des écritures est inscrit dans le fonctionnement du compte 14 (cf. Contenu et fonctionnement des comptes).

Ni la nature, ni l'étendue des dérogations ne sont précisées par ce texte.

Cependant, s'il est considéré que, dans le cas des entreprises publiques, le transfert de valeur s'opère, en fait, à l'intérieur d'un seul et même patrimoine d'une personne morale, en l'occurrence l'Etat, l'octroi de subventions d'équipement à ces entreprises, à défaut de dispositions contraires, a plus le caractère d'une dotation en capital qui doit figurer au compte 102, que celui de subvention à inscrire au compte 14.

2 – Pour la subvention d'exploitation

Il s'agit d'un enrichissement immédiat de l'entreprise à comptabiliser comme un produit à rattacher à l'exercice d'octroi de la subvention (crédit du compte 71) lorsqu'elle est versée en fonction des conditions contractuelles qui lient l'entreprise aux parties versantes (cas des entreprises de services publics).

Le détail des écritures est inscrit dans le fonctionnement du compte 71 (cf. Contenu et fonctionnement des comptes).

Dans le cas où la subvention est destinée à rembourser des frais forfaitaires ou des frais réels identifiés, les entreprises bénéficiaires peuvent :

- soit créditer le compte 781 "TRANSFERTS DE CHARGES

D'EXPLOITATION" (frais déterminés en comptabilité analytique de gestion ou statistiquement),

- soit créditer directement les comptes de charges identifiés de la classe 6 (frais réels), ...par le débit du compte 449 "ETAT, CREANCES ET DETTES DIVERSES", puis du compte de trésorerie concerné.

3 – Pour la subvention d'équilibre

Il s'agit, également, d'un enrichissement de l'entreprise, mais dont la cause ne peut être recherchée, comme pour la subvention d'exploitation, dans une insuffisance de prix de vente ou dans un excès de charges à supporter. En conséquence, elle est comptabilisée hors activités ordinaires au crédit du compte 88 "SUBVENTIONS D'EQUILIBRE" par le débit du compte 449, puis du compte de trésorerie concerné.

Le détail des écritures est inscrit dans le fonctionnement du compte 88 (cf. Contenu et fonctionnement des comptes).

SECTION 11 : CAPITAUX PROPRES ET AUTRES FONDS PROPRES

A - DEFINITION ET CONTENU DES CAPITAUX PROPRES

Du point de vue de l'analyse du bilan, les capitaux propres sont déterminés par la différence entre l'expression comptable, d'une part, de l'ensemble des éléments actifs de l'entreprise et, d'autre part, de l'ensemble des éléments passifs (passif externe).

Les capitaux propres correspondent aussi au total formé des apports, des écarts de réévaluation, des bénéfices autres que ceux pour lesquels une décision de distribution est intervenue, des pertes, des subventions d'investissement et des provisions réglementées.

Certains de ces éléments sont susceptibles d'être grevés d'une dette fiscale latente, d'autres peuvent engendrer des créances fiscales latentes.

Dans une optique fonctionnelle, les capitaux propres participent concurremment avec les éléments du passif externe au financement de l'entreprise.

Reportés dans le modèle de bilan, les capitaux propres associés aux dettes financières (emprunts et dettes assimilées, dettes de crédit-bail et contrats assimilés, dettes liées à des participations, provisions financières pour risques et charges) forment les ressources stables qui représentent les moyens de financement utilisés par l'entreprise de façon permanente et durable.

Dans le SYSTÈME COMPTABLE OHADA, les capitaux propres sont regroupés dans les comptes de ressources durables de la classe 1 sous les numéros et intitulés suivants :

- 10 CAPITAL ;
- 11 RESERVES ;
- 12 REPORT A NOUVEAU ;
- 13 RESULTAT NET DE L'EXERCICE ;
- 14 SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT ;
- 15 PROVISIONS REGLEMENTEES ET FONDS ASSIMILES.

Chacun de ces éléments des capitaux propres est défini dans la terminologie du SYSTÈME COMPTABLE OHADA (cf. Terminologie, infra chap.7).

B - PARTICULARITES ATTACHÉES AUX CAPITAUX PROPRES

Chacun des comptes recensés dans le contenu des capitaux propres présente des particularités évoquées ci-dessous.

1 – Capital

Cette notion est commune à des structures juridiques différentes :

1) Pour les entreprises constituées sous forme de sociétés, il s'agit du capital social (compte 101), dont la comptabilité suit les phases successives de souscription (souscrit, non appelé ; appelé, non versé ; appelé, versé) ou de remboursement (amorti, non amorti) et les aléas de la vie des structures sociales : augmentations de capital, fusions, apports partiels d'actif, conversion d'obligations en actions, etc. Les conséquences vis-à-vis du capital d'origine sont inscrites au compte 105 – PRIMES LIEES AUX CAPITAUX PROPRES.

Le compte de créance de la société sur les actionnaires, pour la partie du capital souscrit non appelé, est inscrit au débit du compte 109 et porté en seconde ligne au passif du bilan, s'il subsiste à la clôture de l'exercice, en soustraction du capital nominal.

2) Pour les entreprises à caractère public alimentées sous forme de dotations au capital (compte 102).

3) Pour les entreprises personnelles, dont le capital initial est égal à la différence entre la valeur des éléments actifs et des éléments passifs que l'exploitant, à défaut de règle de droit commercial (notion de patrimoine limitée au droit civil), décide d'inscrire au bilan de son entreprise (compte 103).

Le capital initial est modifié ultérieurement par les apports et les retraits de capital (dont la rémunération, les impôts et autres charges ou

prélèvements personnels) enregistrés au cours de l'exercice au compte de l'exploitant (compte 104).

4) En cas de réévaluation, les écarts entre les valeurs des actifs réévalués et les actifs d'origine sont constatés dans un compte spécifique (compte 106).

2 – Réserves

Outre les réserves habituellement créées dans les sociétés, réserve légale (compte 111), réserves statutaires ou contractuelles (compte 112), réserves facultatives (compte 118), les réserves réglementées (compte 113) couvrent des obligations d'affectation pour bénéficier de mesures fiscales (plus-values à long terme) ou des obligations contractuelles (réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement) ou, éventuellement, en cas de réévaluation, des actifs non amortissables, selon la législation en vigueur.

3 – Report à nouveau

Le report à nouveau peut être :

- **créditeur – compte 121** – (bénéfice non affecté définitivement et renvoyé, pour décision, à l'Assemblée générale ordinaire appelée à statuer sur les résultats de l'exercice suivant) ;
- **ou débiteur – compte 129** – Dans ce dernier cas, il enregistre dans deux comptes divisionnaires, la perte de l'exercice en deux parties :
 - la partie de la perte relative aux amortissements réputés différés si ce régime fiscal existe ;
 - la perte nette résiduelle.

4 – Résultat net de l'exercice

Au plan comptable, le résultat net de l'exercice – compte 13 – peut être obtenu par virement successif des charges et des produits afférents aux soldes intermédiaires prévus par le SYSTÈME COMPTABLE OHADA. Chacun des soldes

visés ci-dessus (à l'exception du premier représentant la marge brute) est obtenu par virement du solde intermédiaire précédent (solde du compte 132 – MARGE BRUTE viré au compte 133 – VALEUR AJOUTEE, par exemple) et par affectation des charges et produits qui lui sont liés, conformément à la structure du modèle de compte de résultat du SYSTÈME COMPTABLE OHADA.

Le montant figurant en solde final du compte 13 constitue un bénéfice si le montant des produits l'emporte sur celui des charges (compte 131) ou une perte dans le cas inverse (compte 139).

Au bilan, il figure en plus (bénéfice) ou en moins (perte) dans les capitaux propres de fin d'exercice.

S'il s'agit d'une société de capitaux, pour apprécier le véritable montant des capitaux propres, il faut prendre en compte la dette à court terme que constituera, le cas échéant, la distribution de dividendes proposée aux actionnaires par le conseil d'administration (capitaux propres après répartition du bénéfice). Ce montant net des capitaux propres après répartition est intéressant à connaître au plan économique et financier, mais n'a pas de portée juridique spécifique. Au sens de la loi sur les sociétés commerciales, les "capitaux propres" sont déterminés avant répartition.

5 – Subventions d'investissement

L'octroi de subventions et d'aides publiques aux entreprises fait l'objet d'une étude particulière à laquelle il faut se reporter.

Au bilan, les subventions d'investissement font partie des "autres capitaux propres". En effet, au stade de l'appréciation des capitaux propres en fin d'exercice, il convient d'attirer l'attention sur l'impôt latent que devra supporter l'entreprise au fur et à mesure de l'amortissement des biens amortissables acquis à l'aide d'une subvention

d'équipement, dans la mesure où cette dernière a été inscrite directement au compte 14 et sera rapportée aux résultats des exercices d'amortissement des biens.

Même dans le cas de subventions affectées à l'acquisition ou à la création d'éléments d'actif non amortissables, il est généralement prévu que la subvention sera réintégrée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles ces immobilisations sont inaliénables aux termes du contrat ou, à défaut d'une telle clause, sur une durée de dix ans.

6 – Provisions réglementées et fonds assimilés

Les provisions réglementées sont des provisions qui ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision et sont comptabilisées en application de dispositions légales ou réglementaires. Ce sont, en général, des dispositions à caractère fiscal qui obligent les entreprises à créer ces provisions par un mécanisme comptable analogue à celui des provisions pour dépréciation et des provisions financières pour risques et charges, en contrepartie de l'avantage fiscal consenti.

Avec les subventions d'investissement, les provisions réglementées sont regroupées au bilan dans la rubrique des autres capitaux propres. En effet, elles ont le caractère de réserves placées, pour la plupart, sous un régime d'exonération provisoire d'impôt. Elles incorporent donc dans leur montant une charge latente correspondant à cet impôt.

Il en est ainsi en ce qui concerne les provisions pour amortissements fiscaux dérogatoires et les provisions pour plus-values de cession à réinvestir qui feront toujours l'objet d'une réintégration dans le résultat au cours des exercices suivant leur constitution.

Pour éviter de perturber le résultat d'exploitation, toutes les écritures concernant la création et la reprise de ces provisions sont constatées en classe 8

qui regroupe les charges et les produits hors activités ordinaires.

La place des provisions réglementées au passif du bilan évite également de fausser la valeur nette comptable des immobilisations, car la déduction qui porte sur les valeurs brutes à l'actif ne concerne ainsi que des dépréciations justifiées économiquement.

La provision spéciale de réévaluation sera créée, selon la législation fiscale en vigueur, pour constater l'écart entre la valeur réévaluée et la valeur d'origine des immobilisations amortissables. Elle sera reprise, par l'intermédiaire du compte 86, au rythme des amortissements desdites immobilisations, assurant ainsi la neutralité de l'opération sur le plan fiscal.

Les autres provisions réglementées et fonds assimilés sont liés à la législation fiscale ou à des dispositions particulières auxquelles il convient de se reporter pour leur traitement comptable.

C - NOTION JURIDIQUE DES CAPITAUX PROPRES

L'Acte Uniforme du Droit des Sociétés recourt à la notion de "capitaux propres" principalement à l'occasion de la procédure de "perte de la moitié du capital".

Si, du fait des pertes enregistrées dans les états financiers, les capitaux propres à la clôture de l'exercice deviennent inférieurs à la moitié du capital social, les associés (SARL) ou l'Assemblée générale extraordinaire (S.A.) doivent décider, dans les quatre mois, s'il y a lieu ou non de dissoudre par anticipation la société.

Les "capitaux propres" et le "capital" se définissent comme suit :

1. Les "capitaux propres"

Ils s'entendent au total des éléments précisés en section 2 ci-dessus :

- capital nominal
- + écarts de réévaluation
- + réserves

- + report à nouveau
- + résultat net de l'exercice
- + subventions d'investissement
- + provisions réglementées.

Ils ne comprennent pas les "autres fonds propres" qui peuvent, le cas échéant, figurer au bilan (cf. paragraphe D).

En revanche, ils incluent l'intégralité du capital social nominal, y compris la fraction non appelée ou non libérée. Dès lors, leur montant est celui qui figure au passif du bilan (total capitaux propres), augmenté du capital non appelé.

2. Le "capital"

Il s'entend du capital social nominal qu'il soit libéré ou non, amorti ou non amorti, existant à la clôture de l'exercice.

Aussi, la procédure spéciale de décision des associés ou de l'Assemblée générale extraordinaire (A.G.E.) est-elle à déclencher **si les capitaux propres sont devenus inférieurs à la moitié du capital social**.

D - AUTRES FONDS PROPRES

Une rubrique "Autres fonds propres" doit figurer au passif du bilan, entre les Capitaux propres et les Dettes financières, dans le cas où l'entreprise a reçu des financements d'une nature intermédiaire entre les capitaux propres et les dettes.

Selon les cas et les législations, il peut s'agir :

- de **"titres participatifs"** émis par certaines sociétés et qui constituent des ressources tenant à la fois de l'action et de l'obligation (remboursables seulement à très long terme ; rémunération avec partie fixe et partie variable ; dernier rang de remboursement immédiatement avant les actions ; droits des porteurs identiques à ceux d'obligataires...) ;
- d'**avances conditionnées** reçues de l'Etat et dont le remboursement est tout à la fois à long terme et

conditionnel. Exemple : remboursement de l'avance si l'investissement qu'elle a permis d'acquérir a généré une production cumulée supérieure à un seuil donné, généralement très élevé. Leur probabilité de remboursement est, a priori, très faible, d'où leur place en "autres fonds propres" plutôt qu'en dettes ;

- de **droits du concédant** dans les entreprises concessionnaires (cf. rubrique concessions) ;
- de **titres subordonnés à durée indéterminée** (T.S.D.I.), appelés parfois "obligations perpétuelles" ;
- d'**obligations remboursables en actions** (O.R.A.) ;
- d'autres instruments financiers, non remboursables, ou remboursables à l'initiative de l'entreprise, ou remboursables à l'aide d'autres instruments de capitaux propres (exemple O.R.A.).

Toutes ces ressources présentent soit une faible probabilité de remboursement, soit une absence d'échéancier, soit le remboursement par d'autres instruments de capitaux propres. Sans être des capitaux propres", elles en sont proches, d'où leur place dans cette rubrique spécifique "Autres fonds propres". Elles sont toutes comptabilisées au crédit du compte 167.

Elles ne doivent pas être confondues avec quelques formes particulières d'emprunts, classées en "dettes financières" :

- emprunts participatifs qui doivent leur nom au fait que leur rémunération comporte, outre un intérêt fixe, une partie variable liée au bénéfice ou à une performance de l'entreprise, mais dont le caractère principal est d'être définis, par certaines législations, comme créances de dernier rang sur les entreprises emprunteuses ;

- obligations à remboursement optionnel en actions ; obligations convertibles en actions (O.C.A.) ; obligations échangeables contre des actions (O.E.C.A.) ; obligations à bons de souscription d'actions (O.B.S.A.).

L'Etat annexé doit faire mention des éléments des autres fonds propres, mais aussi des emprunts participatifs.

SECTION 12 : FRAIS DE RECHER-CHE ET DE DEVELOPPEMENT

A - DÉFINITION DES ACTIVITÉS RELATIVES À LA RECHERCHE ET AU DÉVELOPPEMENT EXPÉRIMENTAL

La recherche et le développement expérimental peuvent être définis comme l'ensemble des travaux systématiques entrepris dans le but d'accroître le stock des connaissances scientifiques et techniques et d'introduire de nouvelles applications. Généralement, trois catégories de recherche développement sont distinguées : la recherche fondamentale, la recherche appliquée et le développement expérimental.

Les travaux de recherche fondamentale sont tous ceux qui concourent à l'analyse des propriétés, des structures des phénomènes physiques et naturels, en vue d'organiser en lois générales, au moyen de schémas explicatifs et de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse. Ces travaux sont entrepris soit par pure curiosité scientifique (recherche fondamentale libre), soit pour apporter une contribution théorique à la résolution de problèmes techniques (recherche fondamentale orientée). Les résultats des recherches fondamentales sont en général publiés.

La recherche appliquée est entreprise soit pour discerner les applications possibles

des résultats d'une recherche fondamentale, soit pour trouver des solutions nouvelles permettant d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance. Elle implique la prise en compte des connaissances existantes et leur extension dans le but de résoudre des problèmes particuliers.

Le résultat d'une recherche appliquée consiste en un modèle probatoire de produit, d'opération, ou de méthode. La recherche appliquée permet la mise en forme opérationnelle des idées. Les connaissances ou les informations tirées de la recherche appliquée sont généralement susceptibles d'être brevetées et peuvent être conservées secrètes.

Le développement expérimental est l'ensemble des travaux effectués, selon un programme préétabli, par des équipes spécialement affectées, en vue de réunir toutes les informations nécessaires pour fournir les éléments techniques de décision de mise en production de matériaux, procédés, produits, dispositifs, organes, systèmes et services nouveaux ou améliorés, destinés à la vente ou à une utilisation interne. Les travaux de développement s'achèvent au moment où est prise la décision de mise en fabrication.

Les activités de recherche et de développement expérimental et les activités extérieures à la recherche se distinguent essentiellement par la présence ou l'absence d'un élément de nouveauté ou d'innovation. Lorsqu'une activité s'exerce selon des normes établies, elle n'appartient pas à la recherche et au développement ; lorsqu'elle s'écarte de ces normes et fraye une voie nouvelle, elle peut être considérée comme recherche et développement.

B - FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

Les frais de recherche et de développement (frais de R.D.) sont les dépenses correspondant à l'effort réalisé par l'entreprise dans ce domaine pour son propre compte.

En sont par conséquent exclus les frais entrant dans le coût de production des commandes passées par des tiers. Ces frais sont inscrits dans les charges concernées de la classe 6 et se retrouveront dans les travaux en cours à la clôture de l'exercice si la commande n'a pas encore été facturée. Si la commande nécessite des équipements spécifiques, ceux-ci sont enregistrés dans les immobilisations et la charge d'amortissement est incorporée dans le coût de la commande.

C - CLASSEMENT DES FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT EN COMPTABILITÉ

La question essentielle qui se pose en matière de frais de recherche et de développement est de distinguer ceux qui doivent rester inscrits dans les charges de ceux qui peuvent être portés à l'actif.

Il peut s'agir :

- de frais engagés par l'entreprise, avec ses moyens propres (personnel, laboratoires, ateliers d'essais). Ils sont enregistrés dans les comptes de charges par nature ;
- de frais externes (recherches exécutées par des tiers). Ils sont enregistrés dans le compte 626 "ETUDES, RECHERCHES ET DOCUMENTATION".

Si les frais de recherche et de développement sont portés à l'actif du bilan dans les conditions exposées ci-dessous, les charges correspondantes sont débitées au compte 211 "FRAIS DE RECHERCHE ET DE DEVELOPPEMENT" pour leur montant calculé soit par l'intermédiaire de la comptabilité

analytique de gestion, soit, statistiquement, par le crédit du compte 721 "PRODUCTION IMMOBILISEE, IMMOBILISATIONS INCORPORELLES".

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

En cas de prise de brevet consécutive à des recherches liées à la réalisation de projets, l'entreprise détermine la valeur éventuelle de son brevet et retient la plus faible des deux valeurs suivantes à la date de prise du brevet :

(a) Coût du brevet :

- dépenses liées à la constitution de droits de propriété industrielle ;
- fraction non amortie des frais de recherche et de développement correspondant au brevet déposé.

(b) Valeur de rentabilité estimée : valeur actuelle des flux futurs de trésorerie générés par le brevet.

Le montant retenu correspond à la valeur d'entrée en comptabilité du brevet. Il est enregistré au débit du compte 212 "BREVETS, LICENCES, CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES" par le crédit du compte de trésorerie pour les frais de dépôt et le crédit du compte 211 (valeur brute moins amortissements) pour les frais de recherche et de développement immobilisés.

Lorsque les dépenses de R.D. concourent à la création d'un bien corporel tel qu'un prototype, par exemple, elles sont enregistrées au compte d'immobilisation ou de stock approprié et non au compte 211 "FRAIS DE RECHERCHE ET DE DEVELOPPEMENT".

D - TRAITEMENT COMPTABLE DES FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

1 – Règle (cas général)

L'entreprise applique la règle de prudence qu'impose le caractère aléatoire des activités relatives à la recherche et au développement expérimental. En conséquence, les frais de R.D. sont enregistrés dans les charges de l'exercice au cours duquel ils sont engagés. Ils viennent ainsi directement en diminution du résultat de cet exercice.

2 – Inscription à l'actif (l'exception)

a) Les travaux de recherche fondamentale ne peuvent en aucun cas être inscrits à l'actif du bilan.

b) Les autres frais de R.D. ne peuvent jamais être transférés à l'actif au cours d'un des exercices suivant celui de l'inscription dans les charges.

c) Cependant, à titre exceptionnel, les frais de recherche appliquée et de développement expérimental peuvent être inscrits à l'actif du bilan de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés, si les conditions suivantes sont simultanément remplies pour un projet déterminé :

- ce projet est clairement identifié et son coût peut être individualisé et mesuré de façon fiable de façon à pouvoir le répartir dans le temps ;
- la possibilité de sa réalisation et de sa réussite technique peut être démontrée ;
- l'entreprise manifeste l'intention de produire, de commercialiser ou d'utiliser le produit, procédé ou processus, objet du projet ;
- l'existence d'un marché potentiel ou l'utilité pour l'entreprise d'un tel projet permet d'envisager de sérieuses chances de rentabilité commerciale ;
- des ressources suffisantes existent ou leur disponibilité peut être démontrée, pour mener le projet à son terme.

d) L'amortissement des frais de R.D. immobilisés est étalé, en principe, sur une durée ne dépassant pas cinq ans.

Pour des projets particuliers, il est admis, à titre exceptionnel, de retenir une durée d'amortissement plus longue, sans toutefois dépasser la durée d'utilisation de l'actif considéré, à condition d'apporter la justification de cette mesure dérogoire.

La date de départ de l'amortissement est fixée, au plus tard, à la date d'achèvement du produit, procédé ou processus, sans attendre une date de mise en service éventuelle.

En application du principe de prudence, les amortissements successifs ne peuvent être inférieurs à l'amortissement linéaire sauf en fin de période d'amortissement (conséquence d'un amortissement initial plus sévère).

e) Pour les entreprises en forme de société, comme il est prévu en matière de frais d'établissement, tant que le poste de frais de R.D. n'est pas apuré, il ne peut être procédé à aucune distribution de dividendes, sauf si le montant des réserves libres est au moins égal à celui des frais non amortis. Il est admis aussi qu'en cas de bénéfices suffisants le plan d'amortissement n'est pas mené à son terme et qu'à l'issue d'un exercice la totalité des frais de R.D. non encore amortis le sont globalement.

E - INFORMATION SUR LES FRAIS DE R.D.

Le modèle de bilan du Système normal comporte un poste spécifique d'immobilisations incorporelles pour indiquer le montant des frais de recherche et de développement portés à l'actif.

Cependant, le compte de résultat ne donne aucune indication sur les frais de R.D. engagés pendant l'exercice.

Il convient de donner dans l'Etat annexé les informations nécessaires, si elles sont significatives :

- sur les éléments constitutifs des frais de R.D. immobilisés, leur durée d'amortissement, les mouvements

éventuels avec le compte "Brevets", etc. ;

- sur le montant et la nature des frais de R.D. comptabilisés au cours de l'exercice, la quote-part éventuellement transférée en immobilisations, etc.

Enfin, le rapport de gestion établi par les sociétés de capitaux doit comporter obligatoirement des indications sur les activités et les prévisions de l'entreprise en matière de recherche et de développement.

ANNEXE : Identification des frais de recherche et de développement (Norme I.A.S. 9 révisée en 1993)

• Parmi les activités traditionnellement incluses dans la recherche figurent, par exemple, les suivantes :

- les activités visant à acquérir des connaissances nouvelles ;
- la recherche d'applications pour les résultats de recherche ou d'autres connaissances ;
- la recherche d'autres produits ou procédés possibles ;
- la formulation et la conception d'éventuels autres produits ou procédés nouveaux ou améliorés.

• Parmi les activités traditionnellement incluses dans le développement figurent par exemple les suivantes :

- l'évaluation des autres produits ou procédés possibles ;
- la conception, la construction et la mise à l'essai de prototypes et de modèles de démarrage ;
- la conception d'outils, de modèles, de moules et de matrices faisant intervenir de nouvelles technologies ;
- la conception, la construction et l'exploitation d'une usine pilote d'une taille non économiquement suffisante pour la production commerciale.

• Parmi les activités qui peuvent être en étroite relation avec les activités de

recherche et de développement, mais qui ne sont ni des recherches, ni du développement figurent par exemple les suivantes :

- suivi technique au cours de la toute première phase de production commerciale ;
- contrôle de qualité au cours de la production commerciale, y compris tests de routine sur les produits ;
- interventions de réparation des pannes survenant au cours de la production commerciale ;
- efforts de routine pour affiner, enrichir ou améliorer d'une manière quelconque les qualités d'un produit existant ;
- adaptation d'une capacité existante à une exigence particulière ou au soin du client dans le cadre d'une activité commerciale continue ;
- modifications de conception saisonnières ou périodiques des produits existants ;
- conception de routine des outils, modèles, moules et matrices ;
- activités, y compris l'ingénierie, de conception et de construction, relatives à la construction, au nouvel emplacement, à la redistribution ou au démarrage d'installations ou d'équipements, autres que les installations ou les équipements utilisés exclusivement pour un projet de recherche et de développement particulier.

SECTION 13 : CONTRATS PLURI-EXERCICES

A – DEFINITION DU CHAMP D'APPLICATION

Dans l'application des présentes règles, il faut entendre par contrat pluri-exercices le contrat portant sur la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de

biens et/ou de services dont l'exécution s'étale sur au moins deux exercices.

N'entrent pas dans cette catégorie les contrats pour lesquels les services rendus à l'arrêté des comptes peuvent être facturés.

Il en est ainsi :

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

B – REGLES D'APPLICATION OBLIGATOIRES A TOUS LES CONTRATS PLURI-EXERCICES

Conformément à l'article 49 de l'Acte uniforme "il doit être procédé dans l'exercice à tous les amortissements et provisions nécessaires pour couvrir les dépréciations, les risques et les charges probables, même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices".

En application de cette règle générale, toute perte probable sur un contrat pluri-exercices doit être provisionnée pour sa totalité. Le montant de cette provision n'est pas lié à celui des travaux effectivement réalisés à la date de l'arrêté des comptes, mais à la connaissance de la perte probable qui peut résulter de l'exécution totale du contrat pluri-exercices.

Comme l'exécution d'un contrat pluri-exercices s'étale au moins sur deux exercices successifs, les règles définies aux articles 59 et 60 de l'Acte uniforme s'appliquent. "Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, il convient de lui rattacher et imputer les événements et opérations qui lui sont propres et ceux-là seulement."

"Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice sont inscrits dans les résultats de l'exercice."

L'article 60 précise, en outre, dans son deuxième alinéa, les conditions dans lesquelles peut être considéré comme réalisé à la clôture de l'exercice un bénéfice afférent à une opération qui n'est encore que partiellement exécutée à cette date.

De la conjugaison de ces règles générales, trois méthodes de prise en compte des résultats sur les opérations relatives à des contrats pluri-exercices peuvent être pratiquées :

- la méthode à l'achèvement (prise en compte du résultat total de l'opération au cours de l'exercice de terminaison) ;
- la méthode à l'avancement (prise en compte du résultat au fur et à mesure des exercices d'exécution) ;
- la méthode du bénéfice partiel à l'inventaire (prise en compte du bénéfice partiel en fin d'exercice seulement, si le contrat global est prévisionnellement bénéficiaire).

C – METHODE A L'ACHEVEMENT

Dans cette méthode, il est fait application stricte de la règle de prudence.

1. Exercices d'exécution

Au cours des exercices d'exécution, autres que l'exercice de terminaison :

- aucun chiffre d'affaires n'est inscrit en classe 7 ;
- les charges sont enregistrées dans les comptes de la classe 6 correspondant à leur nature ;
- en fin d'exercice, le coût de production de l'opération est porté dans les "en-cours" de travaux ou de services avec la contrepartie, pour l'exercice, en classe 7, dans la variation des "en-cours" (compte 73) ;

- les acomptes reçus des clients subsistent au passif du bilan de l'exercice ;
- en cas de dépréciation sur la partie du contrat exécutée, l'entreprise constate la diminution des "en-cours" ;
- s'il existe un risque de perte à terminaison supplémentaire sur le contrat global, une dotation à une provision financière pour risques et charges (compte 193) est passée au Compte de résultat de l'exercice.

2. Exercice de terminaison

Au cours de l'exercice de terminaison :

- le chiffre d'affaires total de l'opération est passé en classe 7 avec contrepartie en créances clients ;
- les charges de l'exercice de terminaison sont enregistrées dans les comptes de la classe 6 correspondant à leur nature ;
- le coût de production des "en-cours" des exercices précédents est annulé par inscription au débit du compte 73 ;
- les acomptes reçus des clients sont virés au crédit des comptes clients concernés ;
- les dépréciations éventuellement constituées sont reprises.

D — METHODE A L'AVANCEMENT

La méthode est dite aussi "méthode au pourcentage des travaux exécutés".

1. Exercices d'exécution

Au cours des exercices d'exécution :

- le chiffre d'affaires correspondant aux travaux exécutés au cours de chaque exercice et acceptés par le client est porté en classe 7 ;
- les charges sont enregistrées dans les comptes de la classe 6 correspondant à leur nature ;

- aucun "en-cours" n'est porté au bilan, à l'exception de la partie des travaux exécutés pour laquelle le client n'a pas encore donné son accord ;
- les créances clients sont créées en contrepartie des travaux inscrits dans le chiffre d'affaires, les acomptes versés venant en diminution des créances correspondantes ;
- aucune dépréciation n'est constatée sur les travaux exécutés au cours de chaque exercice, dans la mesure où ils sont inscrits en classe 7 (la marge sur le résultat est automatiquement dégagée par différence entre le chiffre d'affaires et les charges correspondantes : profits ou pertes successifs) ;
- comme dans la méthode à l'achèvement une provision pour risque de perte à terminaison sur le contrat global peut être nécessaire. Elle sera reprise au fur et à mesure de l'exécution effective des travaux.

2. Exercice de terminaison

La comptabilisation est la même.

E – MÉTHODE DU BÉNÉFICE PARTIEL A L'INVENTAIRE

Cette méthode est soumise aux dispositions particulières du deuxième alinéa de l'article 60 de l'Acte uniforme. Elle est d'un emploi plus restrictif que les deux méthodes précédentes, car elle ne vise que les contrats prévisionnellement bénéficiaires.

1. Principe

"Peut-être considéré comme réalisé à cette date (date de clôture d'un exercice) le bénéfice résultant d'une opération partiellement exécutée et acceptée par le client, lorsqu'il est possible de prouver, avec une sécurité suffisante, que le contrat est suffisamment avancé pour

que ce bénéfice partiel puisse s'insérer normalement dans le bénéfice global prévisionnel de l'opération dans son ensemble" (article 60 de l'Acte uniforme).

S'agissant d'une écriture d'inventaire, elle doit être justifiée dans les conditions suivantes :

- la partie de l'opération, qui est à la source du résultat bénéficiaire partiel comptabilisé à l'inventaire, doit avoir été acceptée par le client ;
- le résultat bénéficiaire partiel comptabilisé doit s'insérer normalement dans le bénéfice global prévisionnel du contrat dans son ensemble.

Pour qu'il en soit ainsi, il convient de prouver que :

- le prix de vente, à la date de clôture de l'exercice considéré, est connu avec suffisamment de certitude et tient compte de toutes les probabilités de baisse "ou de hausse" susceptibles d'intervenir (pénalités ou réclamations en matière de travaux, par exemple) ;
- l'avancement dans la réalisation du contrat est suffisant. Le point à partir duquel cet avancement est considéré comme suffisant peut être déterminé par référence à des clés techniques particulières à chaque secteur professionnel ;
- des prévisions raisonnables peuvent être faites sur la totalité des coûts à envisager jusqu'au stade ultime de l'exécution, y compris toutes probabilités de hausses susceptibles d'intervenir sur les différents facteurs de production ;
- aucun risque n'existe quant à l'aptitude de l'entreprise et du client à exécuter leurs obligations contractuelles.

Dans les cas exceptionnels où des garanties accordées soit par la puissance publique, soit par le jeu des contrats permettent d'affirmer l'existence d'un bénéfice final, quelles que soient les circonstances, le bien-fondé de la

comptabilisation d'un résultat bénéficiaire partiel est démontré par référence aux dispositions de ces garanties (travaux en régie, par exemple).

En cas de démonstration, dans les conditions définies ci-dessus, d'un bénéfice global, les entreprises peuvent prendre en compte une quote-part de ce résultat en fonction de l'exécution des obligations contractuelles à la date d'arrêté des comptes.

Souvent, s'agissant de travaux, le montant de cette quote-part est déterminé par application au bénéfice global du rapport R :

$$R = \frac{\text{Coût production des travaux réalisés à la clôture des comptes}}{\text{Coût de production total estimé du produit ou du service}}$$

Cette méthode peut, dans certains cas, n'être pas conforme au principe de prudence (cas d'incorporation initiale d'un montant important de matières premières et d'approvisionnements).

Le rapport suivant peut aussi être utilisé :

$$R = \frac{\text{Valeur ajoutée dans l'exercice}}{\text{Valeur ajoutée prévisionnelle}}$$

Toute méthode de détermination de la quote-part doit être rationnellement fondée.

2. Conséquences en cours d'exécution

Au cours des exercices d'exécution autres que l'exercice de terminaison :

- aucun chiffre d'affaires n'est inscrit en classe 7 ;
- les charges relatives au contrat sont enregistrées en classe 6, selon leur nature ;
- en fin d'exercice :
 - le coût de production de l'opération est porté dans les "en-cours" avec contrepartie, pour l'exercice, en

classe 7, dans la variation des "en-cours" (compte 73) ;

- les acomptes reçus des clients subsistent au passif du bilan de l'exercice ;
- la quote-part de résultat, calculée comme il est indiqué ci-dessus, est enregistrée en classe 7, au crédit du compte 753 "QUOTE-PART DE RESULTAT SUR EXECUTION PARTIELLE DE CONTRATS PLURI-EXERCICES" par le débit du compte 475 "CREANCES SUR TRAVAUX NON ENCORE FACTURABLES" ;
- aucune dépréciation n'est à prévoir ni sur les "en-cours", ni sur un risque de perte à terminaison, puisque le contrat doit être bénéficiaire.

Néanmoins, si les prévisions sur la marge bénéficiaire s'avèrent plus pessimistes que prévu, les quotes-parts de bénéfice constatées au cours des exercices précédents doivent être ramenées à leur montant effectif global à la date du nouveau calcul. A cette fin, l'entreprise devra créditer le compte 475 par le débit du compte 653 "QUOTE-PART DE RESULTAT ANNULEE SUR EXECUTION PARTIELLE DE CONTRATS PLURI-EXERCICES".

3. Conséquences pour l'exercice de terminaison

- le chiffre d'affaires total de l'opération est à comptabiliser en classe 7 avec contrepartie en créances clients ;
- les charges de l'exercice de terminaison sont enregistrées dans les comptes de la classe 6 correspondant à leur nature ;
- le coût de production des "en-cours" des exercices précédents est annulé par inscription au débit du compte 73 ;
- les acomptes reçus des clients sont virés au crédit des comptes clients concernés ;
- la quote-part du résultat bénéficiaire comptabilisée antérieurement est

débitée au compte 653 par le crédit du compte 475, pour solde de ce compte.

F — UTILISATION DES METHODES DE COMPTABILISATION D'OPERATIONS RELATIVES A L'EXECUTION DE CONTRATS PLURI-EXERCICES

Les entreprises doivent mentionner dans l'Etat annexé la méthode de comptabilisation utilisée pour traiter les opérations relatives à l'exécution des contrats pluri-exercices et donner toutes les explications utiles à la compréhension des résultats dégagés.

L'option retenue pour chaque contrat engage l'entreprise jusqu'à la réalisation complète de ce contrat.

De la comparaison des trois méthodes susceptibles d'être utilisées peuvent être néanmoins tirées les conséquences suivantes :

- pour les contrats bénéficiaires, la méthode de l'achèvement et celle du bénéfice partiel à l'inventaire sont similaires des travaux en cours : elles procèdent d'un même processus d'enregistrement comptable.

Si, eu égard aux aléas temporels ou techniques qui conditionnent l'exécution des contrats pluri-exercices, les entreprises veulent passer de la première méthode à la seconde en cours d'opération, elles doivent impérativement signaler cette exception par rapport à l'engagement initial dans l'Etat annexé ;

- pour les contrats déficitaires, seules les méthodes à l'achèvement et à l'avancement peuvent être retenues.

Elles n'entraînent aucune différence dans le montant du résultat déclaré pour chacun des exercices d'exécution puisque :

- la perte probable sur la part exécutée est couverte dans la méthode à l'achèvement par une dette pour dépréciation, ce qui diminue d'autant le résultat global, alors que dans la méthode à l'avancement cette perte

résulte directement de la confrontation des charges et des produits ;

- la perte future sur la part non exécutée des contrats est prise en compte dans les deux méthodes par la provision pour risque de perte à terminaison.

Les méthodes diffèrent en matière de prise en compte du chiffre d'affaires comme constaté dans la description qui en est donnée au E ci-avant.

G – PRESENTATION DES COMPTES ANNUELS DES ENTREPRISES EXECUTANT DES CONTRATS PLURI-EXERCICES

Les contrats traités selon la méthode de l'achèvement ou la méthode de l'avancement ne posent pas de problèmes particuliers en matière de présentation des états financiers annuels, si ce n'est, bien entendu, l'obligation de donner les informations utiles à la compréhension des comptes dans l'Etat annexé.

En revanche, la méthode des bénéfices partiels à l'inventaire nécessite quelques précisions complémentaires.

Au bilan, le poste BJ Autres créances de l'actif incorpore le compte 475 "CREANCES SUR TRAVAUX NON ENCORE FACTURABLES" qui n'a pas vocation, en tant que tel, à se transformer en trésorerie, puisqu'il entre dans une écriture d'inventaire qui ne concrétise pas un flux financier réel.

Cette créance ne peut donc être inscrite dans le poste "Clients". Elle fausserait les calculs du crédit moyen accordé aux clients (rapport clients/chiffre d'affaires).

Dans le Compte de résultat, il convient d'intégrer des postes distincts dans l'activité d'exploitation retraçant les montants inscrits aux comptes 753 "QUOTE-PART DE RESULTAT SUR EXECUTION PARTIELLE DE CONTRATS PLURI-EXERCICES" et 653 "QUOTE-PART DE RESULTAT ANNULEE SUR EXECUTION PARTIELLE DE CONTRATS PLURI-EXERCICES".

Pour ce faire, il convient d'utiliser les postes référencés TL (Autres produits) et RL (Autres charges) déjà introduits dans le modèle de Compte de résultat à l'occasion de la comptabilisation des opérations faites en commun.

En cas de pluralité des opérations effectuées (faites en commun – en position de gérant, en position de coparticipant non-gérant ; en exécution des contrats pluri-exercices traités selon la méthode des bénéficiaires partiels à l'inventaire), toutes informations chiffrées doivent être détaillées par catégorie d'opérations (donc avec 2 postes en charges, 6521 et 6525 ; et 3 en produits : 7521, 7525 et 753) dans l'Etat annexé, voire dans le Compte de résultat si les montants en cause sont importants.

SECTION 14 : CHARGES D'EMPRUNTS

Conformément à la notion économique de coût, le SYSTÈME COMPTABLE OHADA n'exclut l'incorporation des charges financières ni dans les coûts de production, ni dans les coûts d'acquisition. Toutefois, en conformité avec la norme I.A.S. 23 (charges d'emprunts), cette incorporation est subordonnée à un certain nombre de conditions.

A –CHARGES D'EMPRUNTS INCORPORABLES ; COÛTS CONCERNES

Il faut entendre par charges d'emprunts (ou "dettes financières") :

- les intérêts proprement dits des emprunts et avances reçues ;
- les intérêts inclus dans les redevances de crédit-bail ;
- les intérêts sur découverts bancaires ;
- les amortissements des primes de remboursement des emprunts ;
- les amortissements des coûts accessoires d'émission des emprunts (frais d'émission des emprunts) ;

- les différences de change sur emprunts en devises, dans la mesure où elles sont assimilables à un complément de charges d'intérêts.

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

Les coûts susceptibles d'être majorés par des charges d'emprunts incorporées sont :

- principalement, les coûts de production, dans la mesure où le processus de production est relativement long, de l'ordre de cinq à six mois ou plus ; cette durée s'entend de la date d'acquisition des matières premières à la date d'achèvement du bien ;
- le cas échéant, les coûts d'achat de marchandises ou d'immobilisations lorsque le processus d'achat s'étend sur une durée de même ordre que ci-dessus, durée qui s'entend de la date des premières dépenses d'achat (avances et acomptes notamment) jusqu'à la date d'entrée en magasin.

B – CONDITIONS D'INCORPORATION

1. Lien direct avec le processus d'achat ou de production

Les charges d'emprunts sont à incorporer au coût si l'emprunt se rattache directement à l'opération d'achat ou à la production. C'est le cas des avances versées aux fournisseurs et dont les fonds ont été obtenus par l'entreprise à l'aide d'emprunts spécifiques. Les intérêts relatifs à un emprunt souscrit pour financer l'acquisition d'un matériel de production sont aussi concernés.

Toutefois, comme de nombreux emprunts présentent un caractère global de financement général de l'entreprise, il doit aussi être admis l'incorporation de

leurs intérêts au prorata des fonds utilisés dans le processus de production, c'est-à-dire au prorata des investissements et des besoins en fonds de roulement correspondant directement à cette production. Par conséquent, si les emprunts globaux représentent un montant global de 1 000 et que les investissements directement rattachés à la production (y compris les besoins en "fonds de roulement") sont pour le produit X de 200, on incorporera au coût de production de ce produit X une fraction égale à 20 % des intérêts d'emprunts (à pondérer par la durée du processus de production).

Dans cette hypothèse, en aucun cas le total des frais d'emprunts ainsi incorporés ne peut dépasser le montant des charges d'emprunts de la période.

2. Durée du processus d'achat ou de production

Pour éviter d'alourdir les travaux comptables des entreprises, l'incorporation n'est à opérer que si les montants en cause sont significatifs. Or, le montant des intérêts incorporables est proportionnel :

- à la durée du cycle d'achat ou de production ;
- au taux d'intérêt moyen subi par l'entreprise ;
- au montant relatif des emprunts par rapport aux capitaux propres. Ainsi une entreprise ayant un coefficient d'emprunts de 0,5 (soit un financement propre 50/50) subira 5 fois plus de charges d'intérêts, toutes choses égales par ailleurs, qu'un concurrent dont le coefficient d'endettement par emprunts n'est que de 0,1 (soit un financement propre 90/10).

Afin d'aider les entreprises dans cette détermination du niveau significatif des intérêts incorporables, le SYSTÈME

COMPTABLE OHADA fait référence à une durée des processus d'achat ou de production de "l'ordre de cinq à six mois", sans fixer de seuils pour les deux autres paramètres.

Toutefois, les entreprises pourront s'abstenir de procéder à l'incorporation si l'incidence sur les coûts n'atteint pas un niveau significatif. Les activités à cycle long sont les plus directement concernées par le problème de l'incorporation des charges d'emprunts.

3. Bornes de la période de calcul

Le début de cette période correspond aux premières opérations liées au processus d'achat, ou de production. Exemple : premiers travaux de terrassement et d'aménagement d'un terrain, en vue de la construction d'un immeuble.

La fin de la période de calcul correspond :

- à l'entrée en magasin de la marchandise ou de la matière première achetée, ou à la mise en état d'utilisation de l'immobilisation acquise (et non pas à sa mise en service, qui peut être différée) ;
- à l'achèvement du produit ou du bien fabriqué, qu'il entre en "stocks" ou qu'il soit conservé comme immobilisation par l'entreprise. Exemple : date de la déclaration "d'achèvement des travaux" d'un immeuble construit par un promoteur immobilier. La période suivant cet achèvement et correspondant à la commercialisation du bien ne peut donner lieu à incorporation d'intérêts.

4. Obligation d'incorporation

Lorsque les conditions sont réunies, l'incorporation des intérêts d'emprunts doit être faite, dans la mesure où l'incidence de cette incorporation est significative.

5. Etat annexé

L'Etat annexé doit faire mention de l'incorporation de charges d'emprunts

dans les immobilisations et les stocks en précisant :

- les modalités du calcul (période, taux) ;
- les montants incorporés dans l'exercice.

SECTION 15 : NORMALITE DU COUT DE PRODUCTION

Conformément aux normes de l'I.A.S.C. n° 2 (Stocks) et n° 16 (Immobilisations corporelles), les coûts de production des stocks et des immobilisations ne sauraient inclure certaines charges sans aucun lien avec le processus productif normal. Il en est ainsi :

- des "pertes et gaspillages" ;
- des surcoûts de sous-activité.

A — EXCLUSION DES "PERTES ET GASPILLAGES"

Le coût de production des biens ne doit pas comprendre les charges résultant de pertes accidentelles, de "gaspillages", car leur lien avec le processus productif est inexistant (absence de relation "directe" ou de "rattachement raisonnable" au dit processus).

Cette approche repose sur une conception "normée" du processus productif, supposé "normal" techniquement et économiquement.

Toute production engendre inévitablement des pertes de matières premières, ainsi que des "rebuts" sans valeur. Exemples : chutes de cuir dans une maroquinerie ; "loupés" de fabrication invendables ; casses accidentelles habituelles. Ces pertes font incontestablement partie du coût de production dans la mesure où elles sont, pratiquement, inévitables et présentent

un niveau statistiquement normal. Exemple : chutes de matières premières de 6 % du total consommé. Ces pertes ne sont pas visées dans l'exclusion.

En revanche, les pertes non récurrentes, de caractère accidentel ou exceptionnel, sont à exclure du coût de production. Exemple : celles résultant de l'utilisation temporaire d'un personnel non qualifié, celles résultant d'un accident exceptionnel, celles provenant de gaspillages ou de vols (hors "démarque inconnue" des commerces ayant un caractère statistiquement stable).

B – EXCLUSION DES SURCOÛTS DE SOUS-ACTIVITE

La sous-activité de l'entreprise dans son ensemble, ou d'un département de l'entreprise, engendre une augmentation du coût de production unitaire du fait de l'accroissement du poids des charges fixes unitaires.

Si dans le cadre d'un niveau normal d'activité le coût de production d'un bien est de 1 000, se décomposant en 600 de charges variables et 400 de charges fixes, ce coût sera sensiblement accru dans le cas où l'activité sera réduite. Si, par exemple, le niveau d'activité tombe à 50 % du niveau normal, le poids relatif des charges fixes sera doublé puisque ces charges fixes pèseront sur une production deux fois moindre.

Dans cette hypothèse, le coût fixe unitaire passera de 400 à 800, alors que le coût "variable" restera sans doute au niveau de 600 environ. Exemple : si le coût variable est de 620, le coût total sera ainsi de 1 420 au lieu de 1 000.

L'exclusion des surcoûts de sous-activité implique donc que soit "sortie" du coût obtenu (1 420) la partie de ce coût imputable aux effets de la sous-activité, soit 400. Le stock devra donc être évalué, en valeur d'entrée, non à 1 420, mais à $1\ 420 - 400 = 1\ 020$.

Cette analyse du coût qu'impose, avec les normes internationales, le Système comptable OHADA, repose sur celle du niveau normal d'activité, **ou capacité normale de production** :

- de l'ensemble de l'entreprise ;
- ou de telle ou telle partie de l'entreprise.
- La définition et la détermination de la capacité normale de production sont difficiles. Il faut considérer que la capacité normale dépend tout à la fois :
 - de la **capacité maximale technique**, égale à la capacité théorique de production (par exemple 500 000 tonnes par an), diminuée par les contraintes et servitudes permanentes et normales, tels l'entretien, les révisions, les temps de réglage ; il s'ensuit, dans l'exemple, une capacité maximale technique de 450 000 tonnes/an ;
 - de la **capacité "économique"**, définie lors du choix et de la mise en fonction de l'équipement, capacité qui a permis de définir le taux de rentabilité de l'investissement. C'est ainsi que l'installation précédente a pu être jugée rentable, donc a été acquise, sur la base d'une production annuelle de 360 000 tonnes/an n'utilisant ainsi que $360/450 = 80 \%$ de la capacité maximale technique.

SECTION 16 : EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE DE L'EXERCICE

A — DATES DE CLÔTURE, D'ARRÊTÉ, D'APPROBATION ET DE PUBLICATION

1. Définitions

La **date de clôture** de l'exercice est fixée uniformément, par l'Acte uniforme, au 31 décembre de chaque année (article 7).

Le principe de "spécialisation des exercices" conduit à rattacher à l'exercice toutes les charges et tous les produits le concernant et ceux-là seulement.

La date d'arrêt des états financiers par les organes dirigeants, légalement responsables, ne peut être que postérieure de plusieurs semaines, voire plusieurs mois, à la date de clôture, la limite fixée par le présent Acte uniforme étant de quatre mois après la clôture, soit à fin avril.

La date d'approbation est celle de la décision d'adoption des états financiers par les associés (cas des sociétés). Elle doit intervenir dans les six mois à compter de la date de clôture de l'exercice.

La date de publication des états financiers est postérieure à la précédente et recouvre des acceptations diverses, plus ou moins larges, qui supposent la définition des destinataires (actionnaires, épargne publique, administration fiscale, autres administrations, centrale des bilans, etc.).

L'application du principe de prudence conduit à prendre en considération des événements survenus après la date de clôture et avant la date d'arrêt des comptes (article 49).

Par ailleurs, bien que les comptes aient été arrêtés, une obligation d'information des associés incombe aux dirigeants des sociétés (SA, SARL), sous certaines conditions, en ce qui concerne la période séparant la date d'arrêt des comptes de la date de l'Assemblée générale.

2. Choix de la date d'arrêt des états financiers

Un certain délai est manifestement nécessaire, après la date de clôture, pour préparer les états financiers, puis les arrêter. L'Acte uniforme fixe à quatre mois ce délai maximal.

Au cours de cette période, l'entreprise :

- rassemble toutes informations nécessaires à l'arrêté des comptes (inventaire extra-comptable, évaluations, recensement des risques, etc.) ;
- prépare et établit les comptes annuels et les états financiers.

Le délai légal de quatre mois est un maximum qu'il est souhaitable de raccourcir sensiblement, d'un point de vue pratique, pour accélérer la publication de l'information auprès des divers tiers. Toutefois, réduire trop fortement ce temps pourrait nuire à la qualité de l'information. Exemple : en arrêtant les états financiers dans les quinze jours de la clôture, l'entreprise risquerait de laisser échapper des informations indispensables à la qualité des états ; en l'occurrence, l'absence d'informations réunies sur la solvabilité des clients ne permettrait pas de calculer convenablement les provisions pour dépréciations.

Il appartient aux dirigeants de choisir une date d'arrêté des comptes aussi rapide que possible, mais raisonnable eu égard aux délais d'obtention des informations d'inventaire.

Pour cette raison, l'Acte uniforme prévoit (article 23) que la date d'arrêté des comptes soit mentionnée dans toute publication des états financiers.

Si certaines informations susceptibles de remettre profondément en cause les états financiers n'étaient connues qu'après l'arrêté des comptes, il appartiendrait aux dirigeants de procéder à un nouvel arrêté des comptes modifiés, dans le délai légal des quatre mois de la clôture.

B — RATTACHEMENT A L'EXERCICE DES EVENEMENTS POSTERIEURS

L'application du principe de prudence, principalement, ainsi que la recherche d'une image fidèle du patrimoine, de la

situation financière et du résultat à la date de clôture, conduisent, comme le précise la norme I.A.S. 10, à **prendre en considération des informations apportées par des événements qui se produisent après la date de clôture.**

1. Conditions de prise en compte des événements

La situation doit être arrêtée, et le résultat calculé, à la date de clôture de l'exercice. Les "événements postérieurs" ne peuvent donc jouer un rôle que s'ils sont révélateurs **d'éléments existant déjà** à la date de clôture, mais non encore connus à cette date.

Ainsi, le cours officiel des changes à la **date de clôture** n'est connu que dans les semaines qui suivent cette date. Pour comptabiliser, sous la date du 31 décembre, les créances et les dettes en devises, il faut disposer de cette information sur les cours officiels de fin décembre. En revanche, il ne faudrait pas valoriser créances ou dettes à des cours majorés ou minorés sous l'argument que ces cours sont ceux observés dans les semaines précédant l'arrêté.

Comme le précise la norme I.A.S. 10 (engagements et événements postérieurs à la date du bilan), les événements postérieurs sont à intégrer aux comptes (dans leurs effets) s'ils procurent des informations permettant :

- soit de **mieux estimer** les sommes relatives aux conditions existant à la clôture de l'exercice ;
- soit de **remettre en cause l'hypothèse de continuité** de tout ou partie de l'entreprise.

Aussi, le **lien** de l'événement postérieur avec la situation existant à la clôture doit-il être **direct et prépondérant**. Les dirigeants et les comptables doivent apprécier l'existence de ce lien à des conditions préexistantes à la clôture. Il s'agit d'une question de fait, difficile souvent à apprécier, et devant faire l'objet d'un examen attentif, tout

spécialement si les conséquences en sont importantes.

Si ce lien existe, alors les comptes de l'exercice doivent être ajustés en conséquence.

2. Conséquences de la prise en compte

En raison de la nécessité du respect du principe de prudence, c'est principalement dans le sens d'une minoration du résultat qu'intervient la prise en compte, notamment par intégration de **risques et de pertes probables** révélés par les événements postérieurs.

Cependant, l'effet peut être, plus rarement, celui d'une majoration du résultat, en matière **d'estimation**. Ainsi, la valeur probable de réalisation de tel actif peut être estimée en hausse par rapport à la vision que l'on pouvait en avoir le 31 décembre et le risque de perte sur tel contrat à terme révisé en baisse, etc.

Ces effets sont à **intégrer dans les comptes de l'exercice**. Par conséquent, ils donnent lieu à écritures à l'inventaire, à moins qu'ils ne soient pas mesurables. Exemple : projet décidé de restructuration de l'entreprise, auquel cas mention et explications sont à fournir dans l'Etat annexé en cas d'incidence probablement significative.

C — EXEMPLES D'ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS

Questions de fait, difficiles à apprécier quant à l'existence d'un lien direct et prépondérant avec la situation préexistante à la clôture, les événements postérieurs peuvent être illustrés, de façon purement indicative, par quelques exemples.

1. Événements liés à des conditions existant à la clôture

Ils peuvent être connus à partir :

- d'informations sur la valeur probable de réalisation de stocks dépréciés ;

- de faits ou d'informations obtenues sur des sociétés (politique, stratégie, rentabilité...) conduisant à une évaluation modifiée des titres correspondants ;
- de faits ou d'informations sur l'existence ou le montant d'un risque (perte client, litige...);
- de retours de produits vendus livrés avant la clôture ;
- d'un jugement intervenu ;
- de hausses intervenues sur certains approvisionnements modifiant le résultat prévisionnel de contrats pluri-exercices ;
- d'une notification de redressement après contrôle fiscal ;
- d'une parution d'une réglementation nouvelle rendant invendables (ou dépréciant) certains stocks ;
- de projets de licenciement, de fermetures d'établissements, de restructuration décidés avant la clôture (avec commencement d'exécution, ou préparation, ou information externe avant la clôture, rendant quasi-irréversible le processus), et qui se confirment après la clôture.

Les incidences de ces événements sont à intégrer dans les comptes (sauf effets non mesurables : à mentionner dans l'État annexé).

2. Événements non liés à des conditions existant à la date de clôture

Le type même en est l'incendie survenu après la date de clôture. Même si l'usine ou l'établissement est détruit à 100 % et non assuré, les états financiers (Bilan, Résultat, TAFIRE) n'ont pas à en faire mention.

L'Etat annexé doit le faire si les conséquences en sont graves et remettent en cause la continuité de l'exploitation, par exemple.

S'agissant de l'exemple de l'incendie, il faut observer que la survenance de celui-ci après la clôture a été révélatrice d'un risque existant à la clôture puisque le bien n'était pas assuré.

Une provision pour risques aurait dû être constituée, donc intégrée dans les comptes de l'exercice.

Autres exemples :

- fluctuations de change : c'est le cours à la date de clôture qui doit être retenu ;
- fluctuations de cours de matières premières et produits ;
- restructurations décidées après clôture ;
- contrôle fiscal après clôture ;
- litige dont la cause est postérieure à la clôture, etc.

D — EVENEMENTS POSTERIEURS ET RAPPORT DE GESTION

• Dans le "rapport de gestion" (sociétés commerciales), obligation est faite aux dirigeants **d'exposer les événements importants survenus** entre la date de clôture et la date dudit rapport (date d'arrêté des comptes).

Deux différences existent par rapport à l'aspect comptable exposé ci-dessus :

- ne sont à mentionner que les événements **importants** ;
- en revanche le "lien direct et prépondérant" n'est pas exigé.
- En outre, si de tels événements importants surviennent après l'arrêté des comptes jusqu'à la date de l'Assemblée générale, il paraît prudent et loyal, pour les dirigeants :
 - de rédiger un complément au rapport de gestion ;
 - de procéder à un nouvel arrêté des comptes et des états financiers et de rédiger un nouveau rapport de gestion, si ces événements sont particulièrement graves et remettent

notamment en cause la continuité de l'exploitation.

SECTION 17 : INVENTAIRE PERMANENT EN COMPTABILITE GENERALE

Le SYSTÈME COMPTABLE OHADA, à l'instar du "modèle continental" de comptabilité, sépare la comptabilité générale et la comptabilité analytique de gestion. C'est dans cette dernière que sont normalement suivis les stocks de l'entreprise dans le cadre d'une utilisation systématique des "inventaires permanents".

Toutefois, il est possible de tenir les comptes d'inventaire permanent en comptabilité générale dans le cadre des comptes ouverts dans le plan de comptes. Le chapitre relatif au "Contenu et fonctionnement des comptes" indique le jeu des comptes de stocks (classe 3) en distinguant les deux cas de tenue de ces comptes :

- en inventaire permanent ;
- en inventaire intermittent.

A — ORGANISATION ET CONTRAINTES

1. En cours d'exercice

La tenue et le suivi permanent de comptes de stocks reposent :

• sur un **suivi exhaustif en quantités et en valeurs** des entrées et des sorties des différents stocks de biens achetés (marchandises, matières premières, fournitures et approvisionnements divers) et de biens produits (produits fabriqués, produits intermédiaires, produits résiduels, produits en cours). Il faut aussi suivre les "services en cours"

en cas de production de services (exemple : études...) ;

- sur des **procédures strictes de calcul et de valorisation** des coûts, telles qu'elles sont définies en "comptabilité analytique de gestion".

Les entreprises peuvent choisir, à leur convenance, les types de coûts et les méthodes de valorisation les mieux adaptées à leur politique, à leur organisation et à leur structure.

Elles peuvent en particulier tenir les inventaires permanents :

- en coûts variables, en coûts directs, en coût marginal ;
- en recourant à tout système de prix internes de leur choix (coût de remplacement, incorporation de charges supplétives ou de substitution, etc.).

2. En fin d'exercice

Les stocks devront être ramenés à des montants respectant les normes de méthode de calcul et d'évaluation définies dans le SYSTÈME COMPTABLE OHADA pour la présentation au bilan :

- expression des coûts dans la méthode du coût complet *réel*, incluant en conséquence des charges externes mais aussi des charges internes, des charges directes mais aussi des charges non directes raisonnablement rattachées ;
- valorisation conforme aux méthodes autorisées :
 - exclusion de toute charge non "réelle". Exemple : rémunération théorique des capitaux propres ;
 - exclusion des pertes et gaspillages, hormis ceux qui sont statistiquement et techniquement normaux ;
 - exclusion des surcoûts de sous-activité ;
 - exclusion des frais de recherche et de développement.

Si, durant l'exercice, l'entreprise utilise d'autres méthodes, comme c'est souvent

le cas, elle procédera en fin d'exercice aux corrections nécessaires.

B — TENUE DES COMPTES

1. Principe

Le respect des dispositions de l'Acte uniforme rend incontournable l'enregistrement chronologique des opérations pour leurs montants effectifs :

- au débit et au crédit des différents comptes de tiers et de trésorerie (contrainte juridique), et des autres comptes de situation ;
- au débit et au crédit des différents comptes de gestion (contrainte économique... devenue juridique par le biais de l'Acte uniforme ; article 17).

La comptabilité générale doit donc enregistrer les opérations dans les divers comptes des classes 1 à 8, qu'elle soit organisée en inventaire intermittent ou en inventaire permanent.

En plus de ces enregistrements, la comptabilité générale notera dans les comptes de la classe 3 (qui ne fonctionnent pas durant l'exercice, en "inventaire intermittent") toutes les entrées et les sorties de stocks.

Le montant de ces mouvements sera déterminé soit à l'aide d'une "comptabilité analytique de gestion", soit à l'aide de calculs de coûts sur des bases arithmétiques et statistiques faibles ; cette seconde technique devant être l'exception, car elle ne présente pas les garanties apportées par la comptabilité analytique.

La contrepartie comptable des entrées et des sorties de stocks sera faite par l'intermédiaire des comptes de "variation de stocks" qui fonctionnent comme des correcteurs de charges et de produits :

- en inventaire intermittent, ces comptes de variations (603, 73) n'interviennent qu'en fin d'exercice pour enregistrer l'annulation du stock initial et constater le montant du stock final ;

– en inventaire permanent, c'est de façon continue qu'ils enregistrent les entrées et les sorties (par contrepartie des mouvements des stocks).

a) Entrées en stocks

- BIENS ACHETES

Débit **31** – MARCHANDISES
s

32 – MATIERES PREMIERES ET
FOURNITURES LIEES

33 – AUTRES

APPROVISIONNEMENTS

Crédit : **6** VARIATIONS DES

03 – STOCKS DE BIENS
ACHETES

Ce crédit du compte 603, s'inscrivant dans les charges en négatif, vient corriger en moins les charges d'achats. Toutes choses égales par ailleurs, il augmente donc le résultat. L'écriture constate ainsi que des charges consommées se sont transformées en stocks détenus (entrées en stocks).

- BIENS et SERVICES PRODUITS

Débites :

32 – PRESTATIONS DE SERVICES
EN COURS

36 – PRODUITS FINIS

37 – PRODUITS INTERMEDIAIRES
ET RESIDUELS

Crédit : **73** – VARIATIONS DES STOCKS DE
BIENS ET DE SERVICES PRODUITS

Ce crédit du compte 73, s'inscrivant dans les produits en addition, vient corriger en augmentation les produits (la production). Toutes choses égales par ailleurs, il augmente le résultat. L'écriture constate ainsi qu'une production a été créée par l'entreprise (entrées en stocks).

b) Sorties de stocks

- BIENS ACHETES

écriture précédente inversée.

Le débit du compte 603, charge positive, vient corriger en augmentation les charges d'achats. Toutes choses égales par ailleurs, il diminue donc le résultat. L'écriture constate ainsi une consommation de charges sous forme de sorties de stocks.

- BIENS PRODUITS

écriture précédente inversée.

Le débit du compte 73, produit négatif, corrige en diminution les produits (la production). Toutes choses égales par ailleurs, il diminue donc le résultat. L'écriture constate ainsi que cette production précédemment "entrée", est ressortie pour alimenter une production "aval" (en-cours) ou les ventes (produits fabriqués, produits intermédiaires et produits résiduels).

2. Jeu des comptes

a) En cours d'exercice

34 – PRODUITS EN COURS

Les comptes 31, 32, 33, 36 et 37 fonctionnent comme des comptes de magasin :

- débités des entrées par le crédit des comptes 603 et 73 ;
- crédités des sorties par le débit des comptes 603 et 73.

Ces mouvements incluent également les "différences d'inventaire" constatées en fin d'exercice.

Ainsi :

- tout au long de l'exercice, les comptes de stocks 31, 32, 33, 36 et 37 sont-ils tenus à jour (inventaire permanent), les écritures de leurs mouvements s'ajoutant à celles de l'enregistrement des charges et des produits dans la comptabilité générale ;
- en fin d'exercice la somme algébrique des mouvements des comptes 603 et 73 (donc le solde de ces comptes

correcteurs) exprime la variation nette de l'exercice, contrepartie d'une augmentation globale de chaque stock (diminution de charge 603 ou augmentation de produits 73) ou d'une diminution globale de chaque stock (augmentation de charge 603 ou diminution de produits 73). Dans le premier cas d'augmentation du stock l'entreprise a, globalement, "mis en stock" ; dans le second elle a "pris sur son stock".

b) En fin d'exercice

Les comptes 603 et 73 sont virés dans le compte 13 de détermination du résultat, donc soldés comme tous les comptes de charges et de produits.

Pour les stocks dont l'entreprise est déjà propriétaire, mais qui ne sont pas encore réceptionnés, car en voie d'acheminement vers l'entreprise ou vers un dépositaire ou un consignataire, l'entreprise utilise le compte :

38 – STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DÉPÔT

Ce compte fonctionne comme les autres comptes de stocks soit en inventaire intermittent (ajustement en fin d'exercice), soit en inventaire permanent (tout au long de l'exercice), afin de suivre les stocks selon leur lieu de détention (en cours d'acheminement, en consignment, en dépôt...) par le débit et par le crédit des comptes 603 et 73.

Les comptes d'en-cours 34 "PRODUITS EN COURS" et 35 "SERVICES EN COURS" sont valorisés et mis à jour. Ils sont mouvementés par débit et crédit du compte 73 (annulation stock initial ; constatation stock final). Ces corrections peuvent être faites chaque mois si l'entreprise établit des états financiers mensuels.

Toutes les corrections de valorisation apportées aux montants figurant dans les comptes de stocks pour assurer la conformité aux normes de la comptabilité générale sont effectuées par débit et crédit des comptes 603 et 73 à la clôture de l'exercice.

SECTION 18 : COMPTABILITE AUTONOME PAR ETABLISSEMENT

A — DEFINITION DE L'ETABLISSEMENT

Le terme "établissement" s'applique à toute division de l'entreprise disposant d'une comptabilité autonome (succursales, usines, ateliers...)

Bien que présentant des similitudes avec la définition de "l'établissement stable" en fiscalité (installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité), la définition comptable est indépendante de toute notion de territorialité et s'attache seulement à l'organisation économique et juridique de l'entreprise.

L'autonomie de gestion comptable ainsi reconnue à l'établissement ne fait pas obstacle à l'entité juridique qu'est l'entreprise, même si l'établissement prend la forme d'une succursale qui en est l'expression la plus évoluée sur le plan économique. La succursale se définit en effet comme le démembrement d'une société qui, bien qu'elle en soit l'unique propriétaire, lui laisse la jouissance de son autonomie administrative, financière et comptable sans que, toutefois, elle bénéficie d'une personnalité juridique distincte. En effet, si la succursale peut posséder une clientèle propre (cas des entreprises commerciales à succursales multiples), elle n'a jamais la personnalité morale, ce qui la différencie de la filiale.

B — TENUE D'UNE COMPTABILITE "INTEGREE" DE L'ETABLISSEMENT

Lorsque l'entreprise tient directement au Siège la comptabilité de ses établissements, cette comptabilité est dite intégrée. Toutes les opérations y sont regroupées et sa tenue est identique à celle de toute entreprise ayant une seule organisation comptable centralisatrice.

C — COMPTABILITE AUTONOME PAR ETABLISSEMENT

Dans le cas où chaque établissement tient une comptabilité autonome, il importe de sauvegarder l'unicité finale de la comptabilité de l'entreprise, qui est la seule à laquelle s'attachent des obligations légales d'élaboration et de présentation. Par conséquent, il est nécessaire d'instaurer un lien comptable entre les différentes entités autonomes par la création d'un compte de liaison entre établissements (ou succursales) pour toutes les cessions intervenant des uns aux autres, le Siège étant considéré lui-même comme un établissement.

L'autonomie comptable permet à chaque établissement d'établir sa situation et son compte de résultat propres qui sont ensuite intégrés dans la comptabilité de l'entreprise.

Cette opération ne constitue qu'une "contraction" comptable, différente de la consolidation des comptes, appellation réservée à l'établissement de comptes uniques pour un ensemble de sociétés liées par un lien de participation comme si elles ne constituaient qu'une seule entité économique.

1. Le compte de liaison

Le SYSTÈME COMPTABLE OHADA a ouvert un compte 185 "COMPTES PERMANENTS NON BLOQUES DES ETABLISSEMENTS ET SUCCURSALES" qui fonctionne comme un compte courant et enregistre toutes les opérations réalisées entre le Siège et les établissements, de telle sorte que soit établie une réciprocité entre les montants inscrits aux débits et aux crédits des comptes 185 ouverts au nom de chaque établissement dans la comptabilité du Siège (ou des autres établissements) et les montants inscrits aux crédits et aux débits de chacun des comptes 185 ouverts au nom du Siège (ou des autres établissements) dans la comptabilité de l'établissement concerné.

Selon le degré d'autonomie accordé à l'établissement, le champ des opérations couvertes par sa comptabilité distincte peut être :

- total, dans ce cas un compte de liaison particulier sert de compte capital à l'établissement (compte 184 "COMPTES PERMANENTS BLOQUES DES ETABLISSEMENTS ET SUCCURSALES") ;
- ou partiel, lorsqu'il est limité aux opérations d'exploitation et aux rapports avec les clients et les fournisseurs.

2. Les cessions entre établissements

Ces cessions peuvent être traitées par les établissements, soit en comptabilité générale, soit en comptabilité analytique, en fonction d'une règle commune fixée par les dirigeants de l'entreprise.

a) Traitement en Comptabilité générale

Dans ce cas, l'établissement distingue deux catégories de cessions :

(1) celles qui correspondent à des biens ou services qui peuvent être affectés directement dans un compte de la classe 3 (tenue d'un inventaire permanent), dans un compte de la classe 6 ou de la classe 7 (cessions de marchandises d'un établissement A à un établissement B, par exemple).

Dans cette hypothèse, les cessions sont comptabilisées :

- par l'établissement qui fournit, au crédit du compte intéressé de la comptabilité générale (achats de marchandises, compte 601, par exemple) par le débit du sous-compte de liaison 185 ouvert au nom de l'établissement client ;
- par l'établissement qui reçoit, au débit du compte correspondant de la comptabilité générale (achats de marchandises, compte 601, par exemple) par le crédit du sous-compte de liaison 185 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

(2) celles qui correspondent à des biens ou à des services dont le coût de revient comprend des éléments divers et doit être déterminé en Comptabilité analytique de gestion ou, à défaut de tenue d'une telle comptabilité, par des calculs statistiques.

Les établissements intéressés ouvrent les comptes prévus dans le plan comptable à cet effet :

186 – COMPTES DE LIAISON-CHARGES

187 – COMPTES DE LIAISON-PRODUITS

Les terminaisons 6 et 7 de ces comptes permettent de classer les opérations de cessions entre établissements, selon la nature qu'elles revêtent pour chaque établissement, dans l'ordre du plan de comptes du SYSTÈME COMPTABLE OHADA (18-60, 18-61, ..., 18-70, 18-71, ...).

Les cessions sont comptabilisées :

- par l'établissement qui fournit, au crédit du compte 187 par le débit du compte de liaison 185 ouvert au nom de l'établissement client ;
- par l'établissement qui reçoit, au débit du compte 186 par le crédit du compte 185 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

Les établissements peuvent évaluer les cessions internes :

- soit au coût du produit cédé ou du service fourni ;
- soit pour une valeur différente, et généralement supérieure, appelée prix de cession interne.

Dans ce cas, les stocks de produits fabriqués par l'établissement cessionnaire avec des éléments fournis par l'établissement cédant sont évalués au coût de production établi par l'entreprise, abstraction faite du résultat interne inclus dans le prix de cession de ces éléments.

Remarque : les établissements peuvent, s'ils le désirent, utiliser cette dernière méthode (ouverture des comptes 186 et

187) pour toutes les catégories de cessions, même si l'opération de cession peut être affectée directement dans un compte de charges pour un établissement et dans un compte de produits pour l'autre.

b) Traitement en Comptabilité analytique de gestion

L'entreprise tient une comptabilité générale unique. Les établissements comptabilisent leurs cessions internes en Comptabilité analytique.

La Comptabilité générale n'enregistre que les opérations faites avec les tiers et ne constate pas les cessions internes. Le compte 185 n'est donc pas utilisé.

Chaque établissement ouvre dans sa comptabilité analytique deux comptes de liaisons internes qui jouent le même rôle que les comptes réfléchis :

- cessions reçues d'autres établissements ;
- cessions fournies à d'autres établissements.

L'établissement cédant enregistre au débit du compte de cession fournie et au crédit des comptes analytiques concernés le montant de l'opération de cession.

L'établissement cessionnaire procède de la façon inverse en créditant le compte de cession reçue par le débit des comptes analytiques concernés.

La somme algébrique de l'ensemble des comptes de cessions reçues et fournies est nulle à l'échelle de l'ensemble des établissements.

3. La situation comptable et le Compte de résultat de l'établissement

La situation comptable de l'établissement (éventuellement étendue jusqu'au bilan) est établie à partir de la balance des comptes de situation ouverts dans l'établissement.

Le Compte de résultat, éventuellement réduit aux éléments d'exploitation de

chaque établissement, s'obtient par la totalisation des divers postes des comptes de charges et de produits et des comptes 186 et 187 "compte de liaison-charges" et "compte de liaison-produits".

4. L'intégration des comptes des établissements dans la comptabilité de l'entreprise

Le Siège de l'entreprise est chargé, à la clôture de chaque période comptable, de la réincorporation des comptes des établissements dans une même comptabilité.

Dans la comptabilité de l'établissement les totaux de tous les comptes sont virés au compte de liaison 185 (avec le siège).

Par ailleurs, les comptes 186 et 187 présentent des soldes qui s'annulent. Les sommes portées au crédit du compte 187 par les établissements fournisseurs et les sommes inscrites au débit du compte 186 par les établissements clients s'équilibrent entre elles.

Dans la comptabilité du Siège, le compte de liaison de l'établissement est soldé par des écritures faisant apparaître les totaux des comptes de l'établissement dans les comptes analogues ouverts au Siège.

Les opérations internes se trouvent ainsi annulées. Les comptes 185, 186 et 187 sont soldés et le résultat provenant de l'activité de l'établissement se trouve compris dans le résultat global de l'entreprise.

Cas particulier : l'entreprise peut avoir besoin de situations intermédiaires en cours d'exercice. Elle procède alors au regroupement extra-comptable de tous les comptes analogues des établissements selon la méthode dite "du cumul". Les opérations interétablissements s'annulent. Toute différence doit être recherchée et justifiée (opérations en cours de route, par exemple).

SECTION 19 : COMPTABILITE PLURIMONETAIRE

Les entreprises appartenant à l'espace OHADA qui sont amenées à faire des opérations en dehors de la Zone monétaire à laquelle elles appartiennent (achats, ventes, prestations de services, rémunérations d'intermédiaires, etc.) sont confrontées au problème de la conversion en unités monétaires légales du pays de la monnaie étrangère dans laquelle ces opérations sont réalisées ou, inversement, de la conversion en monnaie étrangère des unités monétaires légales du pays leur servant d'unités de mesure.

Les mouvements en monnaies étrangères sont suivis de façon distincte en comptabilité.

Le nombre de monnaies en cause et la fréquence des opérations, de même que les conditions d'organisation générale de la comptabilité, conduiront l'entreprise à utiliser l'une des trois méthodes suivantes :

- la méthode de l'intégration directe ;
- la méthode de l'intégration différée, également dénommée "méthode de la comptabilité fractionnée" ;
- la méthode de l'intégration mixte.

A — METHODE DE L'INTEGRATION DIRECTE (METHODE DITE EGALEMENT MONOMONETAIRE)

Elle est utilisée lorsqu'il n'y a qu'un petit nombre d'opérations réalisées dans une seule monnaie étrangère.

La comptabilité n'est tenue qu'en unités monétaires légales du pays.

Deux solutions sont possibles pour la conversion des opérations :

- a) toutes les sommes en monnaies étrangères sont immédiatement

converties sur la base du **cours du jour** de la devise à la date de l'opération ;

b) toutes les sommes en monnaies étrangères sont immédiatement converties sur la base d'un **cours fixe** choisi pour toute une période (cours standard).

Dans les deux cas, le solde en devises à la clôture de l'exercice est ajusté en fonction du dernier cours officiel de la devise considérée, conformément aux dispositions prévues pour les opérations traitées en monnaies étrangères.

Lorsque l'opération avec l'étranger est terminée et réglée, son résultat peut être calculé en retenant la perte de change (compte 676) ou le gain de change (compte 776) apparu du fait de la variation de la devise entre la date de naissance de l'opération et la date du règlement ou la date de la couverture de change, le cas échéant.

Le choix de la comptabilisation selon le cours du jour ou selon un cours fixe est neutre sur le résultat de l'opération, mais il ne l'est pas quant à la répartition de la valeur sur les éléments composants du résultat (achats, ventes, etc. et différence de change).

B — MÉTHODE DE L'INTÉGRATION DIFFÉRÉE (DITE ÉGALEMENT MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ FRACTIONNÉE OU MÉTHODE PLURIMONÉTAIRE)

Elle est conseillée dès que les opérations avec l'étranger prennent une certaine ampleur (plusieurs monnaies étrangères en cause, de nombreuses opérations).

Cette méthode s'apparente à celle utilisée pour la comptabilité de succursales. Outre la comptabilité normale en unités monétaires légales (**UML**), l'entreprise tient autant de comptabilités auxiliaires distinctes qu'il y a de catégories de monnaies étrangères. La tenue de plusieurs comptabilités conduit à créer, pour assurer les relations entre les comptabilités en monnaies différentes, deux ou plusieurs comptes de liaison (sous-comptes de 185 par exemple) :

- dans les comptabilités en monnaies étrangères, ce compte de liaison s'intitulera "Comptabilité en UML" ;
- dans la comptabilité en UML, ces comptes de liaison s'intituleront "Comptabilité dollars", "Comptabilité livres sterling", "Comptabilité Euros", etc...

Les opérations ne faisant jouer que des comptes en UML sont comptabilisées, comme à l'ordinaire, dans la comptabilité en UML.

Les opérations faites avec l'étranger **n'ayant pas de contrepartie immédiate en UML**, c'est-à-dire les opérations correspondant à une entrée ou à une sortie de monnaies étrangères et ne faisant pas jouer directement la comptabilité en UML, sont enregistrées dans la comptabilité en monnaies étrangères.

Les opérations faisant intervenir la comptabilité en UML et une comptabilité en monnaie étrangère sont enregistrées en partie double dans les deux comptabilités. La liaison entre les deux comptabilités est assurée par :

- le compte de liaison "comptabilité en UML" dans la comptabilité en monnaies étrangères ;
- le compte de liaison "comptabilité devises" dans la comptabilité en UML.

En fin d'exercice, les comptabilités en monnaies étrangères sont intégrées dans la comptabilité en UML.

Les comptes tenus en monnaies étrangères sont préalablement convertis en UML sur la base des cours au jour de l'inventaire. Ces soldes convertis figurent dans la balance de vérification avant écriture d'inventaire.

La comptabilité en monnaie étrangère peut également être intégrée en cours d'année pour déterminer le résultat d'opérations faites avec l'étranger.

C — METHODE DE L'INTEGRATION MIXTE

Cette méthode fait intervenir :

- une comptabilité des monnaies étrangères en **partie simple** (hors bilan) ;
- une comptabilité des UML en **partie double** (comptabilité ordinaire).

Pour les inscriptions faites en partie simple, il est conseillé d'indiquer la position débitrice ou créditrice de la devise, afin d'éviter toute confusion dans la comptabilisation ultérieure des opérations.

SECTION 20 : ADAPTATION AUX ENTREPRISES AGRICOLES

Le SYSTÈME COMPTABLE OHADA a vocation à s'appliquer aux entreprises du secteur agricole, comme à celles de tous les autres secteurs, à l'exception des entités soumises aux règles de la comptabilité publique (article 2), et à celle des banques, établissements financiers et assurances (article 5).

Toutefois l'application aux activités agricoles implique un certain nombre d'adaptations du dispositif général, sans dérogations aux principes du SYSTÈME COMPTABLE OHADA, adaptations liées à la spécificité de ces activités.

C'est à partir de l'analyse de ces activités et des besoins particuliers d'information qui en résultent au niveau des états financiers que peuvent être précisées les dispositions techniques spécifiques (plan de comptes et jeu des comptes).

A — PARTICULARITES DES ACTIVITES AGRICOLES

L'exploitation agricole présente tous les caractères économiques de "l'entreprise" :

- elle utilise divers investissements productifs, qu'elle finance par capitaux propres ou par emprunts ;
- elle combine les facteurs de production dans le cadre de son "cycle d'exploitation", pour vendre sa

production de biens, et parfois de services.

La description par nature juridique, économique et financière des moyens internes utilisés et des différents partenaires externes est donc analogue à celle de toute entreprise industrielle ou commerciale : Immobilisations, Stocks, Créances, Dettes, Capitaux propres...

Cependant dans cette analyse de l'investissement et du cycle d'exploitation se posent quelques problèmes spécifiques qui entraînent des solutions adaptées ; il s'agit essentiellement des "biens vivants" et, secondairement, des "améliorations foncières", de l'"autoconsommation" prélevée, de certains contrats ou partenariats spécifiques.

1. Les biens vivants

Parmi les biens corporels qu'elle utilise soit à titre d'immobilisations, soit dans le cycle de production, l'entreprise agricole, par essence même de son activité, recourt de façon importante, voire primordiale, aux "biens vivants" que sont les **animaux** et les **végétaux**.

a) Classement à l'actif du bilan

Les biens vivants, comme tous les autres actifs, sont à classer en fonction de leur destination économique :

- en investissements, **actif immobilisé** lorsqu'ils servent de façon durable à l'entreprise ; tels les plantations fruitières, les animaux reproducteurs ou de garde... Rappelons que, dans le SYSTÈME COMPTABLE OHADA, l'adjectif "durable" correspond à une durée supérieure à un an ;
- en **stocks**, lorsqu'ils interviennent dans le cycle d'exploitation pour être, exclusivement, vendus après transformation ou non ; tels les pépinières, les animaux à l'engrais...

b) Comptabilisation

- Les **biens vivants immobilisés** sont à comptabiliser comme toute

immobilisation : acquisition dans un compte ad hoc de la classe 2 ; cession par crédit de ce compte avec jeu des comptes 81 (valeurs comptables des cessions) et 82 (produits des cessions) ou, si ces cessions sont courantes, des comptes 654 et 754 ; dans le cas particulier d'animaux reproducteurs, le caractère "ordinaire" ou courant des cessions sera fréquent, et, comme pour toutes les immobilisations ainsi traitées, le choix opéré par l'entreprise sera à indiquer dans l'État annexé.

- Les biens vivants relevant du **cycle d'exploitation** sont à classer en stocks.

c) Méthodes d'évaluation

Les biens vivants sont évalués, conformément aux dispositions générales du SYSTÈME COMPTABLE OHADA, à leur coût d'acquisition (biens acquis), leur coût de production (biens produits) ou leur valeur actuelle (biens acquis à titre gratuit ou par échange).

Durant la période de croissance (de "croît"), l'accroissement de valeur est constaté, à hauteur du coût de production correspondant, soit par "VARIATION DES STOCKS" comptes 603 et 73 (biens vivants stockés), soit par "PRODUCTION IMMOBILISEE", compte 722 (biens vivants immobilisés).

Selon leur nature et les circonstances, ils font l'objet d'amortissements et de provisions pour dépréciation, dans les conditions générales d'utilisation de ces techniques.

Le coût de production est déterminé par la Comptabilité analytique de gestion, ou, à défaut, par des procédés statistiques ; exceptionnellement, si on ne peut recourir à ces méthodes, les biens vivants sont évalués à partir du cours du jour de clôture de l'exercice, sous déduction de la marge de l'entreprise sur ces catégories de biens.

2. L'autoconsommation

Il s'agit des consommations prélevées sur la production de l'exploitation, sans contrepartie monétaire, par l'exploitant, sa famille, et les salariés. En raison de son importance, cette autoconsommation est à enregistrer.

On créditera le compte 72, adapté à cet objet et intitulé, dans l'entreprise agricole,

721 "PRODUCTION IMMOBILISEE ET AUTOCONSOMMEE" :

- par le débit du compte 104 "COMPTE DE L'EXPLOITANT", (sous-compte ad hoc : 1047 "Prélèvements d'autoconsommation") ;
- ou celui du compte 66 "CHARGES DE PERSONNEL" dans le cas de consommation des salariés ; sous-comptes ad hoc : 6617 et 6627 "Avantages en nature".

3. Autres opérations particulières

- Améliorations du Fonds

Les dépenses et les charges engagées en vue de l'amélioration durable de la fertilité des terrains d'exploitation (travail du sol, assolements, fumures, apports organiques...) constituent, au plan économique, de véritables investissements à constater au débit d'un compte ad hoc d'immobilisations. Ces travaux augmentent la rentabilité potentielle des terrains, comme le font, par ailleurs, les travaux d'agencements et d'aménagements des terrains (drainage, irrigation, nivellement, etc.) ; leur coût s'inscrit, comme celui des précédents, au débit du compte 224, sous-compte 2245 "Améliorations du fonds".

La majorité de ces travaux, n'ayant pas une valeur pérenne, sont amortissables.

L'importance de ces investissements justifie un **poste particulier** à l'actif du bilan :

"Aménagements et améliorations des terrains".

- Participations dans des Organismes professionnels agricoles

La fréquence et l'importance des participations des entreprises agricoles dans divers organismes coopératifs justifient la création, dans les "titres de participation", d'un compte ad hoc :

265 "PARTICIPATIONS DANS DES ORGANISMES PROFESSIONNELS".

- **Indemnités et subventions diverses reçues**

Les indemnités et subventions reçues sont à classer dans les "Produits des activités ordinaires" lorsqu'elles se substituent à des produits "ordinaires" ou compensent des charges ordinaires (exemple : indemnités pour calamités agricoles).

Le compte ad hoc 714 "INDEMNITES D'EXPLOITATION" est à utiliser.

Dans les autres cas, les indemnités et subventions sont à enregistrer, dans le résultat H.A.O., dans le compte ad hoc 844 "INDEMNITES ET SUBVENTIONS H.A.O.".

- **Montants compensatoires**

Les montants compensatoires reçus ou payés sont à rattacher, soit aux achats, soit aux ventes, selon leur nature ; ils constituent des corrections du prix d'achat ou du prix de vente et sont donc inscrits :

- s'ils sont **liés aux achats** : au débit des comptes 60 (montants payés) ou au crédit d'un compte 609 (montants reçus) ;
- s'ils sont **liés aux ventes** : au crédit des comptes 70 (montants reçus) ou au débit d'un compte 709 (montants payés).

B — CONSEQUENCES EN MATIERE D'ETATS FINANCIERS

La nature particulière des activités agricoles rend nécessaire, dans les états financiers, l'utilisation de rubriques et de postes spécifiques.

1. Etats financiers du Système normal

■ BILAN-ACTIF

– ACTIF IMMOBILISE

Charges immobilisées (rubrique globale, sans détail par poste)

Immobilisations incorporelles (rubrique globale, sans détail par poste)

Immobilisations corporelles hors biens vivants

- Terrains
- Aménagements et améliorations des terrains
- Bâtiments
- Installations et agencements
- Matériel

Immobilisations corporelles en biens vivants

- Animaux
- Plantations pérennes
- Autres

Avances et acomptes versés sur immobilisations

Immobilisations financières (rubrique globale)

- **ACTIF CIRCULANT**

Stocks de biens vivants (et en-cours)

- Animaux
- Avances aux cultures
- Végétaux

Stocks de produits

- Animaux
- Végétaux

Stocks d'approvisionnements divers et marchandises**Créances et emplois assimilés**
(cf. dispositions générales)

- **TRESORERIE** (cf. dispositions générales)

- **BILAN-PASSIF** (cf. dispositions générales)

■ **COMPTE DE RESULTAT-CHARGES**

Cf. dispositions générales, sauf poste RC qui devient : **Achats d'approvisionnements.**

■ **COMPTE DE RESULTAT-PRODUITS**

Cf. dispositions générales, sauf :

- Poste TC qui devient : "**Ventes de produits**" (ou "Ventes d'animaux" ou "Ventes de végétaux" selon la nature de l'activité).
- Poste TG qui devient : MARGE BRUTE DE PRODUCTION.
- Le poste TF est à intituler : "**Production immobilisée, et autoconsommée**" dont le montant est à détailler dans l'Etat annexé, en :
 - Production immobilisée biens vivants
 - Production immobilisée autres biens
 - Production autoconsommée.
- Poste TK : **Indemnités et subventions d'exploitation.**

- par aménagement des comptes de stocks, notamment en regroupant dans le compte 31 les approvisionnements et marchandises :

31 "STOCKS DE MARCHANDISES ET APPROVISIONNEMENTS".

- D'où les autres comptes de stocks :

2. Etats financiers du Système allégé■ **BILAN-ACTIF**

Les postes modifiés sont les suivants :

Immobilisations corporelles hors biens vivants

- Terrains
- Aménagements et améliorations des terrains
- Bâtiments et installations
- Matériel

Immobilisations corporelles en biens vivants

- Animaux (ou plantations, selon la nature de l'activité)
- Autres

Stocks

- Animaux (ou végétaux, selon la nature de l'activité)
- Approvisionnements divers

■ **COMPTE DE RESULTAT**

- Achats d'approvisionnements

C — CONSEQUENCES EN MATIERE DE PLAN DES COMPTES

La liste générale et la codification des comptes est adaptée à ces besoins d'information :

- par création (ou substitution) des comptes ad hoc indiqués plus haut en A.

- 32 ANIMAUX (marchandises)
- 33 VEGETAUX (marchandises)
- 34 EN-COURS DE PRODUCTION, ANIMAUX
- 35 EN-COURS DE PRODUCTION, VEGETAUX

36	PRODUITS INTERMEDIAIRES	373	Végétaux	
	362	Animaux	378	Activités annexes
	363	Végétaux	38	STOCKS EN COURS DE ROUTE EN CONSIGNATION OU EN DEPOT
37	PRODUITS FINIS	39	DEPRECIATIONS DE STOCKS	
	372	Animaux		