COMPTE 52 : Banques

Contenu

Ce compte enregistre les opérations financières effectuées entre l'entité, les banques agréées dans un Etat-partie et les autres banques. La liste des banques agréées est tenue par l'organisme chargé de la surveillance bancaire.

Subdivisions

521 BANQUES LOCALES
- 5211 Banques en monnaie nationale
- 5215 Banques en devises

522 BANQUES AUTRES ETATS REGION

523 BANQUES AUTRES ETATS ZONE MONETAIRE

524 BANQUES HORS ZONE MONETAIRE

525 BANQUES DEPOT A TERME

526 BANQUES, INTERET COURUS
- 5261 Banques, en monnaie locale
- 5265 Banques en devises

Commentaires

Il y a lieu de distinguer pour les banques locales, les avoirs en unité monétaire légale du pays des avoirs en devises. Parmi les premiers, il faudra séparer les avoirs liquides des avoirs soumis à restriction.

Le solde qui ressort des livres comptables doit être rapproché du solde du compte tenu par la banque et envoyé périodiquement à l'entité. Les différences éventuelles doivent être recherchées et faire l'objet d'écritures de redressement lorsqu'elles n'ont pas pour origine un chevauchement de dates.

Le dépôt bancaire à terme que l'entité peut débloquer à tout moment doit être constaté par le débit du compte 525 Banques, dépôts à terme En revanche si l'entité ne peut débloquer le dépôt sur une durée supérieure à un an le compte 2784 Banques dépôts à terme sera plus approprié.

A la clôture de l'exercice, les avoirs en monnaies étrangères sont évalués au dernier cours officiel de change connu à cette date.

Les comptes bancaires dont le solde apparaît créditeur en fin de période comptable sont inscrits au passif du bilan sous le poste "banques, découverts", sans compensation possible avec ceux des comptes bancaires présentant un solde débiteur.

Fonctionnement

Le compte 52 — BANQUES est débité des mouvements de fonds en faveur des comptes "Banques"

par le crédit des comptes concernés.

Le compte 52 — BANQUES est crédité des mouvements de fonds en diminution des comptes "Banques"

par le débit des comptes concernés.

Exclusions

Le compte 52 — BANQUES ne doit pas servir à enregistrer les mouvements de fonds relatifs aux opérations avec : • les Chèques postaux et le Trésor • les représentations locales d'institutions financières internationales ou étrangères	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *53 — Etablissements financiers et assimilés* • *538 — Autres organismes financiers*

Eléments de contrôle

Le compte 52 — BANQUES peut être contrôlé à partir :

- des relevés bancaires ;
- des états de rapprochement bancaire.

COMPTE 53 : Etablissements financiers et assimilés

Contenu

Ce compte enregistre les opérations entre l'entité et les Chèques postaux et le Trésor dans un Etat de la Région et les autres établissements financiers.

Subdivisions

531 CHEQUES POSTAUX
532 TRESOR
533 SOCIETES DE GESTION ET D'INTERMEDIATION (S.G.I.)
536 ETABLISSEMENTS FINANCIERS, INTERETS COURUS
538 AUTRES ORGANISMES FINANCIERS

Commentaires

Il y a lieu de distinguer, pour les opérations avec les chèques postaux, les avoirs en unité monétaire légale du pays, d'une part, des avoirs en devises, d'autre part. Parmi les premiers, il faudra séparer les avoirs liquides des avoirs soumis à restriction.

Les opérations enregistrées en comptabilité doivent correspondre, sous réserve d'un décalage dans le temps, aux extraits de comptes envoyés par le Centre de chèques postaux après chaque opération ou après chaque période. Les différences éventuelles doivent être recherchées et faire l'objet d'écritures de redressement lorsqu'elles n'ont pas pour origine un chevauchement de dates.

En fin d'exercice, les avoirs en monnaies étrangères sont évalués au dernier cours officiel de change connu à la date du bilan.

Les comptes chèques postaux dont le solde apparaît créditeur en fin de période comptable sont inscrits au passif du bilan sous le poste "banques, découverts", sans compensation possible avec ceux des comptes bancaires présentant un solde débiteur.

Fonctionnement

Le compte 53 — ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES est débité des mouvements de fonds en faveur des établissements concernés

par le crédit des comptes concernés.

Le compte 53 — ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES est crédité des mouvements de fonds diminuant les avoirs de l'entité dans les établissements

par le débit des comptes concernés.

Exclusions

Le compte 53 — ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES ne doit pas servir à enregistrer : • les mouvements de fonds relatifs aux opérations avec les banques	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *52 — Banques*

Eléments de contrôle

Le compte 53 — ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES peut être contrôlé à partir :

- des relevés de chèques postaux ;
- des relevés du Trésor ;
- des états de rapprochement.

COMPTE 54 : Instruments de trésorerie

Contenu

Les Instruments de trésorerie appartiennent à la catégorie des instruments financiers. Ils comprennent :

- les options de taux ;
- les options de change ;
- les options sur actions ;
- les instruments de trésorerie à terme.

La qualification et la classification de ces différents instruments sont opérées en fonction de la motivation ou de l'intention de l'entité.

Subdivisions

541 OPTIONS DE TAUX D'INTERÊT
542 OPTIONS DE TAUX DE CHANGE
543 OPTIONS DE TAUX BOURSIERS
544 INSTRUMENTS DE MARCHES A TERME
545 AVOIRS D'OR ET AUTRES METAUX PRECIEUX(1)

() Pièces, barres, lingots, louis d'or et autres métaux précieux (argent, diamant...) acquis en vue d'une cession à court terme. Ils jouent donc le rôle d'instruments de trésorerie.

Commentaires

En fonction des marchés sur lesquels les opérations sont traitées, les règles et méthodes de comptabilisation diffèrent :

- sur les marchés organisés et assimilés, dotés d'une parfaite liquidité ; évaluation au prix du marché (règle dite de mark to market) ;
- sur les autres marchés, évaluation au coût historique (règle de prudence).

Fonctionnement

Les montants nominaux des contrats des instruments à terme, qu'ils aient vocation ou non à être réglés ne sont pas comptabilisés au bilan. Ils sont mentionnés dans les engagements hors bilan.

Les primes et soultes ou équivalents sont enregistrés suivant le schéma : débit compte 54 instruments de trésorerie par le crédit d'un compte de trésorerie (52 ou 53).

Les appels de marges sont enregistrés comme suit :

- dans le cas d'un gain : débit compte de trésorerie (52 ou 53) par le crédit compte 54 instruments de trésorerie ;
- dans le cas d'une perte : débit 54 instruments de trésorerie par le crédit d'un compte de trésorerie (52 ou 53).

Les dépôts de garantie sont enregistrés au débit du compte 2758 Autres dépôts et cautionnement par le crédit d'un compte de trésorerie (52 ou 53).

L'instrument de couverture peut être un instrument ou une proportion d'instrument financier à terme ferme ou optionnel ou une

combinaison d'instruments à terme ferme ou optionnel.

Les autres actifs et passifs financiers peuvent être qualifiés d'instruments de couverture contre le risque de change ou contre d'autres risques lorsque leur exposition au risque couvert compense l'exposition de l'élément couvert.

Les opérations qualifiées de couverture sont identifiées et traitées comptablement en tant que telles dès leur origine et conservent cette qualification jusqu'à leur échéance ou dénouement.

L'élément couvert peut être un élément ou un groupe d'actifs, de passifs, d'engagements existants ou de transactions futures non encore matérialisées par un engagement si ces transactions sont définies avec précision et possèdent une probabilité suffisante de réalisation.

Un instrument financier à terme peut être un élément couvert.

Comptabilisation des instruments de couverture : Les produits et charges (latents ou réalisés) relatifs aux instruments de couverture sont reconnus au compte de résultat de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur l'élément couvert. Les variations de valeur des instruments de couverture ne sont pas reconnues au bilan, sauf si la reconnaissance en partie ou en totalité de ces variations permet d'assurer un traitement symétrique avec l'élément couvert.

Dans le cas d'un gain, le compte 54 Instruments de trésorerie est débité par le crédit du compte 778. Ce gain est étalé au prorata de la comptabilisation des produits ou charges de l'élément couvert par le biais du compte 477 Produits constatés d'avance ;

Dans le cas d'une perte, le compte 54 Instrument de trésorerie est crédité par le débit du compte 678. Cette perte est étalée au prorata de la comptabilisation des produits et charges de l'élément couvert par le biais du compte 476 Charges constatées d'avance.

Par symétrie, le résultat de la couverture est présenté dans le même poste ou à défaut dans la même rubrique du compte de résultat que celui de l'élément couvert.

Cette comptabilité de couverture subsiste même en cas d'arrêt de la couverture dans les cas suivants :

- lorsque l'instrument de couverture est dénoué ou échu alors que l'élément couvert est toujours existant,
- lorsque l'instrument de couverture ne répond plus aux critères de qualification ou lorsqu'il est mis fin à une relation de couverture et que l'élément couvert est toujours existant.

En revanche lorsque l'élément couvert ne répond plus en partie ou totalement à la qualification d'élément couvert éligible et que l'instrument de couverture est conservé, celui-ci est traité en totalité ou en partie comme un instrument en position ouverte isolée

Primes d'option : Les primes d'options peuvent être étalées dans le compte de résultat sur la période de couverture.

Elles peuvent également être constatées en résultat au même moment que la transaction couverte ou dans la valeur d'entrée au bilan de l'élément couvert lorsqu'il s'agit d'un achat futur d'actif.

Report/déport du change à terme: Le report ou déport des contrats de change à terme doit être soit constaté en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert soit, étalé dans le compte de

résultat, par le biais du comptes 6784 Pertes sur instruments de trésorerie ou du compte 7784 Produits sur instruments de trésorerie selon le sens, sur la durée de la couverture.

Pour la position ouverte isolée, c'est à dire spéculative ou des opérations dont le caractère de couverture ne peut être démontré : la perte latente engendrée par la variation de valeur des opérations doit être constatée en fin d'exercice par le débit du compte 6791 charges pour dépréciations sur risques financiers et le crédit du compte 594 dépréciations des comptes d'instruments financiers. Les gains latents n'interviennent pas dans le résultat en raison du principe de prudence.

Décomptabilisation des instruments financiers : Si l'entité perd le contrôle des droits attachés à l'instrument financier, elle doit décomptabiliser le bien et le compte 54 Instruments de trésorerie. Ce compte d'instruments de trésorerie peut être constaté en résultat au même moment que la transaction couverte ou dans la valeur d'entrée au bilan de l'élément couvert lorsqu'il s'agit d'un achat futur d'actif.

Exclusions

Le compte 54 — INSTRUMENTS DE TRESORERIE ne doit pas servir à enregistrer : • les opérations de crédits de trésorerie	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *56 — Banques, crédits de trésorerie et d'escompte*

Eléments de contrôle

Le compte 54 – INSTRUMENTS DE TRESORERIE peut être contrôlé à partir des relevés et états de rapprochement bancaires.

COMPTE 55 : Instruments de monnaie électronique

Contenu

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

Subdivisions

551 MONNAIE ELECTRONIQUE-CARTE CARBURANT
552 MONNAIE ELECTRONIQUE-TELEPHONE PORTABLE
553 MONNAIE ELECTRONIQUE-CARTE PEAGE
554 PORTE-MONNAIE ELECTRONIQUE
558 AUTRES INSTRUMENTS DE MONNAIE ELECTRONIQUE

Commentaires

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

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

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

Le porte-monnaie électronique est un moyen de paiement qui se présente sous forme d'une carte bancaire alimentée en unités monétaires par le porteur. Le porte-monnaie électronique se retire dans les banques en général. Il n'est pas nécessaire d'avoir un compte bancaire pour pouvoir obtenir un porte-monnaie électronique.
Les frais relatifs aux dépôts, retraits et paiements par instruments de monnaie électronique sont enregistrés au compte 6317 Frais sur instruments monétaires électroniques.
Le solde du compte instruments monétaire électronique ne doit être que débiteur ou nul.

Fonctionnement

Le compte 55 — INSTRUMENTS MONNAIE ELECTRONIQUE est débité des montants des chargements effectués

par le crédit des comptes concernés des comptes 52 ; 53 ; 57.

Le compte 55 — INSTRUMENTS MONNAIE ELECTRONIQUE est crédité des règlements

par le débit des comptes concernés.

Exclusions

Le compte 55 — INSTRUMENTS MONNAIE ELECTRONIQUE ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les mouvements de fonds des banques	• *52 — Banques*
• les opérations de crédit de trésorerie	• *56 — Banques crédits de trésorerie et d'escompte*
• les instruments de trésorerie	• *54 — Instruments de trésorerie*
• les paiements effectués par cartes de crédit	• *515 — Cartes de crédit à encaisser*

Eléments de contrôle

Le compte 55 — INSTRUMENTS MONNAIE ELECTRONIQUE peut être contrôlé à partir :

- des factures de chargement;
- du code accès au service de l'instrument et du code secret du gestionnaire de l'instrument.



COMPTE 56 : Banques, crédits de trésorerie et d'escompte

Contenu

Ce compte enregistre, d'une part, le montant de crédits de trésorerie inscrit au compte courant de l'établissement dispensateur de ces concours avec lequel l'entité est en relation d'affaires et, d'autre part, le montant nominal des effets escomptés.

Subdivisions

561 CREDITS DE TRESORERIE

565 ESCOMPTE DE CREDITS

en tant que telle, en raison de l'engagement de l'entité de se substituer au débiteur défaillant.

Comptabilisation de l'opération d'escompte d'effets :

1 – A la date de remise à l'escompte, le compte

415 – Clients, effets escomptés non échus est débité par le crédit du compte 412 – Clients, effets à recevoir en portefeuille.

2 – A la réception du décompte bancaire, le compte 52 – Banques est débité pour le montant net obtenu de la banque et le compte 675 – Escompte des effets de commerce, pour le montant des frais bancaires et d'intérêts d'escompte ; en contrepartie le compte 565 – Escompte de crédits ordinaires est crédité, pour le montant nominal des effets concernés.

3 – Après la date d'échéance, et le dénouement de l'opération, le compte 565 – Escompte de crédits ordinaires est débité pour le montant nominal de l'effet par le crédit du compte 415 – Clients, effets escomptés non échus.

Fonctionnement

Le compte 56 – BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE ET D'ESCOMPTE est crédité du montant des crédits de trésorerie effectivement portés au compte

par le débit du compte 52 – Banques.

Le compte 56 – BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE ET D'ESCOMPTE est crédité du montant nominal des effets escomptés

par le débit du compte 52 – Banques ;

ou par le débit du compte 675 – Escompte des effets de commerce.

Le compte 56 — BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE ET D'ESCOMPTE est débité du montant des remboursements de crédits de trésorerie

par le crédit du compte 52 — Banques.

Le compte 56 — BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE ET D'ESCOMPTE est débité du montant nominal des effets remis à l'escompte dont l'échéance est passée et l'opération dénouée

par le crédit du compte 415 — Clients, effets escomptés non échus.

Exclusions

Le compte 56 – BANQUES CREDITS DE TRESORERIE ET D'ESCOMPTE ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les prêts bancaires à plus d'un an	• *16 — Emprunts et dettes assimilées*
• les découverts bancaires autorisés, tant qu'ils n'ont qu'un caractère d'engagement de la banque vis-à-vis de l'entité et qu'ils s'ajustent donc sur le montant du solde débiteur chez le banquier	• *comptes d'engagements hors bilan*
• les effets remis à l'encaissement à leur échéance normale	• *51 — Valeurs à encaisser*

Eléments de contrôle

Le compte 56 — BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE peut être contrôlé à partir :

- des attestations de la banque concernant les crédits de trésorerie ;
- des relevés bancaires, étant entendu que le crédit de trésorerie doit avoir été positionné au crédit du compte courant ;
- des bordereaux de remise des effets à l'escompte.

COMPTE 57 : Caisse

Contenu

Le compte Caisse retrace les opérations d'encaissement et de paiement effectuées en espèces pour les besoins de l'entité.

Subdivisions

571 CAISSE SIEGE SOCIAL
- 5711 Caisse en monnaie nationale
- 5712 Caisse en devises

572 CAISSE SUCCURSALE A
- 5721 en monnaie nationale
- 5722 en devises

573 CAISSE SUCCURSALE B
- 5731 en monnaie nationale
- 5732 en devises

Commentaires

Il peut être ouvert autant de sous-comptes en cas de besoin.

Le solde du compte caisse doit toujours correspondre exactement à la somme disponible réellement.

Le solde du compte caisse ne doit être que débiteur ou nul.

Un solde créditeur du compte caisse signifierait que l'entité serait parvenue à débourser davantage d'espèces qu'elle n'en aurait reçu en caisse et qu'elle ne serait pas à même d'indiquer la manière dont les emplois en dépassement ont été couverts. En conséquence, un solde créditeur du compte caisse ou constitue une présomption d'irrégularité de la comptabilité.

Fonctionnement

Le compte 57 — CAISSE est débité des versements effectués au profit de la caisse

par le crédit des comptes concernés.

Le compte 57 — CAISSE est crédité des règlements effectués par la caisse ou

par le débit des comptes concernés.

Exclusions

Le compte 57 — CAISSE ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les chèques de voyage	• *518 — Autres valeurs à l'encaissement*
• les chèques de banque	• *513 — Chèques à encaisser ou 514 — Chèques à l'encaissement*
• les timbres fiscaux	• *64 — Impôts et taxes*
• les timbres postaux et autres figurines d'affranchissement	• *616 — Transports de plis*
• les effets de commerce	• *41 — Clients et comptes rattachés 51 — Valeurs à encaisser 56 — Banques, crédits de trésorerie et d'escompte*
• les paiements effectués par cartes de crédit	• *515 — Cartes de crédit à encaisser*

Eléments de contrôle

Le compte 57 — CAISSE peut être contrôlé à partir :

- des procès-verbaux de caisse ;
- des états de reddition de la caisse ;
- des bordereaux de situation journalière ;

COMPTE 58 : Régies d'avances, accréditifs et virements internes

Contenu

Ce compte enregistre le montant des avances aux régisseurs, le montant des accréditifs ainsi que la régularisation desdites avances et le réglement des accréditifs.

Subdivisions

581 REGIES D'AVANCE
582 ACCREDITIFS
585 VIREMENTS DE FONDS
588 AUTRES VIREMENTS INTERNES

Commentaires

Les comptes 581 et 582 enregistrent, le cas échéant, les opérations relatives :

- aux régies d'avances : fonds gérés par les régisseurs ou les comptables subordonnés (sur un chantier forestier ou de travaux publics, par exemple) ;
- aux accréditifs, c'est-à-dire, les crédits ouverts par un établissement de crédit, relation d'affaires de l'entité, dans sa succursale d'une ville, d'un département, d'une localité, afin de permettre au tiers concerné, généralement le responsable local de l'entité, de couvrir ses besoins de trésorerie.

Les comptes 585 et 588, relatifs aux virements internes, sont utilisés pour des raisons techniques dans les comptabilités organisées sur la base de journaux auxiliaires. Ce sont des comptes de passage utiles à la comptabilisation d'opérations internes à l'entité. Leur utilisation a pour but d'éviter les risques de double emploi au cours de la centralisation des écritures. En tout état de cause ces comptes doivent être soldés au terme de leur utilisation.

Fonctionnement

Le compte 58 — REGIES D'AVANCES, ACCREDITIFS ET VIREMENTS INTERNES est débité du montant des avances aux régisseurs et du montant des accréditifs (comptes 581 et 582)

par le crédit des comptes de trésorerie.

Le compte 58 — REGIES D'AVANCES, ACCREDITIFS ET VIREMENTS INTERNES est débité, en cours d'exercice, du montant correspondant à un débit à porter dans un compte support d'un journal auxiliaire (comptes 585 et 588)

par le crédit des comptes de trésorerie.

Le compte 58 — REGIES D'AVANCES, ACCREDITIFS ET VIREMENTS INTERNES est crédité lors de la régularisation des avances et du règlement définitif des accréditifs (comptes 581 et 582)

par le débit des comptes concernés.

Le compte 58 — REGIES D'AVANCES, ACCREDITIFS ET VIREMENTS INTERNES est crédité, en cours d'exercice, du montant correspondant à un crédit à porter dans un compte support d'un journal auxiliaire (comptes 585 et 588)

par le débit des comptes de trésorerie.

Exclusions

Le compte 58 — REGIES D'AVANCES, ACCREDITIFS ET VIREMENTS INTERNES ne doit pas servir à enregistrer : • les opérations internes de trésorerie, lorsque l'entité utilise un journal unique	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *les autres comptes de la classe 5 concernés*

Eléments de contrôle

Le compte 58 — REGIES D'AVANCES, ACCREDITIFS ET VIREMENTS INTERNES peut être contrôlé à partir des relevés bancaires. Il importe de s'assurer que les comptes 585 et 588 relatifs aux virements internes sont soldés à la fin de l'exercice.

COMPTE 59 : Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Trésorerie)

Contenu

Ce compte enregistre l'amoindrissement de la valeur des titres et valeurs liquides, des avoirs en banque, et autres éléments financiers résultant de causes précises quant à leur nature, mais dont les effets ne sont pas jugés irréversibles ainsi que les reprises de charges provisionnées s'y rapportant.

Il enregistre également les provisions de caractère financier pour risques à moins d'un an.

Subdivisions

590 DÉPRÉCIATIONS DES TITRES DE PLACEMENT
591 DEPRECIATIONS DES TITRES ET VALEURS A ENCAISSER
592 DEPRECIATIONS DES COMPTES BANQUES
593 DEPRECIATIONS DES COMPTES ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES
594 DEPRECIATIONS DES COMPTES D'INSTRUMENTS DE TRESORERIE
599 PROVISIONS POUR RISRQUES A COURT TERME A CARACTERE FINANCIER

Commentaires

Les dépréciations des comptes de trésorerie obéissent aux mêmes règles de comptabilisation que les dépréciations constatées sur les éléments de l'actif circulant (classes 3 et 4).

La charge est à constituer même si la dépréciation est d'un montant incertain.

La dépréciation traduit une baisse non définitive et non irréversible de l'évaluation des éléments d'actif par rapport à leur valeur comptable.

Les événements générateurs de dépréciations, survenus après la clôture de l'exercice, ne sont pas pris en compte dans ledit exercice ; les dépréciations ne doivent être constituées que pour des dépréciations subies au cours de l'exercice, et à la clôture de l'exercice.

La dépréciation doit être constituée même en l'absence ou en cas d'insuffisance de bénéfices ; de la sorte, il est donné une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité.

Lorsque, au jour de l'inventaire, la valeur économique réelle des titres, valeurs liquides et autres avoirs du genre sur banques est inférieure à leur valeur comptable, les entités doivent constituer des dépréciations qui expriment les moins-values constatées sur ces éléments de la trésorerie.

Les dépréciations sont portées à l'actif du bilan, en diminution de la valeur des postes qu'elles concernent, sous la forme prévue par le modèle de bilan.

Pour les titres de placement, la constitution de dépréciation s'appuie sur une évaluation des cours à la clôture de l'exercice, basée sur la valeur de la transaction en bourse, s'il s'agit de titres cotés, ou sur la valeur de négociation potentielle, s'il s'agit de titres non cotés.

Les provisions pour risques à court terme à caractère financier enregistrent les pertes probables à moins d'un an ayant leur origine dans une opération de nature financière ; exemple : provisions pour pertes de change.

Fonctionnement

A la clôture de l'exercice :

Le compte 59 — DEPRECIATIONS ET RISQUES PROVISIONNES (TRESORERIE) est crédité des dépréciations de l'exercice, constatées sur les éléments d'actif de la classe 5, ainsi que des pertes probables de nature financière à moins d'un an

par le débit du compte 679 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières.

Le compte 59 — DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME (TRESORERIE) est débité des dépréciations et provisions existant à l'ouverture de l'exercice

par le crédit du compte 779 — Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières.

Exclusions

Le compte 59 — DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME (TRESORERIE) ne doit pas servir à enregistrer les provisions pour dépréciations d'autres éléments du bilan : • Classe 1 • Classe 2 • Classe 3 • Classe 4	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *19 — Provisions pour risques et charges* • *29 — dépréciations* • *39 — Dépréciations des stocks* • *49 — Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Tiers)*

Eléments de contrôle

Le compte 59 — DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES À COURT TERME (TRESORERIE) peut être contrôlé à partir des cours de Bourse de clôture, des évaluations de titres, des cours du change.



SECTION 6

CLASSE 6 COMPTES DE CHARGES DES ACTIVITÉS ORDINAIRES

Les charges sont des emplois définitifs ou consommations de valeurs décaissées ou à décaisser par l'entité :

- soit en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par l'entité, ainsi que des avantages qui lui ont été consentis ;
- soit en vertu d'une obligation légale que l'entité doit remplir ;
- soit exceptionnellement, sans contrepartie directe.

Les charges comprennent également pour la détermination du résultat de l'exercice :

- les dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciation;
- la valeur comptable des éléments d'actif cédés, détruits ou disparus.

Les charges sont distinguées, selon leur nature :

- en charges des Activités Ordinaires (compte de la classe 6)
  - en charges d'exploitation ;
  - en charges financières ;
- ou en charges Hors Activités Ordinaires (compte de la classe 8).

La classe 6 est destinée à enregistrer les charges liées à l'activité ordinaire de l'entité. Ces charges entrent dans la composition des coûts des produits de l'entité.

Les charges doivent être comptabilisées dans l'exercice au cours duquel elles ont pris naissance. Elles donnent éventuellement lieu à abonnement ou à régularisation à la clôture de l'exercice.

COMPTE 60 : 60 (sauf 603) Achats

Contenu

Ce compte enregistre, le montant des factures d'achat et la valeur des retours de matières, fournitures et marchandises aux fournisseurs ainsi que les rabais, remises et ristournes hors factures obtenus des fournisseurs de biens.

Subdivisions

601 ACHATS DE MARCHANDISES
- 6011 dans la Région [1]
- 6012 hors Région [1]
- 6013 aux entités du groupe dans la Région
- 6014 aux entités du groupe hors Région
- 6015 Frais sur achats [2]
- 6019 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

602 ACHATS DE MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES
- 6021 dans la Région [1]
- 6022 hors Région [1]
- 6023 aux entités du groupe dans la Région
- 6024 aux entités du groupe hors Région
- 6025 Frais sur Achats [2]
- 6029 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

604 ACHATS STOCKES DE MATIERES ET FOURNITURES CONSOMMABLES
- 6041 Matières consommables
- 6042 Matières combustibles
- 6043 Produits d'entretien
- 6044 Fournitures d'atelier et d'usine
- 6045 Frais sur Achats [2]
- 6046 Fournitures de magasin
- 6047 Fournitures de bureau
- 6049 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

605 AUTRES ACHATS
- 6051 Fournitures non stockables-Eau
- 6052 Fournitures non stockables-Electricité
- 6053 Fournitures non stockables-Autres énergies
- 6054 Fournitures d'entretien non stockables
- 6055 Fournitures de bureau non stockables
- 6056 Achats de petit matériel et outillage
- 6057 Achats d'études et prestations de service
- 6058 Achats de travaux, matériels et équipements
- 6059 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

608 ACHATS D'EMBALLAGES
- 6081 Emballages perdus
- 6082 Emballages récupérables non identifiables
- 6083 Emballages à usage mixte
- 6085 Frais sur achats [2]
- 6089 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

(1) À l'exception des achats effectués auprès des entités du groupe.

(2) L'entité peut créer des sous-comptes pour les frais accessoires : douane, fret, assurance sur achats, commissions, courtages sur achats, frais de transit, et autres frais accessoires

Commentaires

Les comptes 601, 602, 604, 605 et 608, comme les comptes de stocks correspondants, donnent lieu à l'ouverture de sous-comptes de produits regroupés suivant la nomenclature des biens et services en usage dans chaque Etat partie.
Sous cette réserve, les entités peuvent choisir une nomenclature à leur convenance.
Le montant des factures d'achat à inscrire au compte 60 (sauf 603) s'entend, le cas échéant, net de taxes récupérables auquel s'ajoutent les frais accessoires d'achats. Ces frais accessoires d'achats peuvent être enregistrés par nature à un sous-compte du compte d'achat concerné.
Les achats sont comptabilisés, déduction faite des rabais et remises imputés directement sur le montant de la facture. Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont portés au compte 773 — Escomptes obtenus.
A la clôture de l'exercice, les biens reçus par l'entité, avant réception de la facture correspondante, sont néanmoins inscrits dans les achats, par le crédit d'un compte divisionnaire de fournisseurs (408 — Factures non parvenues). Cette précaution a pour but d'éviter de fausser les résultats.

Les remises, rabais et ristournes sur achats, obtenus des fournisseurs et dont le montant, non déduit des factures d'achats, n'est connu que postérieurement à la comptabilisation de ces factures, sont enregistrés aux comptes d'achats concernés.
Les biens et services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production de l'entité sont inscrits dans les achats au débit des comptes 6057 Achats d'études et prestations de services et 6058 Achats de travaux, matériel et équipements. Les autres achats de sous-traitance sont classés dans les services extérieurs, compte 621 Sous-traitance générale.
Les cotisations versées à un GIE, en fonction des services rendus à l'entité, constituent des charges d'exploitation à débiter aux comptes de sous-traitance intéressés (comptes 6057,6058 ou 621).

Fonctionnement

Le compte 60 — ACHATS est débité du montant des factures d'achat hors taxes frais accessoires inclus ;

le compte 445 — ETAT, TVA RECUPERABLE est débité du montant des taxes, si les taxes sont récupérables ;

par le crédit du compte fournisseur ou d'un compte de trésorerie.

Le compte 60 — ACHATS est crédité, en cours d'exercice, des retours de matières, fournitures et marchandises hors taxes aux fournisseurs ainsi que les rabais, remises, ristournes obtenus par facture d'avoir (après première facturation) ;

le compte 445 — ETAT, TVA RECUPERABLE est crédité du montant des taxes, si les taxes ont été récupérées ;

par le débit des comptes fournisseurs ou de tiers intéressé.

Le compte 60 — ACHATS est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 60 — ACHATS ne doit pas servir à enregistrer : • les frais accessoires d'achats directement rattachables aux immobilisations	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *comptes de la classe 2*

Eléments de contrôle

Le compte 60 — ACHATS peut être contrôlé à partir :

- des factures et avoirs fournisseurs ;
- des bons de commande ;
- des états d'inventaire.

COMPTE 603 : Variations des stocks de biens achetés

Contenu

Ce compte enregistre les variations de stocks de biens et de marchandises achetés en retraçant les opérations relatives aux entrées en stocks, aux sorties de stocks, et aux différences constatées entre l'inventaire comptable permanent et l'inventaire physique.

Les variations de stocks sont évaluées différemment selon le système d'inventaire utilisé.

Subdivisions

6031 Variations des stocks de marchandises
6032 Variations des stocks de matières premières et fournitures
6033 Variations des stocks d'autres approvisionnements liées

Commentaires

Les comptes de variations de stocks peuvent être de solde débiteur ou créditeur. Pour la détermination des soldes significatifs de gestion, les variations de stocks sont calculées à partir du prix d'achat des biens inscrits dans les stocks, tel qu'il est comptabilisé dans les comptes d'achats.

Les soldes des sous-comptes du compte 603 — Variations des stocks de biens achetés donnent la mesure des différences entre la valeur brute des stocks de biens achetés, telle qu'elle est constatée à la clôture de l'exercice, et la valeur brute correspondante à l'ouverture de l'exercice.

Fonctionnement

En cas d'inventaire intermittent, à la clôture de l'exercice :

Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est débité de la valeur du stock initial(1)

par le crédit des comptes de stocks concernés (pour solde des stocks initiaux).

(1) ou de la diminution de l'exercice (stock initial moins stock final).

Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est crédité de la valeur du stock final, pour sa valeur d'inventaire(1)

par le débit des comptes de stocks concernés (constatation des stocks finals).

Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est viré pour solde, avec les charges

dans le compte 13 — Résultat net de l'exercice (montant débiteur ou montant créditeur, selon le cas).

En cas d'inventaire permanent :

Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est crédité, en cours d'exercice, des entrées en stocks

par le débit des comptes de stocks concernés.

Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est débité, en cours d'exercice, des sorties de stocks

par le crédit des comptes de stocks concernés.

A la clôture de l'exercice, le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est débité des différences en moins constatées entre l'inventaire comptable et l'inventaire physique

par le crédit des stocks concernés.

(1) ou de l'augmentation de l'exercice (stock final moins stock initial)

A la clôture de l'exercice, le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est crédité des différences en plus constatées entre l'inventaire comptable et l'inventaire physique

par le débit des comptes de stocks concernés.

A la clôture de l'exercice, le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est viré (pour solde), avec les charges,

dans le compte 13 — Résultat net de l'exercice (montant débiteur ou montant créditeur, selon le cas).

Exclusions

Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES ne doit pas servir à enregistrer : • les variations de stocks d'en-cours ou de produits fabriqués	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *73 — Variations des stocks de biens et de services produits*

Eléments de contrôle

Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES peut être contrôlé à partir de l'inventaire, ou du décompte physique, et de l'évaluation.

COMPTE 61 : Transports

Contenu

Les frais de transport comprennent le montant des charges de port ou transports engagés par l'entité, à l'occasion, des ventes, des déplacements de son personnel ou de l'expédition de plis.

Subdivisions

612 TRANSPORTS SUR VENTES
613 TRANSPORTS POUR LE COMPTE DE TIERS
614 TRANSPORTS DU PERSONNEL
616 TRANSPORT DE PLIS
618 AUTRES FRAIS DE TRANSPORT
6181 Voyages et déplacements
6182 Transports entre établissements ou chantiers
6183 Transports entre établissements ou chantiers
619 RABAIS, REMISES, RISTOURNES (NON VENTILES)

Commentaires

Le compte 616 — Transports de plis peut être débité soit à l'occasion du paiement d'un affranchissement, soit à l'occasion de l'achat à l'avance de figurines d'affranchissement ou de bons de courses, représentatifs de courses par coursier.

Fonctionnement

Le compte 61 — TRANSPORTS est débité des charges de port ou transports engagées par l'entité

par le crédit des comptes de tiers ou de trésorerie concernés.

Le compte 61 — TRANSPORTS est crédité, en cours d'exercice, du montant des factures d'avoir représentant des réductions à caractère commercial ou des annulations de factures

par le débit des comptes fournisseurs concernés.

Le compte 61 — TRANSPORTS est crédité, à la clôture de l'exercice

par le débit : du compte 476 — Charges constatées d'avance, pour régularisation ou par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice (pour solde).

Exclusions

Le compte 61 — TRANSPORTS ne doit pas servir à enregistrer : • les consommations intermédiaires de biens et de services, lorsque l'entité effectue des transports pour son propre compte : carburants, réparations de véhicules, etc	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* • *comptes de charges appropriés*

Eléments de contrôle

Le compte 61 — TRANSPORTS peut être contrôlé à partir :

- des factures et avoirs fournisseurs ;
- des documents de transport (connaissements, lettres de voiture, etc.);
- de l'inventaire des figurines d'affranchissement ;
- des bons de course.



COMPTE 62 : Services extérieurs
COMPTE 63 : Autres services extérieurs

Contenu

Ces deux comptes enregistrent le montant des factures, paiements et rémunérations versés aux prestataires extérieurs à l'entité et les éventuels rabais, remises et ristournes obtenus hors factures sur les services extérieurs consommés.

62 SERVICES EXTÉRIEURS

621 SOUS-TRAITANCE GENERALE
622 LOCATIONS, CHARGES LOCATIVES
- 6221 Locations de terrains
- 6222 Locations de bâtiments
- 6223 Locations de matériels et outillages
- 6224 Malis sur emballages
- 6225 Locations d'emballages
- 6226 Fermages et loyers du foncier
- 6228 Locations et charges locatives diverses

623 REDEVANCES DE LOCATION ACQUISITION
- 6232 Crédit-bail immobilier
- 6233 Crédit-bail mobilier
- 6234 location vente
- 6235 Autres contrats de location acquisition

624 ENTRETIEN, REPARATIONS, REMISE EN ETAT ET MAINTENANCE
- 6241 Entretien et réparations des biens immobiliers
- 6242 Entretien et réparations des biens mobiliers
- 6243 Maintenance
- 6244 Charges de démantèlement et remise en état
- 6248 Autres entretiens et réparations

625 PRIMES D'ASSURANCE
- 6251 Assurances multirisques
- 6252 Assurances matériel de transport
- 6253 Assurances risques d'exploitation
- 6254 Assurances responsabilité du producteur
- 6255 Assurances insolvabilité clients
- 6257 Assurances transports sur ventes
- 6258 Autres primes d'assurances

626 ETUDES, RECHERCHES ET DOCUMENTATION
- 6261 Etudes et recherches
- 6265 Documentation générale
- 6266 Documentation technique

627 PUBLICITE, PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES
- 6271 Annonces, insertions
- 6272 Catalogues, imprimés publicitaires
- 6273 Echantillons
- 6274 Foires et expositions
- 6275 Publications
- 6276 Cadeaux à la clientèle
- 6277 Frais de colloques, séminaires, conférences
- 6278 Autres charges de publicité et relations publiques

628 FRAIS DE TELECOMMUNICATIONS
- 6281 Frais de téléphone



6282 Frais de télex
6283 Frais de télécopie
6288 Autres frais de télécommunications

63 AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS

631 FRAIS BANCAIRES
- 6311 Frais sur titres (, vente, garde)
- 6312 Frais sur effets
- 6313 Location de coffres
- 6314 Commissions d'affacturage
- 6315 Commissions sur cartes de crédit
- 6316 Frais d'émission d'emprunts
- 6317 Frais sur instruments monnaie électronique
- 6318 Autres frais bancaires

632 REMUNERATIONS D'INTERMEDIAIRES ET DE CONSEILS
- 6322 Commissions et courtages sur ventes
- 6324 Honoraires des professions règlementées
- 6325 Frais d'actes et de contentieux
- 6326 Rémunérations d'affacturage
- 6327 Rémunérations des autres prestataires de services
- 6328 Divers frais

633 FRAIS DE FORMATION DU PERSONNEL

634 REDEVANCES POUR BREVETS, LICENCES, MARQUES, LOGICIELS, SITES, CONCESSIONS ET DROITS ET VALEURS SIMILAIRES
- 6342 Redevances pour brevets, licences
- 6343 Redevances pour logiciels
- 6344 Redevances pour marques
- 6345 Redevances pour sites
- 6346 Redevances pour concessions, droits et valeurs similaires

635 COTISATIONS
- 6351 Cotisations
- 6358 Concours divers

637 REMUNERATIONS DE PERSONNEL EXTERIEUR A L'ENTITE
- 6371 Personnel intérimaire
- 6372 Personnel détaché ou prêté à l'entité

638 AUTRES CHARGES EXTERNES
- 6381 Frais de recrutement du personnel
- 6382 Frais de déménagement
- 6383 Réceptions
- 6384 Missions
- 6385 Charges de copropriété
- 6388 Charges externes diverses

Commentaires

Les services sont classés par nature ; leur importance et leur diversité sont telles qu'il a été nécessaire d'utiliser deux comptes à deux chiffres (62 et 63), dont le fonctionnement est rigoureusement identique.

La consommation de services est rapportée à la période comptable par le jeu de comptes d'abonnements ou de régularisation.

Le personnel intérimaire, détaché ou prêté est le personnel salarié d'une entité qui le met à la disposition d'une autre entité utilisatrice des services pour une durée déterminée. La prestation est facturée comme service extérieur par l'entité employeur qui peut être :

- une entité de travail temporaire ;
- une autre entité industrielle

ou commerciale, appartenant généralement au même groupe.

En vertu du principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence juridique :

- en cours d'exercice, l'entité utilisatrice enregistre les factures reçues de l'entité de travail temporaire (ou des autres entités employeurs) au débit du compte 637 Rémunérations de personnel extérieur à l'entité;
- à la clôture de l'exercice, le compte 637 est viré, pour solde, au débit du compte 667 Rémunération transférée de personnel extérieur.

Les rémunérations des autres prestataires de services non-salariés d'une autre entité, ou non mis à disposition par une autre entité doivent être enregistrées au compte 6327 Rémunérations des autres prestataires de services ou au compte 6324 Honoraires des professions réglementées.

Ne sont pas considérés comme étant des services consommés et sont en principe classés dans la même catégorie que les produits dans la fabrication desquels ils sont incorporés :

- les travaux à façon qui consistent à confier à une personne ou à une entité à qui on fournit les matières premières et éventuellement du matériel, pour fabriquer des produits semi finis, ou finis suivant des spécifications bien définies.
- les sous-traitances industrielles : la sous-traitance est le fait qu'une entité donnée confie partiellement sa production à une autre dans le cadre d'un travail de sous-œuvre. La sous-traitance industrielle consiste, pour une entité, à confier la réalisation à une entité, dite « sous-traitant », d'une ou de plusieurs opérations de conception, d'élaboration, de fabrication, de mise en œuvre ou de maintenance du produit. Ces opérations concernent un cycle de production déterminé.
- les frais de réparation, lorsqu'ils sont effectués par le fabricant du produit. Lorsqu'ils le sont par un réparateur, ils sont inscrits au compte 63.

Fonctionnement

Les comptes 62 et 63 — SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES SERVICES EXTERIEURS sont débités

par le crédit d'un compte de tiers ou de trésorerie.

Les comptes 62 et 63 — SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES SERVICES EXTERIEURS sont crédités

par le débit des comptes Fournisseurs des rabais, remises et ristournes éventuellement obtenus hors factures.

Les comptes 62 et 63 — SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES SERVICES EXTERIEURS sont crédités

soit par le débit du compte 476 — Charges constatées d'avance (régularisation), soit par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice, pour solde à la clôture de l'exercice.

Eléments de contrôle

Les comptes 62 et 63 — SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES SERVICES EXTERIEURS peuvent être contrôlés à	partir des factures et avoirs fournisseurs ainsi que des dispositions des contrats.

COMPTE 64 : Impôts et taxes

Contenu

Ce compte enregistre le montant des charges correspondant à des versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités publiques pour subvenir à des dépenses publiques, ou encore des versements institués par les autorités pour le financement d'actions d'intérêt général.

Subdivisions

641 IMPÔTS ET TAXES DIRECTS
- 6411 Impôts fonciers et taxes annexes
- 6412 Patentes, licences et taxes annexes
- 6413 Taxes sur appointements et salaires
- 6414 Taxes d'apprentissage
- 6415 Formation professionnelle continue
- 6418 Autres impôts et taxes directs

645 IMPÔTS ET TAXES INDIRECTS

646 DROITS D'ENREGISTREMENT
- 6461 Droits de mutation
- 6462 Droits de timbre
- 6463 Taxes sur les véhicules de société
- 6464 Vignettes
- 6468 Autres droits d'enregistrement

647 PENALITES, AMENDES FISCALES
- 6471 Pénalités d'assiette, impôts directs
- 6472 Pénalités d'assiette, impôts indirects
- 6473 Pénalités de recouvrement, impôts directs
- 6474 Pénalités de recouvrement, impôts indirects
- 6478 Autres pénalités et amendes fiscales

648 AUTRES IMPÔTS ET TAXES

Commentaires

Le compte 64 enregistre tous les impôts et taxes à la charge de l'entité, à l'exception de ceux dont l'assiette est établie sur les résultats qui sont inscrits au débit du compte 89 — Impôts sur le résultat.

Les impôts, qui, payés par l'entité, doivent être récupérés sur des tiers ou sur le Trésor public, sont enregistrés aux comptes de la classe 4.

Les entités comprennent dans le prix d'achat des marchandises, matières et fournitures, les droits de douane qui peuvent leur être affectés de façon certaine, pour obtenir le prix d'achat rendu frontière.

Le compte 6411 — Impôts fonciers et taxes annexes enregistre les versements obligatoires à l'Etat dont l'entité propriétaire d'un immeuble bâti ou non bâti ou d'un terrain doit s'acquitter, en application des lois en vigueur dans chacun des Etats parties.

Le compte 6412 — Patentes, licences et taxes annexes enregistre les versements obligatoires à l'Etat dont l'entité doit s'acquitter :

- (cas de la patente) du fait de l'exercice d'un commerce, d'une industrie ou d'une profession. La patente peut, en fonction des

dispositions fiscales dans les Etats parties, comporter un droit fixe unique indépendamment du nombre de commerces, d'industries et de professions qu'il exerce dans le même établissement et, par ailleurs, un droit proportionnel généralement établi sur la valeur locative des bureaux, magasins, boutiques, usines, ateliers, hangars, remises, chantiers, terrains de dépôts et autres locaux et emplacements servant à l'exercice de la profession ;

- (cas de la licence) du fait de l'exploitation d'un brevet. C'est le cas notamment des exploitants de débits de boisson, de restaurants.

Le compte 6413 — Taxes sur appointements et salaires enregistre les versements obligatoires à l'Etat dont l'entité est redevable, en qualité d'employeur, au titre des traitements, salaires, indemnités et émoluments versés.

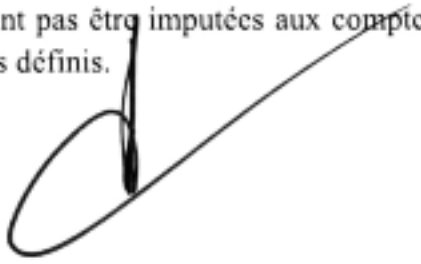
Le compte 646 — Droits d'enregistrement enregistre les versements obligatoires à l'Etat dont l'entité est redevable en raison :

- des perceptions requises par la recette des impôts pour l'accomplissement de certains actes juridiques, tels que des ventes, des échanges, des mutations, des donations, des successions, des baux, des constitutions de sociétés ;
- de timbres afférents à certains actes écrits : timbres de quittances, timbres de contrats de transport, timbres des affiches, timbres sur les bordereaux d'achat ou de vente en Bourse ;
- des taxes sur les véhicules de société et vignettes (autos, motos, bateaux, etc.).

Le compte 647 — Pénalités et amendes fiscales enregistre les versements obligatoires à l'Etat dont l'entité est redevable en raison de l'inobservation de dispositions fiscales telles que :

- les pénalités d'assiette consistant en intérêts ou indemnités de retard exigibles en cas d'inexactitude dans les déclarations, manœuvres frauduleuses, défaut de production ou production tardive de documents ;
- les pénalités de recouvrement sanctionnant le versement tardif des impôts et taxes qui sont déductibles.

Le compte 648 — Autres impôts et taxes enregistre les autres versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités locales dont l'entité est redevable, en raison des activités exercées, et qui ne peuvent pas être imputées aux comptes ci-dessus définis.



Fonctionnement

Le compte 64 — IMPÔTS ET TAXES est débité du montant de l'impôt dû

par le crédit du compte 44 — Etat et Collectivités publiques ou par le crédit des comptes de trésorerie.

Le compte 64 — IMPÔTS ET TAXES est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 64 — IMPÔTS ET TAXES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les annuités de remboursement d'emprunts contractés ou d'avances consenties par l'Etat	• *16 — Emprunts et dettes assimilées*
• les droits de douane relatifs aux acquisitions d'immobilisations	• *de la classe 2*
• les droits de douane relatifs à des achats de biens importés incorporés au prix d'achat (prix rendu frontière)	• *60 — Achats et variations de stocks*
• l'impôt sur les bénéfices	• *89 — Impôts sur le résultat*

Eléments de contrôle

Le compte 64 — IMPÔTS ET TAXES peut être contrôlé à partir :

- des déclarations ;
- des avis d'imposition ;
- des règlements à l'ordre du Trésor.

COMPTE 65 : Autres charges (sauf 659)

Contenu

Ce compte enregistre le montant des charges, de caractère souvent accessoire, qui entrent dans les consommations de l'exercice en provenance de tiers pour le calcul de la valeur ajoutée de gestion, dans le cadre des choix opérés par le Système comptable OHADA.

Subdivisions

651 PERTES SUR CREANCES CLIENTS ET AUTRES DEBITEURS
- 6511 Clients
- 6515 Autres débiteurs

652 QUOTE-PART DE RESULTAT SUR OPERATIONS FAITES EN COMMUN
- 6521 Quote-part transférée de bénéfices (comptabilité du gérant)
- 6525 Pertes imputées par transfert (comptabilité des associés non gérants)

654 VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS
- 6541 Immobilisations incorporelles
- 6542 Immobilisations corporelles

656 PERTE DE CHANGE SUR CREANCES ET DETTES COMMERCIALES

657 PENALITES AMENDES PENALES

658 CHARGES DIVERSES
- 6581 Indemnités de fonction et autres rémunérations d'administrateurs
- 6582 Dons
- 6583 Mécénat
- 6588 Autres charges diverses

Commentaires

Les créances clients et autres débiteurs irrécouvrables sont enregistrées au débit du compte 651 Pertes sur créances et autres débiteurs.

La quote-part de bénéfice revenant aux associés d'une société en participation (dont la comptabilité est tenue par un gérant, seul connu des tiers) sera enregistrée dans les livres du gérant de la société en participation au débit du compte 6521 Quote-part transférée de bénéfice par le crédit du compte 463 Associés, opérations faites en commun.

La perte imputée aux associés par la société en participation sera enregistrée dans la comptabilité des associés par le compte débit du compte 6525 Pertes imputés par transfert au crédit du compte 463 Associés, opérations faites en commun.

Pour une entité qui, du fait de la nature de son activité, renouvelle de manière fréquente ses immobilisations (loueurs de biens, transporteur,...), la valeur brute et les amortissements des biens de cette entité, sont enregistrés au compte 654 Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations.

Les dispositions de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés

commerciales et du GIE prévoient :

- une indemnité de fonction fixée par l'assemblée générale ordinaire pour la rémunération des activités des administrateurs ;
- une rémunération exceptionnelle pour des missions et mandats confiés par le conseil d'administration.

Ces rémunérations sont enregistrées au débit du compte 6581 Indemnités de fonction et autres rémunérations d'administrateurs par le crédit du compte 4715 Rémunérations des administrateurs.

Les pertes de change sur créances et dettes commerciales sont enregistrées en résultat d'exploitation au débit du compte 656 "Pertes de change sur créances et dettes commerciales";

Les dons et libéralités de toute nature effectués par l'entité au profit d'une autre personne dans le cadre d'une politique de mécénat destinée à favoriser notamment le développement d'activités humanitaires, civiques, culturelles ou sportives sont enregistrés au débit du compte 6582 Dons ou 6583 Mécénat.

Fonctionnement

Les comptes 651 à 658 — AUTRES CHARGES (sauf 654) sont débités du montant de la charge

par le crédit d'un compte de tiers ou de trésorerie.

Le compte 654 — VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS est débité du montant de la valeur brute et crédité des amortissements de l'immobilisation cédée.

Les comptes 651 à 658 — AUTRES CHARGES sont crédités pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 65 — AUTRES CHARGES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
• les charges H.A.O. constatées	• *831 — Charges H.A.O. constatées*
• amoindrissement de la valeur d'une créance dont les effets ne sont pas jugés irréversibles	• *659 charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme*
• cessions d'immobilisations non fréquentes et récurrentes	• *81 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations*
• libéralités et dons à l'occasion d'évènements exceptionnels tels les phénomènes naturels : sécheresse, inondations, tempête, vols de criquets, guerres, tremblement de terre, …..	• *835 Dons et libéralités accordés*
• pertes de change sur opérations ayant un caractère financier (emprunts bancaires et liquidités en devises)	• *676 Pertes de change financières*

Eléments de contrôle

Le compte 65 — AUTRES CHARGES peut être contrôlé à partir :

- des factures ;
- des notifications de cessation de paiement relevées ou du courrier des avocats ;
- états financiers de la société en participation
- le procès-verbal de l'assemblée générale ou du conseil d'administration

COMPTE 659 : Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation

Contenu

Ce compte enregistre les dotations pour dépréciation des éléments de l'actif circulant ainsi que les dotations aux provisions pour risques à court terme.

Subdivisions

659 CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION
- 6591 sur risques à court terme
- 6593 sur stocks
- 6594 sur créances
- 6598 Autres charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme

Commentaires

Les charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme répondent à une conception nouvelle du risque. En effet, le Système comptable OHADA considère ces dotations comme des décaissements probables à brève échéance. Elles figurent dans le Compte de résultat comme des charges externes.

Fonctionnement

Le compte 659 — CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION est débité

par le crédit des comptes de dépréciation de l'actif circulant, comptes 39 et 49 et du compte 499 — Provisions pour risques à court terme (passif).

Le compte 659 — CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 659 — CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
• les Dépréciations et les provisions pour risques à court terme H.A.O.	• *839 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme H.A.O.*

Eléments de contrôle

Le compte 659 — CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION peut être contrôlé à partir des factures, notifications de cessation de paiements, relevés, ou des courriers des avocats.

COMPTE 66 : Charges de personnel

Contenu

Ce compte enregistre l'ensemble des rémunérations du personnel de l'entité, qu'il s'agisse d'appointements et salaires, de commissions, de congés payés, de primes, de gratifications, d'indemnités de logement ou d'indemnités diverses, et, le cas échéant, des rémunérations de l'exploitant individuel, en contrepartie du travail fourni. Il enregistre aussi les charges sociales payées par l'entité au titre des salaires, ainsi que les avantages en nature.

Par ailleurs il est débité en fin d'exercice des montants facturés à l'entité au titre du Personnel extérieur, intérimaire, détaché ou prêté.

Subdivisions

661 REMUNERATIONS DIRECTES VERSEES AU PERSONNEL NATIONAL
- 6611 Appointements, salaires et commissions
- 6612 Primes et gratifications
- 6613 Congés payés
- 6614 Indemnités de préavis, de licenciement et de recherche d'embauche
- 6615 Indemnités de maladie versées aux travailleurs
- 6616 Supplément familial
- 6617 Avantages en nature
- 6618 Autres rémunérations directes

662 REMUNERATIONS DIRECTES VERSEES AU PERSONNEL NON NATIONAL
- 6621 Appointements, salaires et commissions
- 6622 Primes et gratifications
- 6623 Congés payés
- 6624 Indemnités de préavis, de licenciement et de recherche d'embauche
- 6625 Indemnités de maladie versées aux travailleurs
- 6626 Supplément familial
- 6627 Avantages en nature
- 6628 Autres rémunérations directes

663 INDEMNITES FORFAITAIRES VERSEES AU PERSONNEL
- 6631 Indemnités de logement
- 6632 Indemnités de représentation
- 6633 Indemnités d'expatriation
- 6634 Indemnités de transport
- 6638 Autres indemnités et avantages divers

664 CHARGES SOCIALES
- 6641 Charges sociales sur rémunération du personnel national
- 6642 Charges sociales sur rémunération du personnel non national

666 RÉMUNÉRATION ET CHARGES SOCIALES DE L'EXPLOITANT INDIVIDUEL
- 6661 Rémunération du travail de l'exploitant
- 6662 Charges sociales

667 REMUNERATION TRANSFEREE DE PERSONNEL EXTERIEUR
- 6671 Personnel intérimaire
- 6672 Personnel détaché ou prêté à l'entité

668 AUTRES CHARGES SOCIALES
- 6681 Versements aux Syndicats et Comités d'entreprise, d'établissement
- 6682 Versements aux Comités d'hygiène et de sécurité
- 6683 Versements et contributions aux autres œuvres sociales
- 6684 Médecine du travail et pharmacie
- 6685 Assurances et organismes de santé
- 6686 Assurances retraite et fonds de pension
- 6687 Majorations et pénalités sociales
- 6688 Charges sociales diverses

Commentaires

Les charges de personnel comprennent toutes les charges supportées par l'entité, à titre obligatoire ou bénévole, qui prennent leur source dans les contrats de travail qu'elle a conclus et qui bénéficient directement ou indirectement aux salariés.

Le compte 66 (sauf 667) est débité de la rémunération brute versée au personnel, les cotisations sociales mises à la charge des salariés étant débitées au compte 42 — Personnel par le crédit du compte 43 — Organismes sociaux. Les frais de voyage, de réception, les diverses dépenses exposées par le personnel dans l'exercice de ses fonctions pour le compte de son employeur et dont le montant lui est soit remboursé, soit compris dans les rémunérations, doivent en principe être également enregistrés en 62 ou 63.

Les avantages en nature dont bénéficie le personnel sont enregistrés par l'entité dans les différents comptes de charges par nature concernée. Ces avantages en nature sont ensuite transférés dans les frais de personnel. Les entités débitent le compte 66 — Charges de personnel par le crédit du compte 78 — Transferts de charges.

Le compte 667 est débité, en fin d'exercice, du montant des rémunérations du personnel extérieur enregistrées au compte 637 durant l'exercice ; ce virement solde le compte 637.

Les comptes 6618 et 6628 peuvent notamment servir à enregistrer les sommes versées à titre d'indemnités à des étudiants ou jeunes demandeurs d'emplois en stage dans l'entité.

Le compte 6683 sert à enregistrer notamment la part supportée par l'entité pour le financement des « tickets restaurant », fêtes d'anniversaire, arbre de Noël…

Fonctionnement

Le compte 66 — CHARGES DE PERSONNEL est débité

par le crédit du compte 422 — Personnel, rémunérations dues ;

ou par le crédit du compte 781 — Transferts de charges d'exploitation (avantages en nature).

Le compte 66 — CHARGES DE PERSONNEL est débité des charges afférentes à ces rémunérations

par le crédit du compte 43 — Organismes sociaux ;

ou par le crédit du compte 44 — Etat et Collectivités publiques.

Le compte 66 — CHARGES DE PERSONNEL (compte 667) est débité des charges de personnel extérieur

par le crédit du 637— Rémunérations de personnel extérieur à l'entité (en fin d'exercice).

Le compte 66 — CHARGES DE PERSONNEL est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

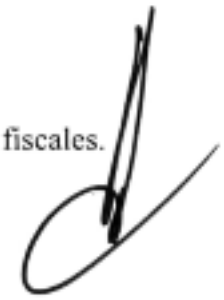
Exclusions

Le compte 66 — CHARGES DE PERSONNEL ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les impôts dont l'assiette repose sur la rémunération	• *6413 — Taxes sur appointements et salaires*
• les charges considérées comme des consommations intermédiaires (dépenses exposées par les salariés pour le compte de l'entité, notamment)	• *comptes appropriés de la classe 6*
• les rémunérations de toutes natures attribuées à des tiers	• *comptes appropriés de la classe 6*
• les indemnités versées à des tierces personnes qui ne sont pas membres de l'entité (honoraires)	• *632 — Rémunérations d'intermédiaires et de conseils*

Eléments de contrôle

Le compte 66 — CHARGES DE PERSONNEL peut être contrôlé à partir :

- des livres de paie ;
- des fiches de paie ;
- des déclarations sociales et fiscales.



COMPTE 67 : Frais financiers et charges assimilées

Contenu

Ce compte enregistre l'ensemble des charges financières dues à différents tiers intervenant dans le financement de l'entité (à l'exclusion de la rémunération des capitaux propres et à celle des services bancaires).

Subdivisions

671 INTERÊTS DES EMPRUNTS
- 6711 Emprunts obligataires
- 6712 Emprunts auprès des établissements de crédit
- 6713 Dettes liées à des participations
- 6714 Primes de remboursement des obligations

672 INTERÊTS DANS LOYERS DE LOCATION ACQUISITION
- 6721 Intérêts dans loyers de location acquisition / crédit-bail immobilier
- 6722 Intérêts dans loyers de location acquisition / crédit-bail mobilier
- 6723 Intérêts dans loyers de location acquisition / location-vente
- 6724 Intérêts dans loyers des autres locations acquisition

673 ESCOMPTES ACCORDES

674 AUTRES INTERÊTS
- 6741 Avances reçues et dépôts créditeurs
- 6742 Comptes courants bloqués
- 6743 Intérêts sur obligations cautionnées
- 6744 Intérêts sur dettes commerciales
- 6745 Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte…)
- 6748 Intérêts sur dettes diverses

675 ESCOMPTES DES EFFETS DE COMMERCE

676 PERTES DE CHANGE FINANCIERES

677 PERTES SUR TITRES DE PLACEMENT
- 6771 Pertes sur cessions de titres de placement
- 6772 Malis provenant d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants

678 PERTES ET CHARGES SUR RISQUES FINANCIERS
- 6781 sur rentes viagères
- 6782 sur opérations financières
- 6784 sur instruments de trésorerie

679 CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME FINANCIERES
- 6791 sur risques financiers
- 6795 sur titres de placement
- 6798 Autres charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières

Commentaires

Lorsque l'entité considère comme frais à immobiliser les intérêts intercalaires dus sur la période de construction d'une immobilisation, ces intérêts sont d'abord comptabilisés au débit du compte 67 — Frais financiers, puis transférés au débit du compte d'immobilisation concerné par le crédit du compte 72 — Production immobilisée.

Des nomenclatures internes à l 'entité doivent permettre de raccorder les intérêts payés ou dus aux emprunts ou avances reçues auxquels ils se rapportent.

Le compte 671 — Intérêts des emprunts enregistre le montant des charges financières et assimilées que l'entité doit payer, en rémunération de l'utilisation des capitaux ou des avances de fonds qui lui ont été consenties par des tiers ou des entités liées.

Le compte 672 — Intérêts dans loyers de location acquisition enregistre la quote-part des charges financières dans les redevances versées par l'entité locataire (cf. **titre VIII Opérations spécifiques chapitre 8**).

Le compte 673 — Escomptes accordés enregistre le montant des réductions que l'entité consent sous forme d'escompte de règlement aux clients qui s'acquittent de leurs factures ou règlent leurs dettes avant le terme normal d'exigibilité.

Le compte 674 — Autres intérêts enregistre les charges financières versées aux associés et à divers tiers.

Le compte 675 — Escomptes des effets de commerce enregistre, après la remise au banquier de l'effet à l'escompte, lors de la réception du bordereau d'escompte, le montant indiqué sur le décompte bancaire, au titre des frais prélevés pour l'opération d'escompte.

Les pertes de change sur opérations ayant un caractère financier (emprunt bancaire en devise, liquidités en devises ...) sont enregistrées en résultat financier au débit du compte 676 "Pertes de change financières".

Les écarts de conversion négatifs constatés à la clôture de l'exercice sur les disponibilités en devises sont considérés comme étant des pertes de change supportées. Le compte 676 — Pertes de change financières ne doit pas être confondu avec le compte 478 — Ecarts de conversion-Actif qui n'enregistre que les pertes probables de change.

Le compte 677 — Pertes sur titres de placement enregistre les charges nettes effectivement supportées par l'entité lorsque cette dernière réalise des pertes sur titres dont le prix de cession se trouverait inférieur au coût d'acquisition.

Dans le cas d'espèce, la perte subie, à savoir la différence entre la valeur d'entrée et le prix de cession, net toutefois des frais de cession, est portée au débit du compte 677 — Pertes titres de placement. Dans le cas où les frais de cession sont enregistrés distinctement (décalage de facturations), ils sont également portés au débit du compte 677.

Le compte 6772 Malis provenant d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants, est destiné à solder le compte 5021 Actions propres lors de l'attribution des actions gratuites au personnel salarié et aux dirigeants (voir **Titre VIII opérations spécifiques, chapitre 19).**

Le compte 678 — Pertes sur risques financiers enregistre les pertes subies sur des opérations financières comportant un risque autre que le risque de perte de change. Exemples : rentes viagères, instruments de trésorerie, primes, options...

Le compte 679 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières enregistre le montant des charges financières potentielles évaluées

à l'arrêté des comptes, nettement précisées quant à leur objet, mais dont l'échéance ou le	montant est incertain.

Fonctionnement

Le compte 67 (sauf 679) — FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILEES est débité des frais dus et des pertes financières constatées

par le crédit des comptes de tiers concernés ou des comptes de trésorerie.

Le compte 679 — CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES À COURT TERME FINANCIERES est débité des dépréciations à court terme des risques financiers et des comptes de trésorerie

par le crédit du compte 59 — Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Trésorerie).

Le compte 67 — FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILEES est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 67 — FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILEES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les remboursements d'emprunts contractés ou d'avances reçues	• *16 — Emprunts et dettes assimilées*
• les intérêts intercalaires d'emprunts dus au titre de la période de construction et de mise en route des immobilisations	• *comptes de la classe 2 concernés*
• les commissions et courtages bancaires, rémunérations de services	• *631 — Frais bancaires*
• les pertes de change sur créances et dettes commerciales sont inscrites en resultat d'exploitation	• *656 Pertes de change sur créances et dettes commerciales*

Eléments de contrôle

Le compte 67 — FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILEES peut être	contrôlé à partir des relevés de banque et décomptes d'intérêt.



COMPTE 68 : Dotations aux amortissements

Contenu

Ce compte enregistre, au titre de l'exercice, les dotations aux amortissements, d'exploitation et à caractère financier, dans leur conception économique et comptable (et non pas fiscale).

Subdivisions

681 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS EXPLOITATION
- 6812 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles
- 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles

Commentaires

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

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

Le choix du mode de répartition (linéaire, dégressif à taux décroissant, par unités d'œuvre ou unités de production) relève de la politique et de la gestion de l'entité, dans le respect des principes comptables retenus.

Le compte 68 est destiné à enregistrer, à la clôture de l'exercice, les charges "calculées" de la période.

Le compte 68 enregistre aussi le complément éventuel d'amortissement relatif aux immobilisations cédées, mises hors service ou au rebut.

Lorsque les dispositions fiscales en vigueur autorisent des méthodes d'amortissements accélérés (amortissement dégressif, etc.) et imposent la comptabilisation effective des amortissements fiscaux pratiqués, il importe de faire apparaître distinctement l'amortissement technique et économique normal (linéaire) au compte 68. Le complément d'amortissement fiscal autorisé figure au débit du compte 85 — Dotations H.A.O., par le crédit du compte 151 — Amortissements dérogatoires.



Fonctionnement

Le compte 68 — DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS est débité du montant des dotations de la période

par le crédit des comptes d'amortissements pour le montant de la dépréciation économique de la période.

Le compte 68 — DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 68 — DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les dotations aux provisions	• *69 — Dotations aux provisions et aux dépréciations*
• les charges provisionnées	• *659 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation* • *679 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières*
• les dotations aux amortissements H.A.O.	• *852 — Dotations aux amortissements H.A.O.*

Eléments de contrôle

Le compte 68 — DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS peut être contrôlé à partir des plans et tableaux d'amortissement.

COMPTE 69 : Dotations aux provisions et aux dépréciations

Contenu

Ce compte enregistre, au titre de l'exercice, les dotations aux provisions d'exploitation et à caractère financier, en couverture de dépréciations, risques, charges ou pertes à prévoir.

Subdivisions

691 DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DEPRECIATIONS D'EXPLOITATION
- 6911 Dotations aux provisions pour risques et charges
- 6913 Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles
- 6914 Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles

697 DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DEPRECIATIONS FINANCIERES
- 6971 Dotations aux provisions pour risques et charges
- 6972 Dotations aux dépréciations des immobilisations financières

Commentaires

La comptabilisation des dotations aux provisions et aux dépréciations se fait selon les règles suivantes :

- les provisions et les dépréciations sont créées ou ajustées en hausse en débitant le compte 69 — Dotations aux provisions et aux dépréciations et par le crédit du compte de provisions ou de dépréciations concerné (19 ou 29) ;
- les provisions et les dépréciations sont ajustées en baisse ou annulées en débitant le compte (19 ou 29) par le crédit du compte 79 — Reprises de provisions, de dépréciations et autres ;
- lorsqu'un risque se réalise, il est régulièrement comptabilisé dans un compte approprié de la classe 6 ou 8. En conséquence, la provision est reprise intégralement (débit : compte 19; crédit : compte 79).

Fonctionnement

Le compte 69 — DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DÉPRÉCIATIONS est débité du montant des dotations de l'exercice

par le crédit des comptes de provisions (19 et 29).

Le compte 69 — DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DÉPRÉCIATIONS est crédité

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice pour solde à la clôture de l'exercice.

Exclusions

Le compte 69 — DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DÉPRÉCIATIONS ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les dotations aux provisions H.A.O.	• *85 — Dotations H.A.O.*
• les charges à la clôture de l'exercice correspondant à la dépréciation probable constatée sur les éléments de l'actif circulant (stocks, clients)	• *659 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation*
• les charges correspondant à la dépréciation probable constatée sur les éléments de trésorerie	• *679 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières*

Eléments de contrôle

Le compte 69 – DOTATIONS AUX PROVISIONS ET AUX DEPRECIATIONS peut être contrôlé à partir de tous documents susceptibles d'éclairer le jugement sur les charges à prévoir par suite de dépréciation d'éléments d'actif ou les risques attachés à des événements ou opérations intervenus au cours de l'exercice.

SECTION 7

CLASSE 7 COMPTES DE PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES

Les produits sont généralement pris en compte lorsqu'une augmentation des retombées économiques, liée à une augmentation d'actif ou à une diminution de passif, s'est produite et qu'elle peut être mesurée de façon fiable.

La comptabilisation des produits résultant de contrats avec les clients doit traduire le transfert à un client du contrôle d'un bien ou d'un service pour le montant auquel le vendeur s'attend à avoir droit. En général, le transfert est opéré à la date de livraison du bien ou de l'achèvement de la prestation de service.

Les comptes de la classe 7 enregistrent les produits liés à l'activité ordinaire de l'entité. Ils résultent en principe de la vente de biens ou de services, de la production de biens ou de services non encore vendus ou livrés à soi-même.

Doivent être rattachés à l'exercice, tous les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement. A la clôture de l'exercice, ces produits donnent éventuellement lieu à régularisation.

COMPTE 70 : Ventes

Contenu

Ce compte enregistre les ressources de l'entité provenant de la vente des marchandises, des travaux effectués et des services rendus à des tiers.

Subdivisions

701 VENTES DE MARCHANDISES
- 7011 dans la Région ([1])
- 7012 hors Région ([1])
- 7013 aux entités du groupe dans la Région
- 7014 aux entités du groupe hors Région
- 7015 sur internet
- 7019 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

702 VENTES DE PRODUITS FINIS
- 7021 dans la Région ([1])
- 7022 hors Région ([1])
- 7023 aux entités du groupe dans la Région
- 7024 aux entités du groupe hors Région
- 7025 sur internet
- 7029 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

703 VENTES DE PRODUITS INTERMEDIAIRES
- 7031 dans la Région ([1])
- 7032 hors Région ([1])
- 7033 aux entités du groupe dans la Région
- 7034 aux entités du groupe hors Région
- 7035 sur internet
- 7039 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

704 VENTES DE PRODUITS RESIDUELS
- 7041 dans la Région ([1])
- 7042 hors Région ([1])
- 7043 aux entités du groupe dans la Région
- 7044 aux entités du groupe hors Région
- 7045 sur internet
- 7049 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

705 TRAVAUX FACTURES
- 7051 dans la Région (1)
- 7052 hors Région ([1])
- 7053 aux entités du groupe dans la Région
- 7054 aux entités du groupe hors Région
- 7055 sur internet
- 7059 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

706 SERVICES VENDUS
- 7061 dans la Région ([1])
- 7062 hors Région ([1])
- 7063 aux entités du groupe dans la Région
- 7064 aux entités du groupe hors Région
- 7065 sur internet
- 7069 Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)

707 PRODUITS ACCESSOIRES
- 7071 Ports, emballages perdus et autres frais facturés
- 7072 Commissions et courtages ([2])
- 7073 Locations ([2])

([1]) À l'exception des ventes faites à des entités du groupe

([2]) À inscrire au compte 706 si ces produits correspondent à une activité principale de l'entité

7074 Bonis sur reprises et cessions d'emballages
7075 Mise à disposition de personnel (2)
7076 Redevances pour brevets, logiciels, marques et droits similaires (2)
7077 Services exploités dans l'intérêt du personnel
7078 Autres produits accessoires

Commentaires

Le compte 701 est ouvert par les entités commerciales.
Les entités qui ont seulement une activité industrielle utilisent les comptes 702 à 705.
Les ventes sont comptabilisées dans l'entité selon une nomenclature compatible avec la nomenclature de biens et services en usage dans chacun des Etats parties.

Le prix de vente s'entend du prix facturé, le cas échéant, net de taxes collectées, déductions faites des rabais et remises lorsqu'ils sont déduits sur la facture elle-même.
Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture de vente, les escomptes de règlement sont comptabilisés au débit du compte 673 - Escomptes accordés.

Fonctionnement

Le compte 70 - VENTES est crédité du montant des facturations hors taxes si les taxes sont facturées.

Le compte 443 – ETAT TVA FACTUREE est crédité du montant des taxes si les taxes collectées sont facturées.

par le débit du compte 41 - Clients et comptes rattachés ;

ou par le débit d'un compte de trésorerie.

Le compte 70 - VENTES est débité des retours hors taxes facturées sur ventes et des rabais, remises et ristournes accordés hors factures aux clients

Le compte 443 – ETAT TVA FACTUREE est débité des taxes facturées des retours sur ventes et des rabais, remises et ristournes accordés hors factures aux clients

par le crédit du compte client 41— Clients et comptes rattachés ;

ou par le crédit du compte 13 - Résultat net de l'exercice, pour solde du compte 70 à la clôture de l'exercice.

Exclusions

Le compte 70 - VENTES ne doit pas servir à enregistrer : ■ les subventions d'exploitation compensatrices d'insuffisances de tarifs	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* ■ *71 - Subventions d'exploitation*

Eléments de contrôle

Le compte 70 - VENTES peut être contrôlé à partir

- des factures de ventes ;
- des factures d'avoirs ;
- de la vérification des marges.

COMPTE 71 : Subventions d'exploitation

Contenu

Les subventions d'exploitation sont des aides financières ou en nature accordées par l'Etat, des collectivités publiques ou des tiers, qui ne sont ni des fonds de dotation, ni des subventions d'investissement. Elles sont destinées à compenser l'insuffisance du prix de vente administré, ou à faire face à des charges d'exploitation.

Subdivisions

711 SUR PRODUITS A L'EXPORTATION
712 SUR PRODUITS A L'IMPORTATION
713 SUR PRODUITS DE PEREQUATION
714 INDEMNITÉS ET SUBVENTIONS D'EXPLOITATION (entité agricole)
718 AUTRES SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
7181 Versées par l'Etat et les collectivités publiques
7182 Versées par les organismes internationaux
7183 Versées par des tiers

Commentaires

Les subventions d'exploitation ne doivent pas être confondues avec les subventions d'investissement ou d'équilibre.

Elles peuvent être accordées sous des formes variées : primes d'embauche, primes de création d'emplois.

Fonctionnement

Le compte 71 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION est crédité des subventions acquises

par le débit du compte 4495 — Etat, subventions d'exploitation à recevoir ;

ou par le débit du compte 4582 — Organismes internationaux, subventions à recevoir ;

et par le débit des comptes de trésorerie concernés à la date de l'encaissement.

Le compte 71 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION est débité pour solde à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 - Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 71- SUBVENTIONS D'EXPLOITATION ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
■ les aides accordées par les collectivités publiques et organismes internationaux ayant le caractère de fonds de dotation	■ *102 - Capital par dotation*
■ les subventions accordées en vue d'acquérir, de créer, de remplacer et de mettre en l'état des immobilisations	■ *14 - Subventions d'investissement*

Eléments de contrôle

Le compte 71 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION peut être contrôlé à partir des courriers d'octroi des subventions.

COMPTE 72 : Production immobilisée

Contenu

Ce compte enregistre le coût de production des travaux faits par l'entité pour elle-même.

Subdivisions

721	Immobilisations incorporelles	724	Production auto-consommée
722	Immobilisations corporelles	726	Immobilisations financières (1)

() En cas d'offre publique d'échange (OPE) ou d'achat (OPA) notamment

Commentaires

Le compte 72 - Production immobilisée enregistre les travaux effectués par l'entité pour elle - même au coût de production déterminé par la comptabilité analytique de gestion ou à défaut par des calculs extra-comptables.

Les calculs extra-comptables doivent néanmoins cerner le coût de production des biens concernés en intégrant tous les intrants, notamment:

- le coût d'acquisition des matériaux consommés pour la production des biens ;
- les autres coûts engagés sous forme de charges directes de production et des charges indirectes rattachables ;
- les frais financiers supportés sur les emprunts exclusivement affectés au financement de la fabrication des biens concernant la période de fabrication.

La production auto-consommée est constituée par 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 enregistrée au crédit du compte 724 Production immobilisée et autoconsommée par le débit :

- du compte 104 Compte de l'exploitant;
- du compte 6617 et 6627 Avantages en nature dans le cas de consommation des salariés.

Fonctionnement

Le compte 72 - PRODUCTION IMMOBILISEE est crédité

par le débit du compte 21 - Immobilisations incorporelles ;

ou par le débit du compte 23 - Bâtiments, installations techniques et agencements ; ou 24 – Matériel, mobilier et actifs biologiques ;

par le débit du compte 104- compte de l'exploitant ou compte 6617 et 6627 Avantages en nature (production auto-consommée).

Le compte 72 - PRODUCTION IMMOBILISEE est débité pour solde à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 - Résultat net de l'exercice.

Eléments de contrôle

Le compte 72 - PRODUCTION IMMOBILISEE peut être contrôlé à partir:

- des immobilisations portées à l'actif ;
- des charges saisies par la comptabilité analytique.



COMPTE 73 : Variations des stocks de biens et services produits

Contenu

Ce compte enregistre les variations de stocks de biens et de services produits en retraçant les opérations relatives aux entrées en stocks, aux sorties de stocks et aux différences constatées à la clôture de l'exercice entre l'inventaire comptable permanent et l'inventaire physique et, dans le cas de l'inventaire intermittent, le stock initial et le stock final, ou leur différence.

Subdivisions

734 VARIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS EN COURS
- 7341 Produits en cours
- 7342 Travaux en cours

735 VARIATIONS DES EN-COURS DE SERVICES
- 7351 Etudes en cours
- 7352 Prestations de services en cours

736 VARIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS FINIS

737 VARIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS
- 7371 Produits intermédiaires
- 7372 Produits résiduels

Commentaires

Le compte 73 donne par son solde la variation des stocks de produits fabriqués, pour l'exercice considéré. Créditeur, il représente l'augmentation globale de ces stocks du début à la fin de l'exercice ; débiteur, il représente la diminution de ces stocks (déstockage) ; production de l'entité, stockée au cours de la période. Dans ce cas, il est porté en négatif du côté des produits dans le Compte de résultat.

Fonctionnement

En cas de tenue d'inventaire intermittent :

A la clôture de l'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est débité de la valeur du stock initial ([1]) pour solde

par le crédit des comptes de stocks concernés.

([1]) ou de la diminution de l'exercice (stock initial moins stock final)

A la clôture de l'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est crédité de la valeur du stock final ([1])

par le débit des comptes de stocks concernés.

A la clôture de l'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est viré, pour solde, avec les produits

dans le compte 13 — Résultat net de l'exercice (montant débiteur ou montant créditeur, selon le cas).

En cas d'inventaire permanent :

En cours d'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est crédité, des entrées en stocks (en-cours, produits fabriqués)

par le débit des comptes de stocks concernés.

En cours d'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est débité des sorties de stocks (virements d'en-cours en produits fabriqués ou du fait de ventes)

par le crédit des comptes de stocks concernés.

A la clôture de l'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est crédité des différences en plus constatées entre l'inventaire comptable et l'inventaire physique

par le débit des comptes de stocks.

([1]) ou de l'augmentation de l'exercice (stock final moins stock initial)

A la clôture de l'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est débité des différences en moins constatées entre l'inventaire comptable et l'inventaire physique

par le crédit des comptes de stocks.

A la clôture de l'exercice, le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS est viré, pour solde, avec les produits.

dans le compte 13 — Résultat net de l'exercice (montant débiteur ou montant créditeur, selon le cas)

Exclusions

Le compte 73 — VARIATION DE STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS ne doit pas servir à enregistrer : ■ la variation de la période, afférente aux stocks de marchandises, de matières, de fournitures et d'emballages commerciaux	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* ■ *comptes 603 - Variations des stocks de biens achetés*

Eléments de contrôle

Le compte 73 - VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS peut être contrôlé à partir:

- des fiches d'inventaire ;
- de l'évaluation des stocks ;
- de la comptabilité analytique.

COMPTE 75 : Autres produits (sauf compte 759)

Contenu

Ce sont tous les produits divers qui ne proviennent pas directement de l'activité productrice ou commerciale de l'entité, ni de son activité financière ou de ses relations avec l'Etat (subventions) mais qui relèvent néanmoins de ses activités ordinaires.

Subdivisions

751 PROFITS SUR CREANCES CLIENTS ET AUTRES DEBITEURS

752 QUOTE-PART DE RESULTAT SUR OPERATIONS FAITES EN COMMUN

- 7521 Quote-part transférée de pertes (comptabilité du gérant)
- 7525 Bénéfices attribués par transfert (comptabilité des associés non gérants)

754 PRODUITS DES CESSIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS

- 7541 Immobilisations incorporelles
- 7542 Immobilisations corporelles

756 GAINS DE CHANGE SUR CREANCES ET DETTES COMMERCIALES

758 PRODUITS DIVERS

- 7581 Indemnités de fonction et autres rémunérations d'administrateurs
- 7582 Indemnités d'assurances reçues
- 7588 Autres produits divers

Commentaires

Les profits sur créances clients et autres débiteurs sont enregistrées au crédit du compte 751 profit sur créances clients et autres débiteurs.

La quote-part de résultat sur opérations faites en commun est la reprise dans la comptabilité de l'entité du résultat obtenu dans le cadre d'une autre structure (société en participation ...) à laquelle l'entité est associée, mais qui est juridiquement transparente.

Le compte 752 - Quote-part de résultats sur opérations faites en commun enregistre:

- pour l'entité non gérante, sa participation aux bénéfices ;
- pour l'entité gérante, le montant des pertes mises à la charge des associés non gérants.

Le compte 754 - Produits des cessions courantes d'immobilisations enregistre le prix de cession des immobilisations lorsque ces cessions présentent un caractère ordinaire en raison des politiques de désinvestissement et de renouvellement des immobilisations.

Les profits de change sur créances et dettes commerciales sont enregistrées en résultat d'exploitation au crédit du compte 756 "Gains de change sur créances et dettes commerciales";

Le compte 758 - Produits divers enregistre les autres produits non imputables aux autres subdivisions du compte 75.

Fonctionnement

Le compte 75 — AUTRES PRODUITS est crédité du montant des produits

par le débit des comptes de tiers concernés ou des comptes de trésorerie.

Le compte 75 - AUTRES PRODUITS est débité pour solde à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 75 - AUTRES PRODUITS (sauf 759) ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
• les rabais, remises et ristournes accordés, hors factures, aux clients	• *compte 70 – Ventes*
• les profits de change sur opérations ayant un caractère financier (emprunts et liquidité en dévises)	• *776 Gains de change financiers*

Eléments de contrôle

Le compte 75 — AUTRES PRODUITS peut être contrôlé à partir :

- des factures,
- des avis bancaires ;
- des correspondances échangées.

COMPTE 759 — Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation

Contenu

Ce compte enregistre les annulations ou les régularisations en baisse des provisions à court terme sur éléments de l'actif circulant et des risques provisionnés

Subdivisions

759 REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION
- 7591 sur risques à court terme
- 7593 sur stocks
- 7594 sur créances
- 7598 sur autres charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation

Commentaires

Le compte 759 reprend en fin d'exercice tout ou partie des dépréciations et provisions à court terme devenues sans objet ou pour toute autre cause justifiant la régularisation en baisse.

Symétriquement aux charges correspondant à des décaissements probables à brève échéance, les reprises doivent être traitées comme des encaissements probables.

Fonctionnement

Le compte 759 - REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION est crédité du montant des dépréciations d'actif circulant et des risques provisionnés existant à l'ouverture de l'exercice.

par le débit du compte 39 — Dépréciations des stocks et en cours ou par le débit du compte 49 — Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Tiers).

Le compte 759 - REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET DE PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION est débité pour solde à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 - Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 759 - REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
■ les reprises de dépréciations d'éléments de l'actif immobilisé	■ *791 Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation*
■ les reprises de dépréciations d'éléments à caractère financier	■ *797 Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières*

Eléments de contrôle

Le compte 759 - REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME D'EXPLOITATION peut être contrôlé à partir du relevé des décisions de gestion des organes compétents.

COMPTE 77 : Revenus financiers et produits assimilés

Contenu

Ce sont les ressources que tire l'entité de ses activités financières.

Subdivisions

771 INTERETS DE PRÊTS ET CREANCES DIVERSES
- 7712 Intérêts de prêts
- 7713 Intérêts sur créances diverses

772 REVENUS DE PARTICIPATIONS ET AUTRES TITRES IMMOBILISES
- 7721 Revenus des titres de participation
- 7722 Revenus des autres titres immobilisés

773 ESCOMPTES OBTENUS

774 REVENUS DE PLACEMENT
- 7745 Revenus des obligations
- 7746 Revenus des titres de placement

775 INTERETS DANS LOYERS DE LOCATION ACQUISITION

776 GAINS DE CHANGE FINANCIERS

777 GAINS SUR CESSIONS DE TITRES DE PLACEMENT

778 GAINS SUR RISQUES FINANCIERS
- 7781 sur rentes viagères
- 7782 sur opérations financières
- 7784 sur instruments de trésorerie

779 REPRISES DE CHARGES POUR DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS À COURT TERME FINANCIERES
- 7791 sur risques financiers
- 7795 sur titres de placement
- 7798 sur autres charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières

Commentaires

Les intérêts et dividendes reçus de l'étranger sont comptabilisés distinctement de ceux acquis dans l'Etat.

La subdivision utilisée par l'entité doit permettre de raccorder les revenus financiers et produits assimilés aux prêts ou avances et titres auxquels ils se rapportent.

Les profits de change sur opérations ayant un caractère financier (emprunt bancaire en devise, liquidités en devises ...) sont enregistrés en résultat financier au crédit du compte 776 "Gains de change financiers".

Fonctionnement

Le compte 77 (sauf 779) - REVENUS FINANCIERS ET PRODUITS ASSIMILES est crédité du montant des produits financiers acquis

par le débit des comptes de tiers concernés ou des comptes de trésorerie.

Le compte 779 - REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME FINANCIERES est crédité de la reprise des dépréciations des comptes de trésorerie et des provisions pour risques à court terme à caractère financier sans objet, existant au début de l'exercice

par le débit du compte 59 — Dépréciations et provisions pour risques à court terme (Trésorerie), pour solde ou pour rajustement.

Le compte 77 - REVENUS FINANCIERS ET PRODUITS ASSIMILES est débité

par le crédit du compte 13 - Résultat net de l'exercice, pour solde du compte 77 en fin d'exercice.

Exclusions

Le compte 77 - REVENUS FINANCIERS ET PRODUITS ASSIMILES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
• les récupérations de prêts ou d'avances consenties	• *27 - Autres immobilisations financières*

Eléments de contrôle

Le compte 77 - REVENUS FINANCIERS ET PRODUITS ASSIMILES peut être contrôlé à partir:

- de virements bancaires ;
- de décompte d'intérêts ;
- de factures avec escompte ;
- de bordereaux de cession de titres ;
- d'encaissement des coupons.

COMPTE 78 : Transferts de charges

Ce compte sert à l'imputation de charges d'exploitation ou financières qui doivent être, en raison de leur nature, affectées à un compte de bilan, à l'exception des immobilisations pour lesquelles le compte 72 — Production immobilisée est utilisé.

Le transfert peut concerner les stocks, les comptes de tiers. Il sert aussi, exceptionnellement, à des transferts de charges à charges (exemple : avantages en nature).

Subdivisions

781 TRANSFERTS DE CHARGES D'EXPLOITATION

787 TRANSFERTS DE CHARGES FINANCIERES

Commentaires

Les transferts de charges concernent les dépenses de l'entité mises à la charge de tiers (remboursement de débours et frais divers) et pouvant aussi le cas échéant être opérés vers d'autres comptes de charges (exemple : avantages en nature accordés au personnel).

Les transferts de charges sont à mentionner dans les Notes annexes.

Fonctionnement

Le compte 78 - TRANSFERTS DE CHARGES est crédité du montant des charges d'exploitation ou financières à transférer

par le débit des comptes de bilan concernés (autre que les comptes d'immobilisation)

par le débit des comptes de charges concernés (en cas de transfert de charges à charges)

Le compte 78 - TRANSFERTS DE CHARGES est débité pour solde à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 - Résultat net de l'exercice

Exclusions

Le compte 78 - TRANSFERTS DE CHARGES ne doit pas servir à enregistrer	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
■ les transferts de charges en actif immobilisé	■ *72 - Production immobilisée*
■ les transferts de charges H.A.O	■ *848 - Transferts de charges H.A.O.*

Eléments de contrôle

Le compte 78 - TRANSFERTS DE CHARGES peut être contrôlé à partir du relevé des décisions de gestion des organes compétents.

COMPTE 79 : Reprises de provisions, de dépréciations et autres

Contenu

Le compte 79 « Reprises de provisions, dépréciations et autres » enregistre les annulations et les réajustements en baisse des provisions pour risques et charges ainsi que des dépréciations des éléments de l'actif immobilisé et les reprises de subventions d'investissement.

Subdivisions

791 REPRISES DE PROVISIONS ET DE DEPRECIATIONS D'EXPLOITATION
- 7911 pour risques et charges
- 7913 des immobilisations incorporelles
- 7914 des immobilisations corporelles

797 REPRISES DE PROVISIONS ET DEPRECIATIONS FINANCIERES
- 7971 pour risques et charges
- 7972 des immobilisations financières

798 REPRISES D'AMORTISSEMENTS ([1])

799 REPRISES DE SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

([1]) Cas de révision de plan d'amortissement

Commentaires

Les reprises de provisions et de dépréciations constatent soit la diminution de la provision ou de la dépréciation ramenée à un montant inférieur, soit l'intégration dans les résultats de l'entité de la provision ou de la dépréciation existante par suite de la réalisation ou de l'annulation de la charge ou de la disparition du risque.

Dans le cas exceptionnel d'une révision rétroactive du plan d'amortissement initial, la réduction du cumul des amortissements est opérée par le crédit du compte 798 — Reprises d'amortissements

Le compte 799 — Reprises de subventions d'investissement enregistre à son crédit :

- soit un montant égal à celui de la dotation de l'exercice aux comptes d'amortissements des immobilisations amortissables acquises ou créées au moyen de ladite subvention, affecté du coefficient résultant du rapport : Montant de la subvention/Montant de l'investissement correspondant ;
- soit une somme déterminée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables créées ou acquises au moyen de ladite subvention sont inaliénables aux termes du contrat ou, à défaut de clause d'inaliénabilité dans le contrat, une somme égale au dixième du montant de la subvention.



Fonctionnement

Le compte 79 (sauf 799) - REPRISES DE PROVISIONS, DE DEPRECIATIONS ET AUTRES est crédité

par le débit des comptes (19, 29) pour le montant des diminutions des provisions, par suite d'annulation ou de réduction.

Le compte 799 — REPRISES DE SUBVENTION D'INVESTISSEMENT est crédité du montant de la subvention d'investissement reprise au résultat

par le débit du compte 14 — Subventions d'investissement.

Le compte 79 - REPRISES DE PROVISIONS, DE DEPRECIATIONS ET AUTRES est débité pour solde à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 - Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 79 - REPRISES DE PROVISIONS, DE DEPRECIATIONS ET AUTRES ne doit pas servir à enregistrer:	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
■ les reprises HAO ■ les reprises de charges provisionnées	■ *86 Reprises HAO* ■ *759 Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation* ■ *779 Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières* ■ *849 Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme HAO*

Eléments de contrôle

Le compte 79 - REPRISES DE PROVISIONS, DE DEPRECIATIONS ET AUTRES peut être contrôlé à partir du relevé des décisions des organes compétents.

SECTION 8

CLASSE 8 COMPTES DES AUTRES CHARGES ET AUTRES PRODUITS

L'utilisation de la classe 8 permet d'enregistrer les charges et les produits correspondant à des opérations qui ne se rapportent pas à l'activité ordinaire de l'entité.

Les produits et les charges hors activité ordinaire (H.A.O.) sont liés à des changements de structure (significatifs) ou de stratégie de l'entité, aux cessions, changements importants dans l'environnement (exemple: modification de la législation commerciale qui impliquera sans doute un changement de la stratégie et des investissements de la firme) ou à des événements extraordinaires (tels les phénomènes naturels : sécheresse, inondations, tempêtes, raz-de-marée, tremblements de terre, vols de criquets ...).

Les sorties et les prix de cession des d'immobilisations sont des charges et produits HAO. Par contre, les opérations relativement légères et régulières d'investissement - financement (renouvellement du « parc » de matériel sans novation profonde) ne doivent donc pas être traitées en « H.A.O. », mais être «remontées » dans les activités ordinaires.

Les produits et les charges H.A.O. sont des charges et des produits non récurrents, de nature non liés à l'activité ordinaire de l'entité. Ces charges et produits HAO ne doivent pas être définis en termes moraux, d'opportunité ou exceptionnels.

Une charge ou un produit d'exploitation d'un montant exceptionnellement élevé doit rester inscrite dans le niveau «ordinaire » (exemple : grosse perte sur une importante créance clients). Le niveau significativement élevé de la charge ou du produit sera signalé, avec ses conséquences, dans les Notes annexes.

Une charge ou un produit d'exploitation omis au cours d'un exercice antérieur doit être comptabilisé dans les charges ou les produits des activités ordinaires de l'exercice de rectification.

Figurent également dans cette classe la participation des travailleurs aux bénéfices et l'impôt sur le résultat.

COMPTE 81 : Valeurs comptables des cessions d'immobilisations

Contenu

Ce compte sert à déterminer la valeur comptable nette des éléments de l'actif immobilisé cédés. Pour les biens non amortissables, cette valeur est la valeur d'entrée, sans déduction des éventuelles dépréciations. Pour les biens amortissables, elle est la différence entre la valeur d'entrée brute des immobilisations cédées et le cumul des amortissements pratiqués depuis l'entrée du bien dans le patrimoine de l'entité jusqu'à la date de sa cession.

Subdivisions

811 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
812 IMMOBILISATIONS CORPORELLES
816 IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Commentaires

Par cession, il faut entendre : vente, échange, mise au rebut ou destruction.

La sortie d'une immobilisation du patrimoine de l'entité donne lieu à :

- constatation de l'amortissement complémentaire pour la période écoulée entre l'ouverture de l'exercice et la date de cession du bien ;
- enregistrement de la sortie du bien pour sa valeur nette au compte 81 sous la forme d'une double écriture :
  - au débit pour la valeur d'entrée,
  - au crédit pour le montant total des amortissements pratiqués sur ce bien ;
- comptabilisation de la valeur de sortie si celle-ci est supérieure à zéro, au compte 82 — Produits des cessions d'immobilisations.

Les cessions d'immobilisations considérées comme courantes (fréquentes et récurrentes) ne sont pas enregistrées à ce niveau H.A.O., mais dans les comptes 654 (Valeur comptable) et 754 (Prix de cession); exemples : transporteurs ; loueurs de matériels ...

Fonctionnement

Le compte 81 — VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS est débité de la valeur d'entrée des éléments sortis sous déduction des amortissements pratiqués

par le crédit du compte d'immobilisation concerné (classe 2).

Le compte 81 — VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 81 — VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les dépréciations afférentes aux éléments d'actif immobilisé cédés	• *29 — Dépréciations*
• les cessions considérées comme courantes, compte tenu de l'activité de l'entité	• *654 — Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations*

Eléments de contrôle

Le compte 81 — VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS peut être contrôlé à partir :

- des documents attestant de la valeur de sortie de l'immobilisation : procès-verbal de mise au rebut ;
- des factures de vente ;
- d'un procès-verbal de destruction ;
- des tableaux d'amortissement.

COMPTE 82 : Produits des cessions d'immobilisations

Contenu

Ce compte enregistre le produit net de la cession : dans le cas de vente, prix résultant de l'accord entre les cocontractants et figurant sur l'acte de vente diminué des commissions et des frais de vente ; dans le cas d'apport, montant contractuel, etc.

Subdivisions

821 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
822 IMMOBILISATIONS CORPORELLES
826 IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Commentaires

Les indemnités d'assurance perçues à la suite de la destruction totale d'une immobilisation sont à enregistrer au crédit du compte 82 Produits des cessions d'immobilisations.
Par contre, les indemnités d'assurance perçues à la suite d'une destruction partielle d'une immobilisation susceptible d'être réparée en vue d'une réutilisation dans l'entité doivent être enregistrées au crédit du compte 7582 Produits divers, indemnités d'assurance reçues.

Lorsque l'entité prend la décision de ne pas effectuer la réparation et de mettre l'immobilisation au rebut ou de la céder en l'état, l'indemnité d'assurance perçue doit être enregistrée au crédit du compte 82 Produits des cessions d'immobilisations.
Le produit des cessions considérées comme "courantes" (cf. compte 81) est enregistré au crédit du compte 754 (niveau Exploitation).

Fonctionnement

Le compte 82 — PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS est crédité des produits de cession d'actif

par le débit du compte de tiers 485 — Créances sur cessions d'immobilisations ou par le débit d'un compte de trésorerie.

Le compte 82 — PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS est débité des commissions et frais de vente

par le crédit du compte de tiers ou de trésorerie concerné.

Le compte 82 — PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS est crédité de l'indemnité d'assurance perçue pour indemnisation d'une destruction d'immobilisation

par le débit du compte de tiers 485 — Créances sur cessions d'immobilisations ou par le débit d'un compte de trésorerie.

Le compte 82 — PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS est débité pour solde du compte à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 82 — PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les indemnités d'assurances autres que celles représentatives de l'indemnisation du bien détruit	• *7582 – Indemnités d'assurances reçues*
• les produits des cessions courantes d'immobilisations	• *754 – Produits des cessions courantes d'immobilisations*

Eléments de contrôle

Le compte 82 — PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS peut être contrôlé à partir :

- des factures de cession d'immobilisations ;
- des commissions et des frais de vente

COMPTE 83 : Charges hors activités ordinaires

Contenu

Ce sont les charges qui ne sont pas liées à l'activité ordinaire de l'entité et qui, de ce fait, n'ont généralement pas de caractère récurrent. Elles comprennent des charges constatées et des charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme.

Subdivisions

831 CHARGES H.A.O. CONSTATEES
833 CHARGES LIEES AUX OPERATIONS DE RESTRUCTURATION
834 PERTES SUR CRÉANCES H.A.O.
835 DONS ET LIBÉRALITÉS ACCORDÉS
836 ABANDONS DE CREANCES CONSENTIS
837 CHARGES LIEES AUX OPERATIONS DE LIQUIDATION
839 CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME H.A.O.

Commentaires

Seules les charges liées à la restructuration de l'entité ou à des événements extraordinaires (tels les phénomènes naturels : Sécheresse, inondations tempêtes, raz-de-marée, tremblements de terre, vols de criquets ...) doivent être considérées comme relevant des activités autres que ordinaires.

Toute autre charge est ordinaire, y compris, par exemple, les amendes fiscales ou pénales. Il en est de même des charges sur exercices antérieurs liées aux activités courantes de l'entité.

Lorsque la réalisation de la charge H.A.O., bien qu'incertaine, est envisagée à court terme, elle constitue une charge provisionnée.

Lorsque, au contraire, cette charge probable est envisagée à plus d'un an, elle doit faire l'objet d'une dotation aux provisions.

Fonctionnement

Le compte 83 — CHARGES HORS ACTIVITES ORDINAIRES est débité des charges constatées ne concernant pas l'activité ordinaire de l'entité

par le crédit d'un compte de tiers ou de trésorerie.

Le compte 83 — CHARGES HORS ACTIVITES ORDINAIRES est débité des charges hors activités ordinaires non encore engagées, mais dont la survenance à moins d'un an est probable et mesurable

par le crédit du compte 48 — Créances et dettes H.A.O.

Le compte 83 — CHARGES HORS ACTIVITES ORDINAIRES est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 83 — CHARGES HORS ACTIVITES ORDINAIRES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
• les provisions pour risques et charges hors activités ordinaires à plus d'un an	• *854 — Dotations aux provisions pour risques et charges H.A.O.*

Eléments de contrôle

Le compte 83 — CHARGES HORS ACTIVITES ORDINAIRES peut être contrôlé à partir :

- des factures ;
- des évaluations ;
- des tableaux d'amortissements ;
- des calculs de plus-values, notamment.

COMPTE 84 : Produits hors activités ordinaires

Contenu

Ce sont des produits qui ne sont pas liés à l'activité ordinaire de l'entité et sont donc dépourvus de caractère récurrent. Ils comprennent des produits constatés, des reprises de charges provisionnées et des transferts de charges.

Subdivisions

841 PRODUITS H.A.O. CONSTATES
843 PRODUITS LIES AUX OPERATIONS DE RESTRUCTURATION
844 INDEMNITES ET SUBVENTIONS HAO (entité agricole)
845 DONS ET LIBÉRALITÉS OBTENUS
846 ABANDONS DE CREANCES OBTENUS
847 PRODUITS LIES AUX OPERATIONS DE LIQUIDATION
848 TRANSFERTS DE CHARGES H.A.O.
849 REPRISES DE CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME H.A.O.

Commentaires

Les produits sont considérés comme H.A.O. lorsqu'ils relèvent d'événements extraordinaires, liés notamment à des phénomènes naturels ou à des modifications de structure de l'entité.

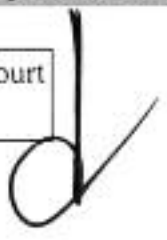
Fonctionnement

Le compte 84 — PRODUITS HORS ACTIVITES ORDINAIRES est crédité du montant des produits constatés

par le débit d'un compte de tiers ou de trésorerie.

Le compte 84 — PRODUITS HORS ACTIVITES ORDINAIRES est crédité des reprises de charges provisionnées

par le débit du compte 4998 — Provisions pour risques à court terme sur opérations H.A.O.



Le compte 84 — PRODUITS HORS ACTIVITES ORDINAIRES est débité pour solde du compte à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 84 — PRODUITS HORS ACTIVITES ORDINAIRES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
• les reprises de provisions H.A.O. antérieurement constituées	• *86 — Reprises H.A.O.*

Eléments de contrôle

Le compte 84 — PRODUITS HORS ACTIVITES ORDINAIRES peut être contrôlé à partir de l'analyse, des factures, des évaluations et des tableaux de provisions.

COMPTE 85 : Dotations hors activités ordinaires

Contenu

Ce compte enregistre les dotations aux amortissements et aux provisions qui ne concernent pas l'activité ordinaire de l'entité.

Subdivisions

851 DOTATIONS AUX PROVISIONS REGLEMENTEES
852 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS H.A.O.
853 DOTATIONS AUX DEPRECIATIONS H.A.O.
854 DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES H.A.O.
858 AUTRES DOTATIONS H.A.O.

Commentaires

La notion "hors activités ordinaires" doit être appréhendée de façon restrictive : restructurations d'entités par exemple, autres événements (telles les catastrophes naturelles) par essence non prévisibles, et dépourvus de caractère récurrent. Le compte 85 est aussi utilisé dans les Etats parties pour enregistrer les opérations liées à l'application de dispositions fiscales (provisions réglementées ...).

Fonctionnement

Le compte 85 — DOTATIONS HORS ACTIVITES ORDINAIRES est débité du montant de la provision pour risques ou charges H.A.O. ou de l'amortissement

par le crédit du compte 15 — Provisions réglementées et Fonds assimilés ;

par le crédit du compte 19 — Provisions pour risques et charges ou du compte 29 — Dépréciations ;

par le crédit du compte 28 — Amortissements.

Le compte 85 — DOTATIONS HORS ACTIVITES ORDINAIRES est crédité pour solde à la clôture de l'exercice



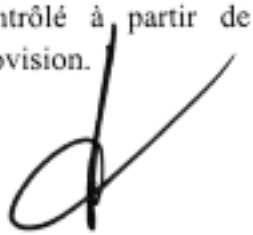
par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 85 — DOTATIONS HORS ACTIVITES ORDINAIRES ne doit pas servir à enregistrer : • les charges calculées H.A.O. à court terme (moins d'un an)	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *839 — Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme H.A.O.*

Eléments de contrôle

Le compte 85 — DOTATIONS HORS ACTIVITES ORDINAIRES peut être	contrôlé à partir de l'évaluation de la provision.



COMPTE 86 : Reprises de charges, provisions et dépréciations HAO

Contenu

Ce compte enregistre les annulations et rajustements en baisse des provisions, amortissements qui ne sont pas liés à l'activité ordinaire de l'entité.

Subdivisions

861 REPRISES DE PROVISIONS REGLEMENTEES
862 REPRISES D'AMORTISSEMENTS
863 REPRISES DE DEPRECIATIONS
H.A.O.
864 REPRISES DE PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES
868 AUTRES REPRISES H.A.O.

Commentaires

Toute provision constituée par l'intermédiaire du compte 85 — Dotations hors activités ordinaires doit être reprise au cours de l'un des exercices suivants par le compte 86 — Reprises de dotations H.A.O. ; cette reprise se produisant l'année de survenance de la charge, ou l'année où l'appréciation en est modifiée.

Tel est le cas des Provisions réglementées (compte 15) comme des Provisions financières pour risques et charges (compte 19).
Des circonstances particulières peuvent justifier des mesures dérogatoires à ces dispositions générales.

Fonctionnement

Le compte 86 — REPRISES HORS ACTIVITES ORDINAIRES est crédité de l'annulation ou de la réduction de la provision concernée

par le débit du compte 15 — Provisions réglementées et Fonds assimilés, du compte 19 — Provisions pour risques et charges ou par le débit du compte 29 — Dépréciations.

Le compte 86 — REPRISES HORS ACTIVITES ORDINAIRES est débité pour solde à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 86 — REPRISES HORS ACTIVITES ORDINAIRES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les reprises de dépréciations et provisions pour risques à court terme	• *759 — Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation ou* • *779 — Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières*
• les reprises de dépréciations d'éléments de l'actif immobilisé	• *791 — Reprises de provisions et de dépréciations d'exploitation*
• les reprises de dotations à caractère financier	• *797 — Reprises de provisions et de dépréciations financières*
• les dotations aux prévisions et aux dépréciations d'exploitation ou à caractère financier	• *691 — Dotations aux provisions et aux dépréciations d'exploitation ou* • *697 — Dotations aux provisions et aux dépréciations financières*

Eléments de contrôle

Le compte 86 — REPRISES HORS ACTIVITES ORDINAIRES peut être contrôlé à partir :

- des tableaux d'amortissements ;
- des tableaux de reprises des écarts de réévaluation ;
- des tableaux de reprises de la plus-value de cession à réinvesti

COMPTE 87 : Participation des travailleurs

Contenu

Ce compte enregistre les montants prélevés sur les bénéfices réalisés et affectés par l'entité à un fonds légal ou contractuel à l'avantage des travailleurs.

Subdivisions

871 PARTICIPATION LÉGALE AUX BÉNÉFICES
872 PARTICIPATION CONTRACTUELLE AUX BÉNÉFICES
878 AUTRES PARTICIPATIONS

Commentaires

En raison de son assiette de calcul, la "participation" n'est pas considérée comme une "charge de personnel" mais comme un élément de répartition du résultat.

Fonctionnement

Le compte 87 — PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS est débité de la part de bénéfices affectée aux salariés au titre de la participation

par le crédit du compte 426 — Personnel, participation aux bénéfices.

Le compte 87 — PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS est crédité pour solde de ce compte à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 87 — PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• la participation du personnel au capital de l'entité	• *10 — Capital*
• les rémunérations diverses versées au personnel (intéressement)	• *66 — Charges de personnel*

Eléments de contrôle

Le compte 87 — PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS peut être contrôlé à partir des conventions, des accords d'entités.

COMPTE 88 : Subventions d'équilibre

Contenu

Ce compte enregistre le montant des subventions allouées par l'Etat ou l'un de ses démembrements à l'entité, pour lui permettre de compenser, en totalité ou partiellement, des pertes survenues dans des circonstances exceptionnelles.

Subdivisions

881 ETAT
884 COLLECTIVITÉS PUBLIQUES
886 GROUPE
888 AUTRES

Commentaires

Il importe, avant tout enregistrement, d'analyser la subvention pour en définir la finalité : aide à l'investissement, à l'exploitation ou à l'équilibre.

Les subventions d'équilibre se distinguent des subventions d'exploitation en ce qu'elles ne sont pas directement liées à une insuffisance des prix de vente imposés.

Fonctionnement

Le compte 88 — SUBVENTIONS D'EQUILIBRE est crédité du montant des subventions d'équilibre allouées à l'entité

par le débit d'un compte de tiers ou de trésorerie.

Le compte 88 — SUBVENTIONS D'EQUILIBRE est débité pour solde de ce compte à la clôture de l'exercice

par le crédit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 88 — SUBVENTIONS D'EQUILIBRE ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
• les subventions d'investissement	• *14 — Subventions d'investissement*
• les subventions d'exploitation	• *71 — Subventions d'exploitation*

Eléments de contrôle

Le compte 88 — SUBVENTIONS D'EQUILIBRE peut être contrôlé à partir

de décrets ou d'arrêtés ministériels, de décisions de collectivités publiques accordant la subvention.

COMPTE 89 : Impôts sur le résultat

Contenu

C'est la part de bénéfice affectée obligatoirement à l'Etat au titre de l'impôt sur le résultat

Subdivisions

891 IMPÔTS SUR LES BENEFICES DE L'EXERCICE
- 8911 Activités exercées dans l'Etat
- 8912 Activités exercées dans les autres Etats de la Région
- 8913 Activités exercées hors Région

892 RAPPELS D'IMPÔTS SUR RESULTATS ANTERIEURS

895 IMPÔT MINIMUM FORFAITAIRE (I.M.F.)

899 DÉGREVEMENTS ET ANNULATIONS D'IMPÔTS SUR RÉSULTATS ANTÉRIEURS
- 8991 Dégrèvements
- 8994 Annulations pour pertes rétroactives

Commentaires

Le montant de l'impôt sur le résultat doit être calculé sur la base du résultat comptable retraité selon les règles fiscales.
Le compte 891 doit correspondre au montant total de l'impôt dû de l'exercice, quelles que soient les modalités de règlement, éventuellement augmenté des rappels d'impôts et diminué des dégrèvements et des annulations sur des exercices antérieurs

Fonctionnement

Le compte 89 — IMPÔTS SUR LE RESULTAT est débité de l'impôt exigible

par le crédit du compte 441 — Etat, impôt sur les bénéfices.

Le compte 89 — IMPÔTS SUR LE RESULTAT est crédité pour solde de ce compte à la clôture de l'exercice

par le débit du compte 13 — Résultat net de l'exercice.

Exclusions

Le compte 89 — IMPÔTS SUR LE RESULTAT ne doit pas servir à enregistrer : • les impôts et taxes	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* • *64 — Impôts et taxes*

Eléments de contrôle

Le compte 89 — IMPÔTS SUR LE RESULTAT peut être contrôlé à partir :

- de la liasse fiscale ; - des notifications et rappels d'impôt	de la Direction Générale des Impôts (D.G.I.)

SECTION 9

CLASSE 9 COMPTES DES ENGAGEMENTS HORS BILAN ET COMPTES DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIOUE DE GESTION

Sous-Section 1 : Comptes des engagements hors bilan (90-91)

L'usage de la classe 9 est facultatif. Toutefois, cette classe permet à l'entité d'enregistrer les engagements hors bilan et, à ce titre, facilite la confection des Notes annexes.
Les engagements hors bilan représentent les droits et obligations de l'entité dont les effets chiffrables sur le montant et la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'événements ultérieurs.
Pour être enregistrés, les engagements hors bilan doivent faire obligatoirement l'objet d'une convention écrite.
Les engagements hors bilan se distinguent en deux rubriques, engagements obtenus et engagements accordés ; chaque rubrique est subdivisée selon les natures suivantes : engagements de financement, engagements de garantie, engagements réciproques, autres engagements.

Les engagements obtenus, représentatifs de droits, s'enregistrent par convention et par analogie avec les créances du bilan au débit des comptes 901 à 904.

Par analogie avec les dettes du bilan, les engagements accordés, qui constituent des obligations, s'enregistrent par convention au crédit des comptes 905 à 908.
Les comptes de contrepartie des engagements hors bilan (obtenus et accordés) sont:911 à 914 - Contreparties des comptes 901 à 904 ;
915 à 918 - Contreparties des Comptes 905 à 908.
Les entités doivent répartir par tous moyens techniques adéquats leurs engagements hors bilan, en fonction de la durée initiale ainsi que de la qualité des bénéficiaires ou donneurs d'ordre.
Elles doivent également identifier les garanties obtenues couvrant les créances et les garanties accordées en couverture des dettes figurant au bilan

COMPTE 9011 : Crédits confirmés obtenus

Contenu

Le solde débiteur de ce compte représente la partie non utilisée des crédits qu'une banque s'est engagée, d'une façon irrévocable, à accorder à l'entité, y compris les crédits documentaires import-export confirmés.

Commentaires

Le crédit documentaire est une opération de crédit à court terme ayant pour objet le financement des transactions commerciales internationales. Par l'intermédiaire de cet instrument financier, l'acheteur donne l'ordre à son banquier de verser au banquier du vendeur la valeur des marchandises en cours de route, contre remise de documents prouvant l'expédition et la conformité des marchandises.

Par l'ouverture de crédit documentaire, l'acheteur reçoit de son banquier l'engagement de régler au vendeur la valeur des marchandises.

Fonctionnement

A la notification du crédit confirmé,

le compte 9011 - CRÉDITS CONFIRMÉS OBTENUS est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9111.

Lors de l'utilisation partielle ou totale du crédit confirmé,

le compte 9011 - CRÉDITS CONFIRMES OBTENUS est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9111.

Exclusions

Le compte9011 - CREDITS CONFIRMES OBTENUS ne doit pas servir à enregistrer : ■ les dépôts de garanties (déposit) sur CREDOC	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* ■ *275 - Dépôts et cautionnements versés*

Eléments de contrôle

Le compte 9011 - CRÉDITS CONFIRMÉS OBTENUS peut être contrôlé à partir des lettres de notification de la banque.

COMPTE 9012 : Emprunts restant à encaisser

Contenu

Ce compte enregistre la partie non encore encaissée des emprunts contractés par l'entité auprès des tiers autres que les établissements bancaires, notamment les filiales et les sociétés - mères.

Fonctionnement

A la signature de la convention,

Le compte 9012 - EMPRUNTS RESTANT A ENCAISSER et débité

Par le crédit du compte de contrepartie 9112.

Lors de la mobilisation partielle ou totale de l'emprunt,

Le compte 9012 - EMPRUNTS RESTANT A ENCAISSER est crédité

Par le débit du compte de contrepartie 9112.

Exclusions

Le compte 9012 - EMPRUNTS RESTANT A ENCAISSER ne doit pas servir à enregistrer : ■ les crédits bancaires notifiés non encore encaissés	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci - après :* ■ *9011 - Crédits confirmés obtenus*

Eléments de contrôle

Le compte 9012 - EMPRUNTS RESTANT A ENCAISSER peut être contrôlé à l'aide des conventions de prêt.

COMPTE 9013 : Facilités de financement renouvelables

COMPTE 9014 : Facilités d'émission

COMPTE 9018 : Autres engagements de financement obtenus

Contenu

Les facilités de financement renouvelables sont des contrats par lesquels un ensemble de banques (syndicat bancaire) s'engage, pour une période donnée, envers un émetteur de titres (entité industrielle ou commerciale) soit à lui acheter tout ou partie des titres qu'il pourrait émettre, soit à lui consentir un crédit d'un montant équivalent. Dans le cas d'émission de billets de trésorerie, ces facilités prennent le nom de " lignes de substitution ".

Les facilités d'émission sont des contrats par lesquels un établissement de crédit s'engage, dans le cadre d'une émission de titres, à consentir des concours de trésorerie à la société émettrice, sans pour autant acquérir les titres qui n'auraient pas trouvé de preneurs sur le marché.

Les autres engagements de financement obtenus sont des engagements autres que les facilités de financement renouvelables et les facilités d'émission.

Commentaires

" L'engagement à payer " représente, dans le cadre d'un crédit documentaire confirmé, l'engagement pris par la banque (émettrice) de payer l'exportateur ou la banque de ce dernier sur simple présentation, à l'échéance, de l'acceptation.

Fonctionnement

A la signature de la convention,

les comptes 9013, 9014 et 9018 sont débités du montant des engagements obtenus ou de la part non utilisée de ces engagements .

par le crédit respectif des comptes de contrepartie 9113, 9114 et 9118.

A l'échéance ou au dénouement des engagements,

les comptes 9013, 9014 et 9018 sont crédités

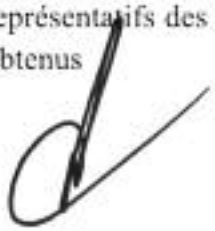
par le débit respectif des comptes de contrepartie 9113, 9114 et 9118.

Exclusions

Les comptes 9013, 9014 et 9018 ne doivent pas servir à enregistrer : ■ les crédits confirmés	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci - après :* ■ *9011 - Crédits confirmés obtenus*

Eléments de contrôle

Les comptes 9 013 - FACILITES DE FINANCEMENT RENOUVELABLES, 9014 - FACILITE D'EMISSION et 9018 - AUTRES ENGAGEMENTS DE FINANCEMENT	OBTENUS peuvent être contrôlés à partir des conventions conclues dans le cadre d'émission de titre et des effets représentatifs des " engagements à payer" obtenus



COMPTE 9021 : Avals obtenus

Contenu

L'avaliseur prend l'engagement de payer au créancier, à l'échéance, tout ou partie du nominal d'une lettre de change, d'un billet à ordre ou d'un chèque, à la place du tiré ou du souscripteur, en cas de défaillance éventuelle de celui-ci.

Commentaires

L'avaliseur peut être un établissement bancaire ou un autre tiers.

Fonctionnement

A la conclusion de la transaction,

Le compte 9021 - AVALS OBTENUS est débité

Par le crédit du compte de contrepartie 9121.

A l'échéance ou au dénouement de la transaction,

Le compte 9021 - AVALS OBTENUS est crédité

Par le débit du compte de contrepartie 9121.

Eléments de contrôle

Le compte 9021 - AVALS OBTENUS peut être contrôlé à l'aide des effets avalisés.

COMPTE 9022 : Cautions, garanties obtenues

Contenu

La caution s'engage à payer l'entité créancière au cas où le débiteur de cette dernière n'exécuterait pas son obligation.

Commentaires

Il convient de distinguer les cautions bancaires et les cautions obtenues des autres tiers.

Les cautions bancaires se présentent essentiellement sous forme :

- de cautions fiscales et de cautions en douane ;
- de cautions sur marchés.

Les cautions fiscales concernent principalement les obligations cautionnées, les cautions pour impositions constatées et les cautions pour paiement différé des droits d'enregistrement.

Les cautions en douane comprennent notamment les cautions pour admissions temporaires, les cautions de transit ou acquit-à-caution, les cautions d'entrepôts, les cautions pour transbordement à destination de l'étranger, les lettres de garantie pour absence de connaissement original, les soumissions pour absence de certificat d'origine. Les cautions sur marchés, notamment publics, revêtent plusieurs formes dont les plus importantes sont

- les cautions de soumission ou cautions provisoires ;
- les cautions de bonne fin des travaux ou cautions définitives ;
- les cautions de retenue de garantie ;
- les cautions de remboursement d'acomptes ;
- les cautions d'avances de démarrage ;
- les cautions pour avances forfaitaires.

S'agissant des cautions obtenues des autres tiers, seules les lettres d'intention ou lettres de confort assimilables à un cautionnement contiennent de véritables obligations pour le garant. Les autres lettres d'intention sont de simples déclarations constitutives tout au plus d'un engagement moral ou d'une obligation de moyens, rarement de résultat.

Fonctionnement

A la conclusion du contrat,

le compte 9022 - CAUTIONS, GARANTIES OBTENUES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9122.



A l'échéance et au dénouement de la transaction,

le compte 9022 - CAUTIONS, GARANTIES **OBTENUES est crédité**

par le débit du compte de contrepartie 9122.

Exclusions

Le compte 9022 - CAUTIONS, GARANTIES OBTENUES ne doit pas servir à enregistrer :	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*
■ les gages	■ *9028 - Autres garanties obtenues*
■ les nantissements	■ *9028 - Autres garanties obtenues*
■ les antichrèses	■ *9028 - Autres garanties obtenues*

Eléments de contrôle

Le compte 9022 - CAUTIONS, GARANTIES OBTENUES peut être contrôlé à l'aide des conventions de prêts et de l'acte constitutif de la caution

COMPTE 9023 : Hypothèques obtenues

Contenu

Lorsque l'entité reçoit de son débiteur un immeuble en hypothèque, cette dernière lui confère le droit de faire saisir et vendre l'immeuble en quelques mains qu'il se trouve et de se faire payer par préférence sur le prix de la vente.

Commentaires

La validité de l'hypothèque est assurée par son inscription sur un registre légal (cadastre, domaine, registre foncier, etc.).

Fonctionnement

A l'inscription de l'hypothèque,

le compte 9023 - HYPOTHEQUES OBTENUES est débité de la valeur de l'immeuble telle que fixée au début de la transaction

par le crédit du compte de contrepartie 9123.

Au dénouement de la créance ou à la réalisation de l'hypothèque,

le compte 9023 - HYPOTHEQUES OBTENUES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9123.

Exclusions

Le compte 9023 - HYPOTHEQUES OBTENUES ne doit pas servir à enregistrer :	Il convient dans *les cas d'espèce d'utiliser le compte* ci-après:
- les promesses d'hypothèques	- *9028 - Autres garanties obtenues*
- les gages	- *9028 - Autres garanties obtenues*
- les nantissements	- *9028 - Autres garanties obtenues*
- les antichrèses	- *9028 - Autres garanties obtenues*

Eléments de contrôle

Le compte 9023 - HYPOTHEQUES OBTENUES peut être contrôlé à partir des conventions de prêts, des récépissés d'inscription de l'hypothèque, des rapports d'expertise immobilière.

COMPTE 9024 : Effets endossés par des tiers

Contenu

Dans le cadre de la garantie d'endossement, l'endosseur (le débiteur de l'entité) est, sauf clause contraire, garant de l'acceptation et du paiement de l'effet.

Commentaires

L'endossement est le mode de transmission des titres à ordre. Il est réalisé par une signature apposée au dos du titre par le porteur appelé endosseur. L'endossataire, bénéficiaire de l'endossement, peut être désigné ; s'il ne l'est pas, l'endossement peut être au porteur ou en blanc.

Les effets de l'endossement varient selon la nature de l'endossement : endossement de procuration, endossement pignoratif ou endossement translatif.

L'endossement de procuration emporte pour l'endossataire l'obligation de présenter le titre au paiement pour le compte de l'endosseur qui lui en a donné mandat.

L'endossement pignoratif confère à l'endossataire un droit de gage sur le titre remis par l'endosseur.

L'endossement translatif transfère à l'endossataire tous les droits résultant du titre endossé.

Lorsque l'entité réendosse ou escompte les effets reçus et endossés par des tiers, le compte 9024 - Effets endossés par des tiers n'est pas mouvementé. Toutefois, l'entité doit enregistrer l'engagement qu'elle prend ainsi dans les comptes d'engagements donnés (effets sous endos ou effets escomptés).

Fonctionnement

A la réception de l'effet endossé,

le compte 9024 - EFFETS ENDOSSÉS PAR DES TIERS est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9124



A l'échéance ou au dénouement de l'opération,

le compte 9024 - EFFETS ENDOSSÉS PAR DES TIERS est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9124.

Exclusions

Le compte 9024 - EFFETS ENDOSSÉS PAR DES TIERS ne doit pas servir à enregistrer : ■ les effets transmis aux tiers par endossement de procuration	Il convient dans le *cas d'espèce d'utiliser le compte* ci-après : ■ *9088* - Divers engagements accordés

Eléments de contrôle

Le compte 9024 - EFFETS ENDOSSÉS PAR DES TIERS peut être contrôlé à partir des effets reçus et des bordereaux d'escompte.

COMPTE 9028 : Autres garanties obtenues

Contenu

Les autres garanties obtenues comprennent notamment le gage, le nantissement et l'antichrèse pour lesquels l'engagement porte spécialement sur un ou plusieurs biens affectés à l'entité créancière en vue de garantir ses droits.

Commentaires

Figurent également dans ce compte: les promesses d'hypothèque, les chèques de caution reçus, les actions reçues en garantie de gestion, les effets transmis aux tiers par endossement de procuration (encaissement). L'antichrèse représente le nantissement sur un immeuble permettant uniquement d'en percevoir les fruits.

Fonctionnement

A la constitution de la garantie,

le compte 9028 - AUTRES GARANTIES OBTENUES est débité de la valeur des biens reçus en garantie

par le crédit du compte de contrepartie 9128.

Au dénouement de la créance ou à la réalisation de la garantie,

le compte 9028 - AUTRES GARANTIES OBTENUES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9128.

Exclusions

Le compte 9028 - AUTRES GARANTIES OBTENUES ne doit pas servir à enregistrer: ■ les avals ■ les cautions	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* ■ *9021 - Avals obtenus* ■ *9022 - Cautions, garanties obtenues*

■ les hypothèques	■ *9023 - Hypothèques obtenues*

Eléments de contrôle

Le compte 9028 - AUTRES GARANTIES OBTENUES peut être contrôlé à partir des conventions de prêt, de l'acte constitutif de la garantie, des chèques et des actions.

COMPTE 9031 : Achats de marchandises à terme

Contenu

Pour deux partenaires, les engagements réciproques se décomposent en un engagement donné par l'entité à son cocontractant en contrepartie d'un engagement reçu de ce dernier. A ce titre, dans le cadre des achats de marchandises à terme, le fournisseur de l'entité s'engage à livrer des marchandises et l'entité s'engage à en prendre livraison et à en payer le prix convenu à la date de livraison.

Fonctionnement

A la signature de la transaction,

le compte 9031 - ACHATS DE MARCHANDISES A TERME est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9131.

A la livraison du marché,

le compte 9031 – ACHATS DE MARCHANDISES A TERME est crédité

Par le débit du compte de contrepartie 9131.

Eléments de contrôle

Le compte 9031 - ACHATS DE MARCHANDISES A TERME peut être contrôlé à partir des demandes d'achat, des bons de commande, des bons de livraison et des factures

COMPTE 9032 : Achats à terme de devises

Contenu

Le cocontractant s'engage à livrer des devises et réciproquement l'entité	s'engage à livrer de la monnaie nationale.

Fonctionnement

A la conclusion de la transaction,

Le compte 9032 - ACHATS A TERME DE DEVISES est débité

Par le crédit du compte de contrepartie 9132.

Au dénouement de la transaction,

Le compte 9032 - ACHATS A TERME DE DEVISES est crédité

Par le débit du compte de contrepartie 9132.

Eléments de contrôle

Le compte 9032 - ACHATS A TERME DE DEVISES peut être contrôlé à partir des ordres d'achat et de l'avis d'opéré.



COMPTE 9032 : Commandes fermes des clients

COMPTE 9033 : Autres engagements réciproques

Contenu

Les commandes fermes des clients sont les engagements irrévocables pris par un client de régler le prix des travaux exécutés pour son compte conformément à ses spécifications exprimées sur la base des conditions de vente indiquées par l'entité (fournisseur) selon le cas dans les catalogues, les devis ou les offres de services.

Le compte 9038 enregistre les droits relatifs aux engagements réciproques qui ne trouvent pas place dans les sous-comptes 9031, 9032 et 9033.

Fonctionnement

A la réception de la commande,

le compte 9033 - COMMANDES FERMES DES CLIENTS ou le compte 9038 - AUTRES ENGAGEMENTS RÉCIPROQUES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9133 ou 9138.

A l'exécution de la commande,

le compte 9033 - COMMANDES FERMES DES CLIENTS ou le compte 9038 AUTRES ENGAGEMENTS RÉCIPROQUES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9133 et 9138.

Eléments de contrôle

Le compte 9033 - COMMANDES FERMES DES CLIENTS et le compte 9038 AUTRES ENGAGEMENTS RÉCIPROQUES peuvent être contrôlés à partir des bons de commande, des bons de livraison et des factures.

COMPTE 9041 : Abandons de créances conditionnels

Contenu

La convention d'abandon de créances assortie d'une clause de retour à meilleure fortune est caractérisée par l'extinction de la créance de l'entité sous condition résolutoire : l'entité débitrice retrouve des moyens (gains) financiers suffisants qui rétablissent sa dette originelle.

Commentaires

Chez l'entité qui consent l'abandon, la créance abandonnée sous condition disparaît de son bilan et est suivie en tant qu'engagement hors bilan reçu.

Fonctionnement

A la conclusion des conventions,

le compte 9041 - ABANDONS DE CRÉANCES CONDITIONNELS est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9141.

A la réalisation de l'éventualité (retour à bonne fortune),

le compte 9041 - ABANDONS DE CRÉANCES CONDITIONNELS est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9141.

Eléments de contrôle

Le compte 9041 - ABANDONS DE CRÉANCES CONDITIONNELS peut être contrôlé à partir des " grosses " du jugement et des conventions.

COMPTE 9043 : Ventes avec clause de réserve de propriété

COMPTE 9048 : Divers engagements obtenus

Contenu

Dans le cadre de la vente avec clause de réserve de propriété, le vendeur demeure propriétaire des actifs vendus jusqu'à complet paiement du prix.

Les divers engagements obtenus comprennent notamment les titres à recevoir dans le cadre de souscription à l'émission ainsi que les ventes à réméré par lesquelles le vendeur se réserve le droit de racheter l'objet de la vente dans un certain délai, en remboursant à l'acquéreur le prix principal et les frais d'acquisition.

Fonctionnement

A la cession des actifs ou à la souscription des titres,

les comptes 9043 - VENTES AVEC CLAUSE DE RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ et 9048 - DIVERS ENGAGEMENTS OBTENUS sont débités

par le crédit des comptes de contrepartie respectifs 9143ou 48.

Au dénouement de la transaction,

les comptes 9043 - VENTES AVEC CLAUSE DE RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ et 9048 - DIVERS ENGAGEMENTS OBTENUS sont crédités

Par le débit des comptes de contrepartie respectifs 9143 ou 9148.

Eléments de contrôle

Les comptes 9043 - VENTES AVEC CLAUSE DE RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ et 9048 - DIVERS ENGAGEMENTS OBTENUS peuvent être contrôlés à partir des conventions de cession et des bordereaux ou attestations de souscription de titres.

COMPTE 9051 : Crédits accordés non décaissés

COMPTE 9058 : Autres engagements de financement accordés

Contenu

Le solde créditeur du compte 9051 représente la partie non décaissée des crédits qu'une entité s'est engagée, d'une façon irrévocable, à accorder à un tiers autre qu'un établissement de crédit.

Les autres engagements de financement accordés comprennent notamment les engagements pris par la société-mère d'un groupe de combler les éventuels déficits de trésorerie de ses différentes filiales auprès d'une banque.

Fonctionnement

A la signature de l'engagement,

les comptes 90-51 - CRÉDITS ACCORDÉS NON DÉCAISSÉS et 9058 - AUTRES ENGAGEMENTS DE FINANCEMENT ACCORDÉS sont crédités

Par le débit des comptes de contrepartie 9151et 9158.

Lors du décaissement partiel ou total du crédit, ou lors de la couverture des déficits de trésorerie,

les comptes 9051 - CRÉDITS ACCORDÉS NON DÉCAISSÉS et 9058 - AUTRES ENGAGEMENTS DE FINANCEMENT ACCORDÉS sont débités

Par le crédit des comptes de contrepartie respectifs 9151 et 9158.

Eléments de contrôle

Les comptes 9051 - CRÉDITS ACCORDÉS NON DÉCAISSÉS et 9058 - AUTRES ENGAGEMENTS DE FINANCEMENT ACCORDÉS peuvent être contrôlés à partir des lettres de notification de l'entité , des conventions de crédit et des décisions des organes compétents.

COMPTE 9061 : Avals accordés

Contenu

Par l'aval, l'entité prend l'engagement de payer au bénéficiaire, et à l'échéance, tout ou partie du nominal d'une lettre de change, d'un billet à ordre ou d'un chèque, à la place du tiré ou du souscripteur éventuellement défaillant.

Fonctionnement

A la conclusion de la transaction,

Le compte 9061 - AVALS ACCORDES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9161.

A l'échéance ou au dénouement de la transaction,

Le compte 9061 - AVALS ACCORDES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9161.

Eléments de contrôle

Le compte 9061 - AVALS ACCORDÉS peut être contrôlé à partir des effets avalisés et des décisions des organes compétents.

COMPTE 9062 : Cautions, garanties accordées

Contenu

L'entité, en tant que caution, promet à un créancier de le payer si le débiteur de ce dernier n'exécute pas son obligation.

Commentaires

Ce compte enregistre également les lettres d'intention ou lettres de confort dans lesquelles l'entité s'engage sans équivoque, envers un créancier, à satisfaire l'obligation du débiteur de ce créancier si ce débiteur n'y satisfait pas lui-même.

Fonctionnement

A la conclusion de la caution,

le compte 9062 - CAUTIONS, GARANTIES ACCORDÉES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9162.

A l'échéance ou au dénouement de la transaction,

le compte 9062 - CAUTIONS, GARANTIES ACCORDÉES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9162.

Exclusions

Le compte 9062 - CAUTIONS, GARANTIES ACCORDÉES ne doit pas servir à enregistrer: ■ les gages ■ les nantissements ■ les antichrèses	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* ■ *9068 - Autres garanties accordées* ■ 9068 - *Autres garanties accordées* ■ 9068 - *Autres garanties accordées*

Eléments de contrôle

Le compte 9062 - CAUTIONS, GARANTIES ACCORDÉES peut être contrôlé à partir des conventions de prêts, des actes constitutifs de la caution, des lettres d'intention ou lettres de confort, des décisions des organes compétents.

COMPTE 9063 : Hypothèques accordées

Contenu

Lorsque l'entité donne à son créancier un immeuble en hypothèque, cette hypothèque confère à ce créancier le droit de faire saisir et vendre l'immeuble en quelques mains qu'il se trouve et de se faire payer par préférence sur le prix de la vente.

Commentaires

La validité de l'hypothèque est assurée par son inscription sur un registre légal (Cadastre, Domaines, registre foncier, etc.).

Fonctionnement

A l'inscription de l'hypothèque,

le compte 9063 - HYPOTHEQUES ACCORDÉES est crédité de la valeur de l'immeuble telle que fixée

par le débit du compte de contrepartie 9163.

Au dénouement de la créance ou à la réalisation de l'hypothèque,

le compte 9063 - HYPOTHEQUES ACCORDÉES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9163.

Exclusions

Le compte 9063 - HYPOTHEQUES ACCORDÉES ne doit pas servir à enregistrer : ■ les promesses d'hypothèques ■ les gages ■ les nantissements ■ les antichrèses	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après:* ■ *9068 - Autres garanties accordées* ■ *9068 - Autres garanties accordées* ■ *9068 - Autres garanties accordées* ■ *9068 - Autres garanties accordées*

Eléments de contrôle

Le compte 9063 - HYPOTHEQUES ACCORDÉES peut être contrôlé à partir des conventions de prêts, des récépissés d'inscription de l'hypothèque, des rapports d'expertise immobilière.

COMPTE 9064 : Effets endossés par l'entité

Contenu

Dans le cadre de la garantie d'endossement, l'endosseur (l'entité) est, sauf clause contraire, garant de l'acceptation et du paiement de l'effet.

Commentaires

L'endossement est le mode de transmission des titres à ordre. Il est réalisé par une signature apposée au dos du titre par le porteur appelé endosseur. L'endossataire, bénéficiaire de l'endossement, peut être désigné ; s'il ne l'est pas, l'endossement peut être au porteur ou en blanc.

Les effets de l'endossement varient selon la nature de l'endossement : endossement de procuration, endossement pignoratif ou endossement translatif. L'endossement de procuration emporte pour l'endossataire l'obligation de présenter le titre au paiement pour le compte de l'endosseur qui lui en a donné mandat.

L'endossement pignoratif confère à l'endossataire un droit de gage sur le titre remis par l'endosseur.

L'endossement translatif transfère à l'endossataire tous les droits résultant du titre endossé.

Fonctionnement

Lors de l'endossement,

le compte 9064 - EFFETS ENDOSSÉS PAR L'ENTITE est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9164.

A l'échéance ou au dénouement de l'opération,

le compte 9064 - EFFETS ENDOSSES PAR L'ENTITE est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9164.

Exclusions

Le compte 9064 - EFFETS ENDOSSÉS PAR L'ENTITE ne doit pas servir à enregistrer: ■ les effets transmis par endossement de procuration	*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* ■ *9048 - Divers engagements obtenus*

Eléments de contrôle

Le compte 9064 - EFFETS ENDOSSÉS PAR L'ENTITE peut être contrôlé à partir des effets.

COMPTE 9068 : Autres garanties accordées

Contenu

Les autres garanties accordées comprennent notamment le gage, le nantissement et l'antichrèse pour lesquels l'engagement porte spécialement sur un ou plusieurs biens affectés par l'entité à l'acquittement de ses obligations.

Commentaires

Figurent également dans ce compte :
- les promesses d'hypothèque,
- les effets reçus des tiers par endossement de procuration (encaissement).

L'antichrèse représente le nantissement sur un immeuble permettant uniquement d'en percevoir les fruits.

Fonctionnement

A la constitution de la garantie,

le compte 9068 - AUTRES GARANTIES ACCORDÉES est crédité de la valeur des biens donnés en garantie

par le débit du compte de contrepartie 9168.

Au dénouement de la créance ou à la réalisation de la garantie,

le compte 9068 - AUTRES GARANTIES ACCORDÉES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9168.

Exclusions

Le compte 9068 - AUTRES GARANTIES ACCORDEES ne doit pas servir à enregistrer : ■ les avals ■ les cautions ■ les hypothèques	*Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* ■ *9061 - Avals accordés* ■ *9062 - Cautions, garanties accordées* ■ *9063 - Hypothèques accordées*

Eléments de contrôle

Le compte 9068 - AUTRES GARANTIES ACCORDÉES peut être contrôlé à partir	des conventions de prêt et de l'acte constitutif de la garantie.

COMPTE 9071 : Ventes de marchandises à terme

Contenu

Pour deux partenaires, les engagements réciproques se décomposent en un engagement donné par l'entité à son cocontractant en contrepartie d'un engagement reçu de ce dernier. A ce titre, dans le cadre des ventes de marchandises à terme, l'entité s'engage à livrer des marchandises et son client s'engage à en prendre livraison et à en payer le prix à la date de livraison.

Fonctionnement

A la signature de la transaction,

le compte 9071 - VENTES DE MARCHANDISES A TERME est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9171.

A l'exécution du marché,

le compte 9071 - VENTES DE MARCHANDISES A TERME est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9171.

Eléments de contrôle

Le compte 9071 - VENTES DE MARCHANDISES A TERME peut être contrôlé à partir des bons de commandes, des bons de livraison et des factures.

COMPTE 9072 : Ventes à terme de devises

Contenu

L'entité s'engage à livrer des devises et réciproquement le cocontractant s'engage à livrer de la monnaie nationale.

Fonctionnement

A la conclusion de la transaction,

le compte 9072 - VENTES A TERME DE DEVISES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9172.

Au dénouement de la transaction,

le compte 9072 - VENTES A TERME DE DEVISES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9172.

Eléments de contrôle

Le compte 9072 - VENTES A TERME DE DEVISES peut être contrôlé à partir des ordres d'achat et de l'avis d'opéré.

COMPTE 9073 : Commandes fermes aux fournisseurs

Contenu

Dans le cadre d'une commande ferme, l'entité s'engage de façon irrévocable à payer le prix des travaux exécutés pour son compte conformément aux spécifications contenues dans sa commande.

Fonctionnement

A l'émission du bon de commande,

le compte 9073 - COMMANDES FERMES AUX FOURNISSEURS est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9173.

A la réception des travaux,

le compte 9073 - COMMANDES FERMES AUX FOURNISSEURS est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9173.

Eléments de contrôle

Le compte 9073 - COMMANDES FERMES AUX FOURNISSEURS peut être contrôlé à partir des bons de commande et des factures

COMPTE 9078 : Autres engagements réciproques

Contenu

Le compte 9078 enregistre les obligations relatives aux engagements réciproques qui ne trouvent pas leur place dans les sous-comptes 9071, 9072 et 9073.

Fonctionnement

A la signature de la convention,

le compte 9078 - AUTRES ENGAGEMENTS RECIPROQUES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9178.

A l'échéance ou au dénouement de la transaction

le compte 9078 - AUTRES ENGAGEMENTS RECIPROQUES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9178.

Eléments de contrôle

Le compte 9078 - AUTRES ENGAGEMENTS RECIPROQUES peut être contrôlé à partir des conventions.

COMPTE 9081 : Annulations conditionnelles de dettes

Contenu

La convention d'annulation de dettes assortie d'une clause de retour à meilleure fortune est caractérisée par l'extinction de la dette de l'entité sous condition résolutoire : l'entité retrouve des moyens (gains) financiers suffisants qui rétablissent sa dette originelle.

Commentaires

Chez l'entité qui bénéficie de l'annulation, la dette annulée sous condition disparaît de son bilan et est suivie en tant qu'engagement hors bilan donné.

Fonctionnement

A la conclusion de la convention,

le compte 9081 - ANNULATIONS CONDITIONNELLES DE DETTES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9181.

A la réalisation de l'éventualité (retour à bonne fortune),

le compte 9081 - ANNULATIONS CONDITIONNELLES DE DETTES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9181.

Eléments de contrôle

Le compte 9081 - ANNULATIONS CONDITIONNELLES DE DETTES peut être contrôlé à partir des " grosses " du jugement, des conventions. et des décisions des organes compétents.

COMPTE 9083 : Achats avec clause de réserve de propriété

COMPTE 9088 : Divers engagements accordés

Contenu

Dans le cadre d'achat avec clause de réserve de propriété, l'entité ne sera propriétaire des biens achetés qu'au paiement complet du prix.

Les divers engagements accordés comprennent notamment les titres à livrer dans le cadre d'une émission, ainsi que les achats à réméré par lesquels l'entité (acheteur) garantit au vendeur la faculté de racheter l'objet de la vente dans un certain délai et à un prix convenus d'avance. Figurent également dans ce compte les subventions à reverser.

Fonctionnement

A la conclusion de la transaction (achat, souscription),

les comptes 9083 - ACHATS AVEC CLAUSE DE RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ et 9088 - DIVERS ENGAGEMENTS ACCORDÉS sont crédités

par le débit des comptes de contrepartie respectifs 9183 et 9188.

Au dénouement de la transaction,

les comptes 9083 ACHATS AVEC CLAUSE DE RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ et 9088 DIVERS ENGAGEMENTS ACCORDÉS sont débités

par le crédit des comptes de contrepartie respectifs 9181 et 9188.

Eléments de contrôle

Les comptes 9083 - ACHATS AVEC CLAUSE DE RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ et 9088 - DIVERS ENGAGEMENTS ACCORDÉS peuvent être contrôlés à partir des conventions de cession, des bordereaux ou des attestations de souscription de titres, des conventions de subvention, des décisions des organes compétents.

Sous-section 2 : Comptes de la Comptabilité analytique de gestion (92 - 99)

L'usage des comptes 92 à 99 est laissé à l'initiative des entités qui utilisent les découpages convenant le mieux :

- à leur structure ;
- à leur politique des coûts ;
- à leur organisation.

Les comptes à deux chiffres 92 à 99 ci-après rappelés sont de caractère suffisamment général pour répondre aux besoins de toute entité qui les subdivise à sa convenance.

92 COMPTES REFLECHIS

93 COMPTES DE RECLASSEMENTS

94 COMPTES DE COÛTS

95 COMPTES DE STOCKS

96 COMPTES D'ECARTS SUR COÛTS PREETABLIS

97 COMPTES DE DIFFERENCES DE TRAITEMENT COMPTABLE

98 COMPTES DE RESULTATS

99 COMPTES DE LIAISONS INTERNES



Système comptable OHADA



Titre VIII

OPERATIONS ET PROBLEMES SPECIFIQUES

SOMMAIRE

Chapitre 1 : **Frais de recherche et de développement**

Chapitre 2 : **Brevets, licences, marques, logiciels, sites internet**

Chapitre 3 : **Frais de prospection et d'exploitation des ressources minérales**

Chapitre 4 : **Approche par composants**

Chapitre 5 : **Frais d'inspections ou de révisions majeures, dépenses de sécurité et de mise en conformité**

Chapitre 6 : **Coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site**

Chapitre 7 : **Coût d'emprunts**

Chapitre 8 : **Contrat de location**

Chapitre 9 : **Réserve de propriété**

Chapitre 10 : **Immeubles de placement**

Chapitre 11 : **Cas des constructions sur sol d'autrui et contrat de rentes viagères**

Chapitre 12 : **Dépréciation des immobilisations**

Chapitre 13 : **Portefeuille titres**

Chapitre 14 : **Les stocks et en-cours de production**

Chapitre 15 : **Abandons de créances et opérations d'affacturage**

Chapitre 16 : **Capitaux propres et autres fonds propres**

Chapitre 17 : **Subventions et aides publiques**

Chapitre 18 : **Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels**

Chapitre 19 : **Attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants de la société**

Chapitre 20 : **Emprunt obligataire**

Chapitre 21 : **Engagements de retraite et autres avantages assimilés**

Chapitre 22 : **Opérations en devises et contrats de couverture sur marchés financiers**

Chapitre 23 : **Contrats pluri-exercices**

Chapitre 24 : **Abonnement des charges et produits**

Chapitre 25 : **Contrat de concessions de service public**

Chapitre 26 : **Groupement d'intérêt économique**

Chapitre 27 : **Personnel intérimaire**

Chapitre 28 : **Réévaluation des bilans**

Chapitre 29 : **Inventaire permanent en comptabilité générale**

Chapitre 30 : **Engagements financiers et passifs éventuels**

Chapitre 31 : **Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice**

Chapitre 32 : **Opérations faites pour le compte de tiers**

Chapitre 33 : **Opérations faites en commun**

Chapitre 34 : **Comptabilité autonome par établissement**

Chapitre 35 : **Contrat de franchise**

Chapitre 36 : **Comptabilité pluri monétaire**

Chapitre 37 : **Opérations spécifiques des entités agricoles**

Chapitre 38 : **Comptabilisation des opérations, de fusions et opérations assimilées**

Chapitre 39 : **Comptes intermédiaires**

Chapitre 40 : **Liquidation de l'entité**

Chapitre 41 : **Dispositions transitoires : Première application du SYSCOHADA révisé**

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 1

Frais de recherche et de développement

SECTION 1 :	Définition des activités relatives à la recherche et au développement
SECTION 2 :	Comptabilisation des dépenses de développement
SECTION 3 :	Evaluation des dépenses de développement
SECTION 4 :	Dépenses de recherche et développement réalisées dans le cadre de commandes de tiers
SECTION 5 :	Décomptabilisation ou sortie des frais de développement
SECTION 6 :	Informations à fournir

Les présentes dispositions traitent du cas des immobilisations incorporelles générées en interne. Elles s'inspirent de la norme comptable internationale **IAS 38** et des amendements successifs à cette norme (date de publication : 31 mars 2004).

Leur objectif est de prescrire le traitement comptable des projets de recherche et développement.

SECTION 1 : Définition des activités relatives à la recherche et au développement

Pour déterminer si une immobilisation incorporelle générée en interne est susceptible d'être inscrite à l'actif, il convient :

- de vérifier qu'elle répond à la définition d'un actif et notamment, que cette immobilisation est identifiable ;
- de distinguer la phase de recherche de la phase de développement.

Si cette distinction est impossible, l'intégralité des coûts est comptabilisée en charges.

1.1. Dépenses de recherche

La recherche est définie comme une investigation originale et programmée réalisée par une entité en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.

Entrent dans la phase de recherche les activités suivantes :

- les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances ;
- la recherche de l'application de résultats de recherche ou d'autres connaissances ainsi que leur évaluation et le choix retenu in fine ;
- la recherche d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services ;
- la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final d'autres possibilités de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

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

Toutefois, lorsqu'elles sont encourues dans le cadre d'un regroupement d'entités, les dépenses au titre de projets de recherche en cours à la date d'acquisition sont comptabilisées en immobilisation incorporelle, si ces projets répondent à la définition d'un actif et sont identifiables (c'est-à-dire qu'elles sont soit séparables, soit résultent de droits légaux ou contractuels).

1.2. Dépenses de développement

Le développement est l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation .

Entrent dans la phase de développement, les activités suivantes :

- conception, construction et tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes ;
- conception d'outils, de gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle ;
- conception, construction et exploitation d'une unité pilote qui n'est pas à une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques ;
- conception, construction et tests pour la solution choisie pour d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

SECTION 2 : Comptabilisation des dépenses de développement

2.1. Règles de comptabilisation initiale

2.1.1. Conditions d'inscription à l'actif

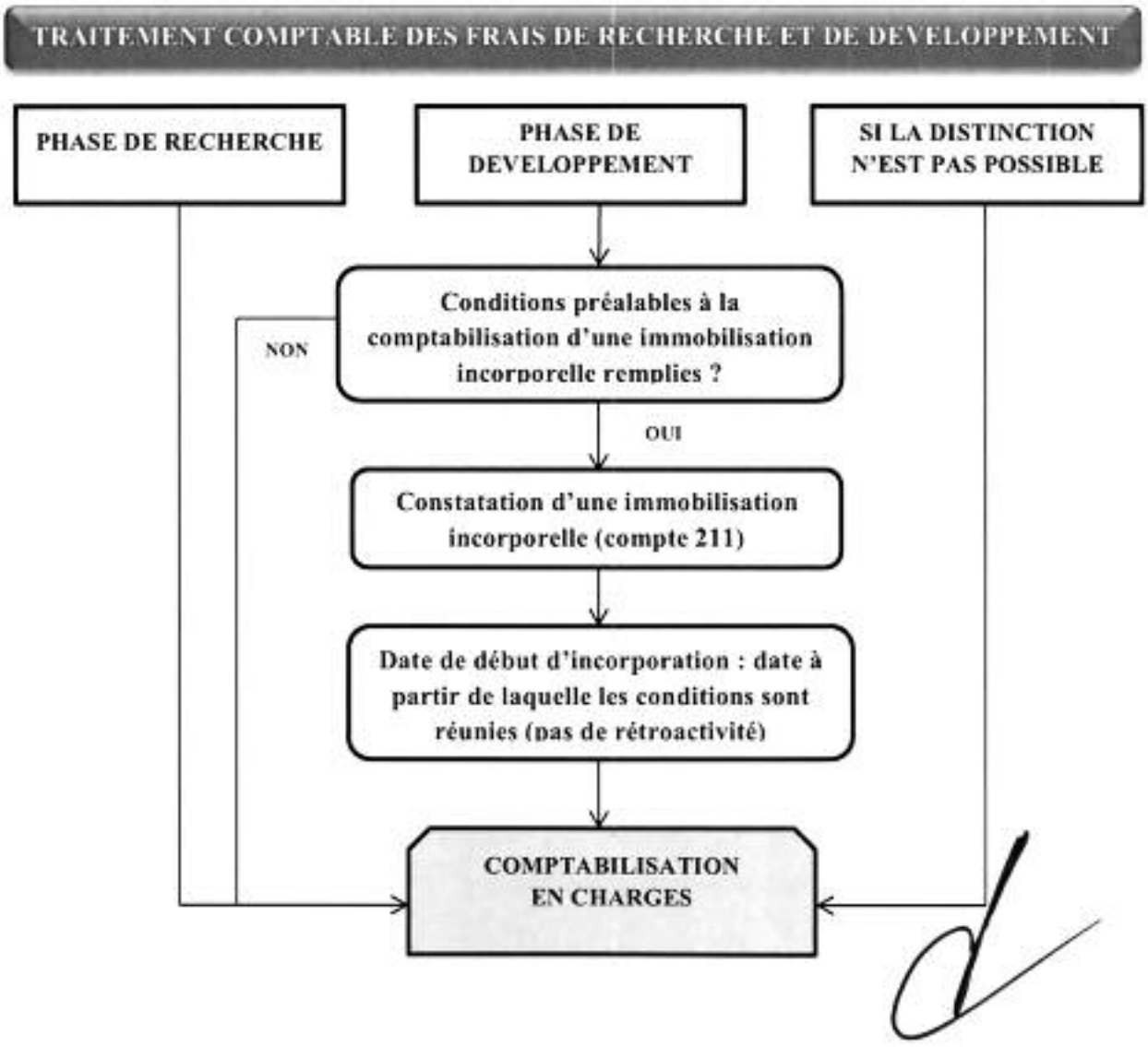
Les dépenses encourues au titre du développement, ou lors de la phase de développement d'un projet en interne, sont à comptabiliser en immobilisations incorporelles si l'entité peut démontrer les six critères suivants simultanément :

- la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;

- son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- sa capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables ;
- la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; et
- sa capacité à évaluer de manière fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

A défaut, ces dépenses constituent des charges.

Ce mode opératoire relatif au traitement comptable des frais de développement peut être schématisé de la façon suivante :



2.1.2. Comptabilisation

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

2.2. Dépenses ultérieures et amortissement

2.2.1. Dépenses ultérieures

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

2.2.2. Amortissement des frais de développement

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

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

SECTION 3 : Evaluation des dépenses de développement

Le coût de développement est égal à la somme des dépenses encourues, à partir de la date à laquelle cette immobilisation incorporelle satisfait pour la première fois aux critères de comptabilisation.

3.1. Période d'activation des coûts

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

3.2. Dépenses attribuables aux frais de développement

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

Sont considérés comme des coûts directement attribuables :

- les coûts des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;
- les coûts des avantages du personnel résultant de la création de l'immobilisation incorporelle ;
- les honoraires d'enregistrement d'un droit légal, tel qu'un brevet ;
- les tests de fonctionnement de l'actif
- l'amortissement des brevets et licences utilisés pour générer l'immobilisation incorporelle ; ou encore
- les coûts des emprunts, dès lors qu'ils satisfont aux critères d'activation des coûts d'emprunt, pour être inclus dans le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne.

En revanche, ne constituent pas des coûts directement attribuables :

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



exemple

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

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

Les conditions d'activation sont réunies au début du mois de mai. Un brevet pour le médicament P1 a été déposé fin N. La totalité de ces frais a été comptabilisée en charges en N.

Les frais de développement du médicament P1 qui doivent être inscrits à l'actif s'élèvent à 110 000 000 F. A la clôture de l'exercice N, le compte **211 Frais de recherche et développement** sera débité par le crédit du compte **721 Production immobilisée - Immobilisations incorporelles** pour un montant de 110 000 000 F.

SECTION 4 : Dépenses de recherche et développement réalisées dans le cadre de commandes de tiers

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

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

SECTION 5 : Décomptabilisation ou sortie des frais de développement

Une immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée lors de sa sortie (par exemple, par vente ou don), ou lorsque l'entité n'attend plus d'avantages économiques futurs de son utilisation ou de sa sortie.

Les profits ou les pertes, provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation incorporelle doivent être déterminés par différence entre les produits de sortie nets (**821 Produits des cessions d'immobilisations incorporelles**) et la valeur comptable de l'actif (**811 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations incorporelles**).

5.1. Cas d'échec du projet de recherche et développement

En cas d'échec du projet de recherche et développement ou lorsque les conditions d'activation des dépenses ne sont plus réunies, les frais de développement antérieurement immobilisés sont immédiatement sortis de l'actif. En effet, le compte **211 Frais de développement,** est crédité par le débit des comptes **2811 Amortissements des frais de développement** et **81 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations** pour la fraction des frais de développement non encore amortie.

5.2. Dépenses de recherche et développement concourant à la création d'un bien corporel

Lorsque les dépenses de recherche et développement 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 développement**.

SECTION 6 : Informations à fournir

6.1. Informations à fournir dans le Bilan

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.

6.2. Informations à fournir dans le Compte de résultat

Le compte de résultat ne donne aucune indication sur les frais de recherche et développement engagés pendant l'exercice.

6.3. Informations à fournir dans les Notes annexes

Il convient de donner dans les Notes annexes 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 dépenses de frais de recherche et développement comptabilisées en charges de la période, et la quote-part éventuellement transférée en immobilisations ;

6.4. Informations à fournir dans le Rapport de gestion

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

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 2

Brevets, licences, marques, logiciels, sites internet et autres droits similaires

SECTION 1 :	Brevets, licences et droits similaires
SECTION 2 :	Logiciels
SECTION 3 :	Sites internet
SECTION 4 :	Marques
SECTION 5 :	Fonds commercial
SECTION 6 :	Droit au bail et pas-de-porte
SECTION 7 :	Fichiers clients, notices, titres de journaux et magazines
SECTION 8 :	Coût d'obtention du contrat
SECTION 9 :	Compétences spécifiques du personnel
SECTION 10 :	Contrat de location d'actifs immatériels
SECTION 11 :	Immobilisations incorporelles acquises au moyen de redevances
SECTION 12 :	Dépréciation des actifs immatériels
SECTION 13 :	Décomptabilisation des actifs immatériels

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par les normes comptables internationales, notamment :

- la norme comptable internationale IAS 38 « Immobilisations incorporelles » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 31 mars 2004);
- la norme comptable internationale IFRS 15 « Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients » (date de publication : 28 mai 2014);

Leur objectif est de prescrire le traitement comptable des principaux actifs immatériels autres que ceux liés aux coûts de développement.

SECTION 1 : Brevets, licences et droits similaires

Il s'agit des dépenses faites pour l'obtention de l'avantage que constitue la protection accordée, sous certaines conditions, au titulaire d'une concession, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une licence, d'une marque, d'un procédé, de droits de propriété littéraire et artistique.

1.1. Brevets

1.1.1. Définition

Un brevet est un titre donnant à l'inventeur d'un produit ou d'un procédé susceptible d'applications industrielles, ou à son cessionnaire, un monopole d'exploitation pendant un certain temps.

1.1.2 Comptabilisation initiale des brevets

Il existe deux principales catégories de brevets :

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

1.1.2.1 Comptabilisation initiale des brevets acquis

Ils sont à comptabiliser en immobilisations au coût d'acquisition au débit du compte **2121 Brevets,** si les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont remplis.

1.1.2.2. Comptabilisation des brevets créés en interne

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

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

1.1.3. Comptabilisation à la clôture de l'exercice des brevets acquis ou créés

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

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

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

1.2. Licences

1.2.1. Définition

Le contrat de licence, ou la licence d'exploitation, est un acte par lequel le propriétaire d'une marque donne à un tiers la possibilité de vendre un ou plusieurs de ses produits moyennant une redevance. On peut établir un contrat de licence dans trois cas de figure : pour une marque, pour un brevet, pour un dessin ou un modèle. Cela concerne un droit de propriété intellectuelle. Le propriétaire cède contre rémunération ou à titre gracieux l'utilisation de ses produits ou services déposés. Dans le cas d'un dessin ou d'un personnage de dessins animés, il s'agit d'augmenter les ventes d'un produit dérivé par exemple. Il peut exister quatre types de licences : la licence totale (toutes les applications possibles sont autorisées), la licence partielle (qui restreint l'utilisation), la licence simple ou partielle (qui s'applique lorsqu'il y a plusieurs brevets) et enfin la licence exclusive (qui empêche la vente de contrats de licence à des tiers).

1.2.2. Comptabilisation initiale des licences

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

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

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

1.2.3. Comptabilisation à la clôture de l'exercice des licences

L'amortissement doit être calculé sur la durée probable d'utilisation, qui ne peut excéder la durée de l'autorisation à l'issue de laquelle la valeur résiduelle sera nulle.

1.3. Droits d'exclusivité publics

1.3.1. Définition

Dans certaines activités, les entités peuvent bénéficier de l'attribution par une autorité administrative, de droits d'exclusivité publics à titre onéreux ou à titre gratuit (licences, quotas d'importation, quotas de production, droits d'atterrissage sur un aéroport, licences d'exploitation de stations de radio ou de télévision…).

1.3.2. Evaluation et comptabilisation

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

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

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

1.3.3. Comptabilisation à la clôture de l'exercice des droits d'exclusivité publics

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

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

SECTION 2 : Logiciels

2.1. Définition

Un logiciel est un ensemble de séquences d'instructions interprétables par une machine et d'un jeu de données nécessaires à ces opérations. Le logiciel détermine donc les tâches qui peuvent être effectuées par la machine, ordonne son fonctionnement et lui procure ainsi son utilité fonctionnelle. Les séquences d'instructions appelées programmes ainsi que les données du logiciel sont ordinairement structurées en fichiers. La mise en œuvre des instructions du logiciel est appelée exécution, et la machine est appelée ordinateur ou calculateur.

Les logiciels constituent des droits incorporels protégés juridiquement.

Le traitement comptable des logiciels dépend de leur nature. Il convient de distinguer :

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

2.2. Logiciels indissociables (ou associés) du matériel

Lorsqu'un matériel informatique est acquis, il comporte des systèmes d'exploitation et des logiciels intégrés. Ces logiciels indissociables sont comptabilisés en immobilisations corporelles avec le matériel auquel ils sont rattachés.

2.3. Logiciels faisant partie d'un projet de développement

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

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

2.4. Logiciels autonomes (ou dissociés)

Les logiciels autonomes se subdivisent en deux catégories :

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

2.4.1. Logiciels autonomes à usage interne acquis

2.4.1.1. Principes généraux

✓ **Comptabilisation initiale**

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

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

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

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

✓ **Comptabilisation à la clôture de l'exercice**

À compter de sa date d'acquisition, le coût du logiciel doit être réparti sur sa durée probable d'utilisation, selon un plan d'amortissement. À cet égard, il convient de déterminer, avec une probabilité raisonnable, la date à laquelle le logiciel cessera de répondre aux besoins de la clientèle de l'acquéreur, compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production des logiciels.

2.4.1.2. Cas spécifique des logiciels sous licence d'exploitation

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

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

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

2.4.1.3. Cas spécifique des contrats de service

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

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

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

- pas d'option d'achat du logiciel au terme du contrat, ce qui l'empêche de bénéficier des avantages liés à l'exploitation du logiciel non encore consommés au terme du contrat de location ;
- la solution n'est, en général, pas spécifique au client ;

- le client n'héberge pas le logiciel dans son propre système, ce qui lui évite tout risque d'entretien du logiciel ;
- le paiement est fonction de l'utilisation, lui évitant ainsi tout risque de prix.

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

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

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

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

2.4.2. Logiciels autonomes à usage interne créés

2.4.2.1. Comptabilisation initiale

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

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

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

- **Etude préalable (phase 1)**

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

- **Analyse fonctionnelle (phase 2)**

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

- **Analyse organique (phase 3)**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.4.2.2. Comptabilisation à la clôture de l'exercice

Les logiciels autonomes à usage interne créés sont amortis à compter de leur date d'achèvement, sur leur durée probable d'utilisation.

2.4.2.3. Échec du projet

Si le projet échoue définitivement, le compte **2193 Logiciels et sites internet** est soldé par le débit du compte **811 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations incorporelles**.

2.4.3. Logiciels autonomes à usage commercial acquis

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

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

2.4.3.1. Logiciel acquis pour être revendu en l'état

Il s'agit alors d'une activité de négoce. Le logiciel est enregistré au compte **601 Achats de marchandises.** A la clôture de l'exercice, le **compte 31 Stocks de marchandises** est débité du montant du stock final de ces logiciels par le crédit du compte **6031 Variation des stocks de marchandises**.

2.4.3.2. Logiciel spécifique créé pour une commande client.

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

2.4.3.3. Logiciel standard fabriqué à partir d'un logiciel mère

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

2.4.4. Logiciels autonomes à usage commercial utilisés comme moyen d'exploitation

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

2.4.4.1. Logiciel acquis

Un logiciel autonome à usage commercial acquis et utilisé comme moyen d'exploitation constitue une immobilisation incorporelle à enregistrer au débit du compte **2131 Logiciels par le crédit du compte 4811 Fournisseurs d'immobilisations incorporelles** pour son coût d'acquisition.

2.4.4.2. Logiciel créé

Un logiciel autonome créé doit être enregistré à l'actif au coût de production lorsque les deux conditions suivantes sont simultanément réunies :

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

2.4.4.3. Amortissement d'un logiciel acquis ou créé

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

2.4.5. Modifications apportées à des logiciels existants

Les dépenses d'amélioration des logiciels existants peuvent être :

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

SECTION 3 : Sites internet

3.1. Définition

Un site internet est un site accessible par l'ensemble des utilisateurs connectés au réseau mondial Web. Sont également concernés par les présentes dispositions :

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

3.2. Typologie

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

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

3.2.1. Sites acquis « clés en mains »

3.2.1.1. Comptabilisation initiale

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

3.2.1.2. Comptabilisation à la clôture de l'exercice

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

3.2.2. Sites créés par l'entité

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

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

3.2.2.1. Création d'un site publicitaire

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

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

3.2.2.2. Sites d'e-commerce et assimilés

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

a. Conditions de comptabilisation à l'actif des coûts de création de sites d'e-commerce et assimilés

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

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

Il s'agit des six conditions nécessaires à l'activation des coûts de développement, adaptées au cas particulier des sites internet.

b. Comptabilisation initiale des sites d'e-commerce et assimilés

La conception et le développement de sites internet comportent trois phases :

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

✓ **Phase de recherche préalable**

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

Exemples de coûts de recherche préalable :

- les dépenses engagées au titre des études de faisabilité,
- la détermination des objectifs et des fonctionnalités du site,
- l'exploration des moyens permettant de réaliser les fonctionnalités souhaitées,
- l'identification du matériel approprié et des applications,
- la sélection des fournisseurs de biens et de services,
- le traitement des questions juridiques préalables comme la confidentialité, les droits d'auteur, les marques de fabrique et le respect de la législation,
- l'identification des ressources internes pour des travaux sur le dessin et le développement du site.

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

✓ **Phase de développement et de mise en production**

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

Exemples de coûts de développement et de production :

- l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine ;
- l'acquisition ou le développement du matériel et du logiciel d'exploitation qui se rapportent à la mise en fonctionnalité du site ;
- le développement, l'acquisition ou la fabrication sur commande, d'un code pour les programmes, de logiciels de bases de données et de logiciels intégrant les applications distribuées dans les programmes ;
- la réalisation de la documentation technique ;
- les coûts afférents au contenu, notamment les frais induits par la préparation, l'alimentation et la mise à jour du site ainsi que l'expédition du contenu du site.

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

✓ **Phase d'exploitation**

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

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

Exemples de dépenses d'exploitation constituant des charges :

- formation des salariés participant à l'entretien du site ;
- enregistrement du site auprès des moteurs de recherche ;
- tâches administratives ;
- mise à jour des graphiques du site ;
- réalisation des sauvegardes ;

- création de nouveaux liens ;
- vérification du fonctionnement normal et mise à jour des liens existants ;
- révisions de routine de la sécurité du site ;
- analyse d'utilisation ;
- engagement de la redevance annuelle d'utilisation du nom de domaine.

Exemples de dépenses d'exploitation activables : adjonction à un site de nouvelles fonctions ou caractéristiques.

c. Comptabilisation à la clôture de l'exercice des sites d'e-commerce et assimilés

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

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

SECTION 4 : Marques

4.1. Définition

La marque est une dénomination ou un signe de représentation graphique, permettant de distinguer précisément les produits ou prestations de services d'une entité et dont la propriété s'acquiert par l'enregistrement à un institut de propriété industrielle. Le signe peut être un mot, un nom, un slogan, un logo, un dessin, etc. ou la combinaison de ces différents éléments.

Il existe deux principales catégories de marques :

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

4.2. Comptabilisation des marques acquises

4.2.1. Comptabilisation initiale des marques acquises

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

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

4.2.2. Comptabilisation à la clôture de l'exercice des marques acquises

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

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

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



EXEMPLE

Le 1er Septembre N, une entité décide d'arrêter l'utilisation d'une marque dont la durée d'utilité était initialement non limitée. La date d'arrêt définitif est fixée au 30 Août N+4.

Le test de dépréciation pratiqué sur cette marque fait ressortir une valeur actuelle d'inventaire supérieure à sa valeur comptable.

Cette marque devient donc amortissable sur une durée de 4 ans. Le plan d'amortissement commence à compter de la date de la décision, soit le 1er Septembre N.

4.3. Comptabilisation des marques créées en interne

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

4.4. Dépenses ultérieures sur les marques acquises ou créées

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

SECTION 5 : Droit au bail et pas-de-porte

5.1. Droit au bail

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

Ce droit au bail comprend généralement deux éléments qui sont :

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

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

5.2. Droit d'entrée versé au propriétaire (Pas-de-porte)

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

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

SECTION 6 : Fichiers clients, notices, titres de journaux, et magazines

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

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

6.1. Comptabilisation des fichiers clients et titres de journaux acquis

6.1.1. Comptabilisation initiale des fichiers clients et titres de journaux acquis

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

6.1.2. Comptabilisation à la clôture de l'exercice des fichiers clients et titres de journaux acquis

✓ Si l'usage attendu du fichier client est limité dans le temps, c'est-à-dire s'il s'agit d''une liste de clients susceptibles de ne pas rester acquis à l'entité, le fichier est amortissable. Tel sera également le cas des notices, titres de journaux et magazines.

Dans ce cas, la durée d'utilisation doit tenir compte des efforts faits par l'entité pour conserver les clients de la liste. En revanche, elle ne doit pas tenir compte des nouveaux clients qui pourront être ajoutés à cette liste ;

- ✓ Si les clients de la liste sont censés rester acquis à l'entité (position de leader sur le marché, niche…) et qu'ils peuvent être conservés par un entretien régulier.

6.2. Comptabilisation initiale des fichiers clients et titres de journaux créés

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

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

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

SECTION 7 : Fonds commercial

7.1. Définition

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

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

Le fonds de commerce peut comprendre différents éléments mobiliers, corporels et incorporels, notamment les éléments suivants :

- les installations ;
- les aménagements et agencements ;
- le matériel ;
- le mobilier ;
- les marchandises en stock ;
- le droit au bail ;
- les licences d'exploitation ;
- les brevets d'inventions, marques de fabrique et de commerce, dessins et modèles, et tout autre droit de propriété intellectuelle nécessaires à l'exploitation (art 137 Acte uniforme OHADA sur le droit commercial général).

7.2. Comptabilisation du fonds commercial

7.2.1. Comptabilisation initiale

Le fonds de commerce n'est pas comptabilisé comme tel. Ce sont les éléments acquis du fonds de commerce pouvant faire l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan qui sont classés selon leur nature :

- stocks, dans un compte de classe 3 Stocks et en-cours ;
- matériel et installations, au compte 2 Immobilisations corporelles ;
- droit au bail au compte 216 Droit au bail ;
- brevets, licences, concessions et valeurs similaires au compte 212 ;
- marques au compte 214 ;
- autres immobilisations incorporelles.

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

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

7.2.2. Comptabilisation à la clôture de l'exercice

7.2.2.1. Amortissement du fonds commercial

En principe, le fonds commercial n'est pas amortissable car sa durée d'utilité est présumée non limitée, c'est-à-dire qu'il n'y a pas de limite prévisible à la durée durant laquelle il procurera des avantages économiques à l'entité.

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

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

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

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

7.2.2.2. Dépréciation du fonds commercial

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

SECTION 8 : Coût d'obtention du contrat

8.1. Principes d'activation du coût d'obtention du contrat

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

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

Les coûts d'obtention du contrat qui auraient été supportés en tout état de cause sont enregistrés en charge lorsqu'ils sont encourus ; toutefois, même si le contrat n'est pas obtenu, ces coûts sont inscrits à l'actif lorsqu'ils peuvent être facturés au client.

Par exemple, seront considérés comme des coûts d'obtention du contrat les commissions sur ventes ou commissions au succès ;

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

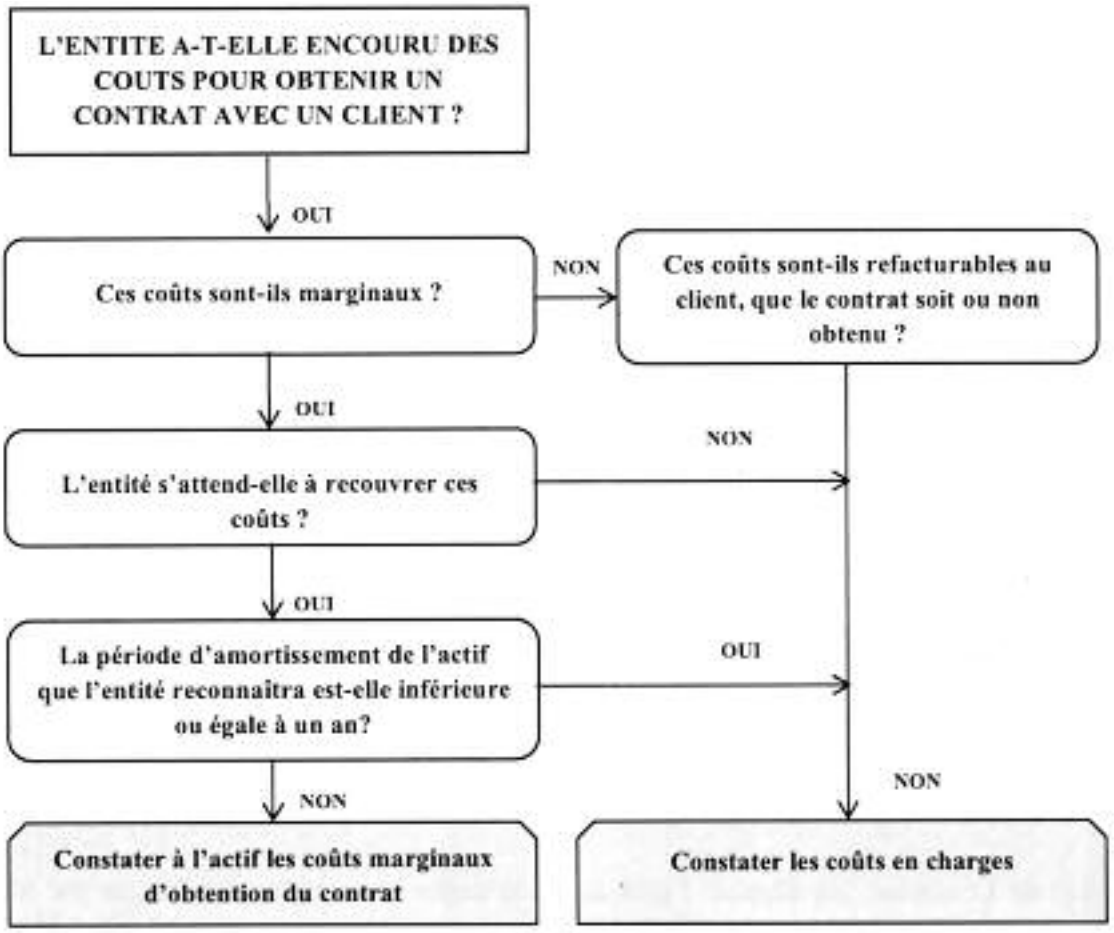
- les frais encourus pour répondre à des appels d'offre ;
- les frais marketing que l'entité encourt, qu'elle obtienne ou non le contrat.

8.2. Comptabilisation initiale

Au cours de l'exercice, les dépenses sont comptabilisées en comptes de charges par nature au fur et à mesure de leur réalisation.

A la clôture de l'exercice, ces charges sont neutralisées, en créditant le compte **721 Production immobilisée, immobilisations incorporelles** par le débit du compte **2182 Coûts d'obtention du contrat.**

Ce mode opératoire relatif au traitement comptable des coûts d'obtention du contrat peut être schématisé de la façon suivante :



8.3. Comptabilisation à la clôture des comptes

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

exemple

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

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

Les services transférés au client pendant la durée du contrat (cinq ans) et l'entité prévoit que le contrat sera renouvelé pour une durée de trois ans. Les commissions versées aux commerciaux seront recouvrées. Les frais juridiques externes et les frais de déplacement ont été engagés indépendamment du fait que le contrat a été obtenu.

L'entité comptabilise dans le compte **2182 Coûts d'obtention du contrat** pour un montant 9 000 000 F de surcoût nécessaire à l'obtention du contrat en raison des commissions versées aux commerciaux car elle s'attend à les recouvrer.
Les 9 000 000 F de surcoût engagés pour l'obtention du contrat sont amortis sur huit ans. En effet, l'actif concerne des services transférés au client pendant la durée du contrat (cinq ans) et l'entité prévoit que le contrat sera renouvelé pour une durée de trois ans.

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

SECTION 9 : Compétences spécifiques du personnel

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

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

SECTION 10 : Contrat de location d'actifs immatériels

10.1. Définition

Les contrats de location d'actifs immatériels (location de marque, de brevet, ou de logiciel) sont des contrats par lesquels une société obtient le droit exclusif d'exploiter une marque ou un brevet à des conditions et pour une durée convenue dans le contrat.

La société qui bénéficie de cette licence d'exploitation n'a pas le droit de propriété de l'actif immatériel.

Mais le droit exclusif d'exploiter une marque ou un brevet peut être, en revanche cédé ou concédé.

Elle verse une redevance annuelle, en général fonction de son chiffre d'affaires annuel.

Le contrat peut prévoir un minimum garanti non remboursable, déductible des redevances.

10.2. Comptabilisation

En principe, les contrats de location de marques, de brevets ou de logiciels répondent aux critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondant à l'utilisation de la marque ou du brevet pendant la période de versement (ce qui est le cas dès la signature du contrat) ;
- les sommes à verser peuvent être évaluées de façon fiable.

Mais le Système Comptable OHADA limite le champ d'application de l'activation des droits d'utilisation dans le cadre d'un contrat de location portant sur des immobilisations corporelles. En conséquence, les redevances sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur versement dans un sous–compte du compte **634 Redevances pour brevets, licences, logiciels, et droits similaires.**

SECTION 11 : Immobilisations incorporelles acquise au moyen de redevances

Certains actifs immatériels tels que les brevets, les marques, le fonds de commerce, sont acquis moyennant le paiement d'une redevance calculée sur un chiffre d'affaires pendant une certaine durée.

Le prix d'acquisition étant aléatoire au moment de la signature, le montant définitif à retenir pour la comptabilisation à l'actif doit correspondre à la valeur actuelle du bien au moment de la signature de l'acte.

Cette valeur actuelle peut être estimée :

- soit par la valeur actualisée des redevances probables qui seront versées au cours de la période prévue (**sous condition d'une évaluation fiable des redevances probables**) ;
- soit par la valeur retenue par les parties pour le paiement des droits d'enregistrement.

Le coût d'acquisition de ce bien immatériel est inscrit au débit du compte d'immobilisation incorporelle approprié, par le crédit du compte **4811 Fournisseurs d'immobilisations incorporelles**. Au fur et à mesure du versement des redevances, ce compte est apuré.

En cas d'excédent ou d'insuffisance du montant effectif des redevances par rapport au montant estimé, la différence est portée en **831 Charges HAO constatées** ou **841 Produits HAO constatés**.

En revanche, si les redevances annuelles, généralement assises sur le chiffre d'affaires généré par l'acquéreur ne peuvent être évaluées de façon suffisamment fiable, celles-ci seront comptabilisées en charges **(compte 634 Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires)** de période sur chacun des exercices au cours duquel elles sont engagées.

SECTION 12 : Dépréciation des actifs immatériels

Lorsque la valeur actuelle de ces actifs immatériels devient inférieure à leur valeur nette comptable, l'entité doit constater la perte de valeur en procédant à une dépréciation des actifs concernés **(voir Chapitre 12 Titre VIII : opérations et problèmes spécifiques).**

SECTION 13 : Décomptabilisation des actifs immatériels

Une immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée lors de sa sortie (par exemple, par vente, ou don), ou lorsque l'entité n'attend plus d'avantages économiques futurs de son utilisation ou de sa sortie.

Pour la cession des brevets, des marques, des licences ou des logiciels par exemple ; l'opération de cession s'analyse comme une cession d'immobilisation classique. En effet, le compte **811 Valeur comptable des immobilisations incorporelles** et éventuellement le compte **28** (pour le cumul des amortissements pratiqués) sont débités par le crédit du compte d'immobilisation incorporelle concerné pour matérialiser la sortie de l'actif.

Ensuite, le compte **485 Créances sur cessions d'immobilisations** est débité par le crédit du compte **821 Produits des cessions d'immobilisations incorporelles.**

Par contre, lorsque l'entité ne cède que le droit d'usage de son actif immatériel, il ne s'agit pas d'une cession d'immobilisations, mais d'une prestation de mise à disposition d'actif immatériel. En conséquence, seules les redevances perçues seront enregistrées en produit au crédit du compte **7076 Redevances pour brevets, licences, logiciels, et droits similaires**.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 3

Frais de prospection et d'exploitation des ressources minérales

SECTION 1 :	Définitions
SECTION 2 :	Frais de prospection et évaluation de ressources minérales
SECTION 3 :	Frais de découverture engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert
SECTION 4 :	Acquisition d'un gîte de carrière

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par les normes comptables internationales, notamment :

- la norme comptable internationale IFRS **6** « Prospection et évaluation de ressources minérales » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : décembre 2004);
- l'interprétation **IFRIC 20** « Frais de découverture engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert » (date de publication : 19 octobre 2011).

Les objectifs visés par les dispositions ci-dessous sont les suivantes :

- préciser l'information financière relative à la prospection et l'évaluation de ressources minérales ;
- la comptabilisation et l'évaluation en tant qu'actif des frais de découverture engagés pendant la phase d'exploitation ;
- le traitement comptable de l'acquisition et de l'exploitation d'un gîte de carrière.

SECTION 1 : Définitions

1.1. Définitions

1.1.1. Actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

Il s'agit des dépenses de prospection et d'évaluation comptabilisées en actifs selon la méthode comptable de l'entité.

1.1.2. Dépenses de prospection et d'évaluation

Ce sont les dépenses encourues par une entité en rapport avec **la prospection et l'évaluation de ressources minérales,** avant que la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale, ne soient démontrables.

1.1.3. Prospection et évaluation de ressources minérales

Il s'agit de la recherche de ressources minérales, dont les minerais, le pétrole, le gaz naturel et autres ressources non renouvelables similaires ne peut s'effectuer qu'après l'obtention par l'entité des droits légaux pour prospecter la zone spécifique, ainsi qu'une fois déterminées de la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction des ressources minérales.

1.1.4. Opération de découverture

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

1.1.5. Gîte de carrière

Il s'agit d'un terrain de carrière qui se décompose en deux éléments :

- un gisement en l'état constitué de matériaux à extraire et d'un tréfonds ;
- une partie résiduelle du terrain après extraction des matériaux.

SECTION 2 : Frais de prospection et évaluation de ressources minérales

2.1. Champ d'application

La présente disposition s'applique aux dépenses de prospection et d'évaluation supportées par une entité. Elle ne traite pas d'autres aspects de la comptabilisation par des entités se livrant à la prospection et l'évaluation de ressources minérales.

Une entité ne doit pas appliquer la présente disposition aux dépenses encourues :

- avant la prospection et l'évaluation de ressources minérales, telles que les dépenses encourues avant que l'entité n'ait obtenu les droits légaux de prospecter une zone spécifique ;
- après que la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale ont été démontrées.

2.2. Evaluation des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

2.2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

Les actifs au titre de la prospection et de l'évaluation doivent être évalués au coût historique dans les comptes d'immobilisations incorporelles et corporelles appropriés. Si l'actif de prospection correspond à une immobilisation incorporelle, les frais de prospection seront inscrits dans le compte **2181 Frais de prospection et évaluation des ressources minérales**

2.2.2. Composantes du coût des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

L'entité doit choisir l'une des deux méthodes comptables d'enregistrement des dépenses d'exploration et d'évaluation des ressources minérales après obtention des droits d'exploitation :

- soit enregistrer immédiatement la dépense en charges ;
- soit la comptabiliser en immobilisations incorporelles.

La méthode retenue doit être cohérente et permanente pour tous les exercices et les activités ou éléments similaires. Mais une entité peut changer ses méthodes comptables relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation, si le changement rend les états financiers plus pertinents pour les besoins de prise de décisions économiques des utilisateurs et ne les rend pas moins fiables, ou les rend plus fiables et pas moins pertinents par rapport à ces besoins.

Une entité doit déterminer une méthode comptable précisant quelles dépenses sont comptabilisées en actifs de prospection et d'évaluation et appliquer cette méthode de manière cohérente et permanente. Dans cette détermination, une entité prend en compte la mesure dans laquelle la dépense peut être associée à la découverte de ressources minérales spécifiques.

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

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

Les dépenses liées au développement des ressources minérales ne doivent pas être comptabilisées en tant qu'actif de prospection et d'évaluation mais en frais de recherche et développement traités **au chapitre 1 : Frais de recherche et de développement (Titre VIII : opérations et problèmes spécifiques).**

Une entité comptabilise les obligations d'enlèvement et de remise en état encourues pendant une période particulière et résultant de ses activités de prospection et évaluation de ressources minérales, selon les règles énoncées dans **le chapitre 6 : Coût de démantèlement d'enlèvement et de restauration de sites (Titre VIII : opérations et problèmes spécifiques).**

2.2.3. Évaluation après comptabilisation

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

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

2.3. Changements de méthodes comptables

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

2.4. Présentation des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

2.4.1. Classement des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

Une entité doit classer les actifs de prospection et d'évaluation en immobilisations corporelles ou incorporelles selon la nature des actifs acquis et appliquer la classification de manière cohérente et permanente.

Certains actifs de prospection et d'évaluation sont traités comme des immobilisations incorporelles (par exemple, droits de forage), alors que d'autres sont des immobilisations corporelles (par exemple, véhicules et matériels de forage). Dans la mesure où un actif corporel est consommé dans le développement d'un actif incorporel, le montant reflétant cette consommation fait partie du coût de l'actif incorporel. Toutefois, l'utilisation d'un actif corporel en vue du développement d'un actif incorporel ne transforme pas un actif corporel en un actif incorporel.

2.4.2. Reclassement des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

Un actif de prospection et d'évaluation ne doit plus être classé comme tel lorsque la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale sont démontrables. Les actifs de prospection et d'évaluation doivent être soumis à une dépréciation en dehors de l'amortissement, et toute perte de valeur doit être comptabilisée avant le reclassement.

2.5. Comptabilisation et évaluation de la dépréciation

Lorsque la valeur actuelle des actifs de prospection et d'évaluation devient inférieure à leur valeur nette comptable, l'entité doit constater la perte de valeur en procédant à une dépréciation des actifs concernés **(voir Chapitre 12 Titre VIII : opérations et problèmes spécifiques).**

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

- la période pendant laquelle l'entité a le droit de prospecter dans la zone spécifique a expiré pendant cette période ou expirera dans un proche avenir, et il n'est pas prévu qu'il soit renouvelé ;
- d'importantes dépenses de prospection et d'évaluation ultérieures de ressources minérales dans la zone spécifique ne sont ni prévues au budget, ni programmées ;
- la prospection et l'évaluation de ressources minérales dans la zone spécifique n'ont pas mené à la découverte de quantités de ressources minérales commercialement viables, et l'entité a décidé de cesser de telles activités dans la zone spécifique ;
- des données suffisantes existent pour indiquer que, bien qu'il soit probable qu'un développement dans la zone spécifique se poursuive, la valeur comptable de l'actif de prospection et d'évaluation ne sera probablement pas récupérée dans sa totalité à la suite du développement réussi ou de la vente.

Le niveau identifié par l'entité pour déprécier les actifs de prospection et d'évaluation peut comprendre une ou plusieurs unités génératrices de trésorerie.

2.6. Informations à fournir dans les Notes annexes

Une entité doit fournir des informations qui identifient et expliquent les montants, comptabilisés dans ses états financiers générés par la prospection et l'évaluation de ressources minérales.

Pour ce faire, une entité doit fournir les informations suivantes :

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

Une entité doit traiter les actifs de prospection et d'évaluation en tant que classe d'actifs distincte.

SECTION 3 : Frais de découverture engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert

3.1. Champ d'application

La présente disposition s'applique aux frais d'enlèvement des stériles d'une mine, à ciel ouvert qui sont engagés pendant la phase d'exploitation de la mine : les « frais de découverture engagés au cours de la phase d'exploitation ». Elle traite des questions suivantes :

- la comptabilisation en tant qu'actif, des frais de découverture engagés pendant la phase d'exploitation ;
- l'évaluation initiale de l'actif au titre des opérations de découverture ;
- l'évaluation ultérieure de l'actif au titre des opérations de découverture.

3.2. Comptabilisation en tant qu'actif des frais de découverture engagés pendant la phase d'exploitation

Dans la mesure où l'avantage généré par les opérations de découverture prend la forme de stocks que produit la mine, l'entité doit comptabiliser les frais engagés dans les opérations de

découverture conformément aux principes de traitement des stocks. Dans la mesure où l'avantage est un meilleur accès au minerai à extraire, l'entité doit comptabiliser ces frais comme un actif immobilisé, « actif au titre des opérations de découverture », si les critères ci-dessous sont réunis :

- il est probable que les avantages économiques futurs (meilleur accès au corps minéralisé) associés aux opérations de découverture iront à l'entité ;
- l'entité peut identifier la partie du corps minéralisé à laquelle elle a un meilleur accès ;
- les frais rattachés aux opérations de découverture associées à cette partie du corps minéralisé peuvent, être évalués de façon fiable.

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

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

3.3.Évaluation initiale de l'actif au titre des opérations de découverture

L'entité doit initialement évaluer l'actif au titre des opérations de découverture au coût, celui-ci correspondant au cumul des frais directement engagés pour réaliser les travaux de découverture, qui donnent un meilleur accès à la partie identifiée du corps minéralisé, auquel s'ajoute la quote-part des coûts indirects, qui sont directement attribuables à l'actif.

Certaines activités accessoires peuvent avoir lieu en même temps que les travaux de découverture, en phase d'exploitation, sans qu'elles soient requises pour que les travaux de découverture en phase d'exploitation se déroulent comme prévu. Les coûts associés à ces activités accessoires ne doivent pas être inclus dans le coût des opérations de découverture.

Lorsque le coût de l'actif au titre des opérations de découverture et le coût des stocks produits ne sont pas identifiables séparément, l'entité doit répartir les frais de découverture engagés pendant la phase d'exploitation entre les stocks produits et l'actif au titre des opérations de

découverture, en s'appuyant sur des données pertinentes de production. Ces données de production doivent être établies pour la partie identifiée du corps minéralisé, et être utilisées comme point de référence pour déterminer la mesure dans laquelle les opérations de découverture ont permis de créer un avantage futur. Il peut, par exemple, s'agir des données suivantes :

- le coût des stocks produits par rapport au coût prévu ;
- le volume des stériles extraits par rapport au volume attendu, pour un volume donné de minerai produit ;
- la teneur en minéraux du minerai extrait, comparativement à la teneur en minéraux prévue du minerai à extraire, pour une quantité donnée de minerai produite.

3.4.Évaluation ultérieure de l'actif au titre des opérations de découverture

Après l'évaluation initiale, l'actif au titre des opérations de découverture doit être comptabilisé à son coût amorti ou à son montant réévalué diminué des amortissements et des pertes de valeur, de la même façon que l'actif existant dont il fait partie.

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

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

SECTION 4 : Acquisition d'un gîte de carrière

4.1. Champ d'application

La présente disposition traite des questions relatives à l'acquisition d'un terrain de carrières et de la problématique liée à la détention ou non du titre de propriété foncière du terrain à exploiter.

4.2. Acquisition et exploitation du terrain de carrière

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

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

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

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

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

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

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

4.3. Les différentes phases du processus

L'exploitant de carrière doit disposer d'une autorisation administrative préalable pour être autorisé à extraire des matériaux pour une quantité donnée. Cette autorisation administrative est généralement accordée postérieurement à l'acquisition du gisement.

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

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

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

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

4.4. Redevances de fortage

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

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

4.4.1. Définition d'un contrat de fortage

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

4.4.2. Typologie des redevances de fortage

Les redevances visées sont celles qui répondent à la définition d'un contrat de fortage et ayant les caractéristiques suivantes :

- les redevances de fortage sont déterminées proportionnellement aux quantités extraites soit à la tonne, soit au volume et rémunèrent l'ensemble des composants du contrat détaillé ci-avant.
- des redevances annuelles minimales peuvent être prévues afin de garantir un certain niveau de revenus aux propriétaires de terrains. Ces redevances minimales sont imputables sur les sommes dues en fonction des quantités extraites, mais ne sont pas remboursables.

4.4.3. Comptabilisation des redevances de fortage

4.4.3.1. Comptabilisation initiale des redevances de fortage

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

4.4.3.2. Comptabilisation finale des redevances de fortage

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

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

4.5. Comptabilisation des coûts de production des matériaux extraits

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

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

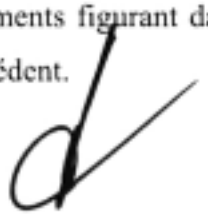
Les coûts encourus pour mettre à découvert le gisement et accéder aux matériaux à extraire (notamment décapage et découverte), sont un élément du coût de production des matériaux extraits.

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

4.6. Première année d'application du SYSCOHADA révisé

Le changement opéré par la comptabilisation de la première mise en œuvre de l'acquisition de terrains de carrières s'analyse comme un changement de méthode comptable, avec application rétrospective.

Toutefois, compte tenu des difficultés que pourrait représenter la reconstitution de la valeur du stock d'ouverture, les entités sont autorisées à évaluer le stock de gisement, à l'ouverture de l'exercice de première application, à partir de la valeur nette comptable des terrains de gisements figurant dans les comptes de l'immobilisation corporelle à la clôture de l'exercice précédent.



PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Approche par composants

Chapitre 4

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Typologie des immobilisations décomposables
SECTION 3 :	Les modalités de la décomposition dès l'origine
SECTION 4 :	Renouvellement des composants
SECTION 5 :	Amortissement des composants

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 16 Immobilisations corporelles** et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 18 décembre 2003).
L'objectif de ces dispositions est de prescrire le traitement lié aux actifs corporels composés d'éléments ayant des durées d'utilisation différentes.

SECTION 1 : Principes généraux

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

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

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

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

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

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

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

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

SECTION 2 : Typologie des immobilisations décomposables

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

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

En revanche, ne peuvent faire l'objet d'une décomposition, certaines immobilisations de faible valeur et/ou de durée d'utilisation courte telles que :

- les matériels informatiques ;
- les véhicules de tourisme ;
- les matériels et mobiliers.

L'aspect significatif des immobilisations s'apprécie notamment en fonction du total du bilan ou du montant du poste des immobilisations. Le coût du remplacement pourra, quant à lui, être comparé aux charges d'exploitation courantes ou à la dotation aux amortissements totale.

SECTION 3 : Les modalités de la décomposition dès l'origine

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

3.1. Affectation du coût d'entrée global initial

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

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

3.1.1. Décomposition validée par des pièces justificatives

C'est notamment le cas :

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

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

3.1.2. Décomposition non validée par des pièces justificatives

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

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

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

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

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

3.1.3. Impossibilité d'une décomposition à l'origine

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

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

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

3.1.4. Possibilité d'un regroupement d'éléments

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

3.2. Affectation des différents coûts à la structure et aux composants

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

3.3. Base amortissable d'un composant et valeur résiduelle

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

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

SECTION 4 : Renouvellement des composants

4.1. Composant identifié à l'origine

Lorsqu'un composant, identifié à l'origine, est renouvelé, le coût de ce renouvellement, dès lors qu'il est significatif, est enregistré à l'actif dans un sous- compte de l'immobilisation principale, et la valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée au compte **812 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations corporelles** ou **654 Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations** selon le cas.

4.2. Composant non identifié à l'origine

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

- immobiliser l'élément remplacé, comme un nouvel actif sur une ligne distincte (en pratique, souvent un sous compte de l'immobilisation principale) ;
- établir un plan d'amortissement de l'élément remplacé. Le plus souvent, deux cas se présenteront :
  - si le composant doit être à nouveau remplacé, avant la fin de l'utilisation de l'immobilisation, la durée d'amortissement sera celle restant à courir jusqu'à son remplacement ;
  - si, au contraire, le composant ne doit plus être renouvelé avant la fin d'utilisation de l'immobilisation, il devra être amorti sur la durée d'utilisation résiduelle de la structure.

4.3. Base amortissable

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

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

4.4. Durée d'amortissement

Deux cas peuvent se présenter :

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

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

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

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



exemple

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

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

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

SECTION 5 : Amortissement des composants

Pour déterminer la durée d'amortissement à retenir, il convient de faire la distinction entre :

- la structure d'une part,
- les composants d'autre part.

5.1. Amortissement de la structure

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

5.2. Amortissement des composants

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

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

5.3. Base amortissable comptable diminuée de la valeur résiduelle

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

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

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



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

Décomposition du bâtiment

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

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

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

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

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

Dotation aux amortissements du bâtiment - structure : 120 000 000/30 = 4 000 000

Dotation aux amortissements du bâtiment – composant ascenseur : 30 000 000/10= 3 000 000

Total = 7 000 000

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

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 5

Frais d'inspections ou de révisions majeures, dépenses de sécurité et de mise en conformité

SECTION 1 :	Frais d'inspection ou de révisions majeures
SECTION 2 :	Dépenses de sécurité et d'environnement
SECTION 3 :	Dépenses de mise en conformité et travaux de réaménagement

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 16** « Immobilisations corporelles » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 18 décembre 2003).

Elles traitent des immobilisations corporelles dont la poursuite de l'exploitation est soumise à la condition de la réalisation régulière d'inspections majeures, destinées à identifier d'éventuelles défaillances, avec ou sans remplacement de pièces (avion, bateau).

SECTION 1 : Frais d'inspections ou de révisions majeures

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

- dès la date de comptabilisation initiale de l'actif, un composant « **Révisions majeures**» est comptabilisé séparément des composants physiques et de la structure et est amorti sur.la durée restant à courir jusqu'à la prochaine révision ;
- lorsque la révision est réalisée, le coût correspondant est inscrit en tant qu'actif distinct dès lors que les critères d'immobilisation sont remplis et il est amorti sur la durée séparant deux révisions ; la valeur nette comptable résiduelle des coûts de la précédente révision (ou « mise en état initiale » par le fournisseur) est alors sortie de l'actif.

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

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



Une entité a acquis un matériel industriel d'une valeur de 190 000 000 F. Sa durée d'utilité est estimée à 6 ans. Le contrat d'acquisition implique un contrat de révision majeure tous les 2 ans, le coût d'une révision est évalué à 10 000 000 F.

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

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

SECTION 2 : Dépenses de sécurité et d'environnement

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

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

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

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

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

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

Toutefois, une provision doit être constituée :

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

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

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

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

SECTION 3 : Dépenses de mise en conformité et travaux de réaménagement

3.1. Dépenses de mise en conformité

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

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

3.2. Travaux de réaménagement

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

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

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 6

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

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Dégradation immédiate
SECTION 3 :	Dégradation progressive
SECTION 4 :	Décomptabilisation des coûts de démantèlement et remise état

SECTION 1 : Principes généraux

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

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

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

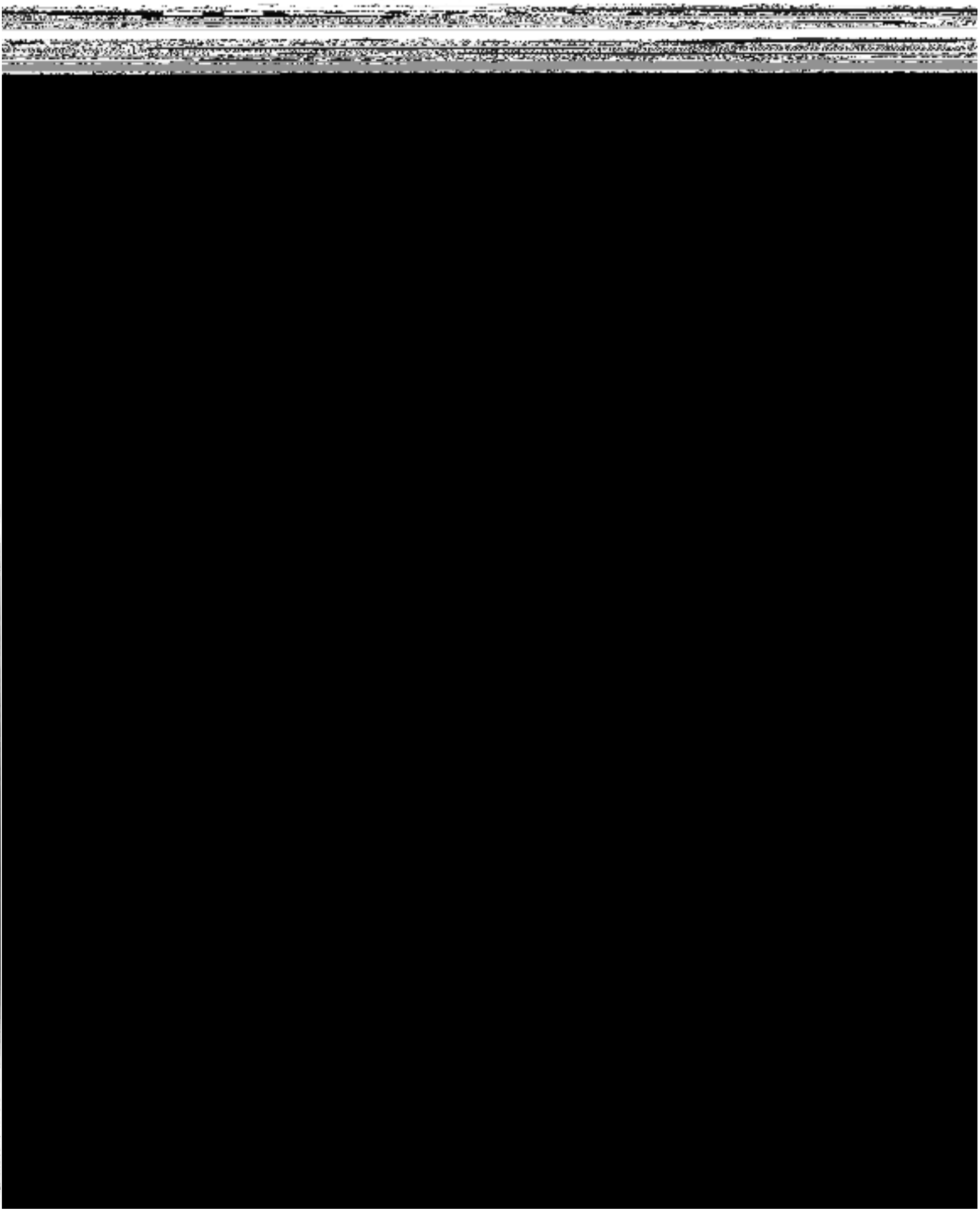
SECTION 2 : Dégradation immédiate

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

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

2.1. Principe de comptabilisation

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



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

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

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

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

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

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

2.4. Variation de l'évaluation des coûts de démantèlement existants

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

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

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

- ***si le changement d'estimation conduit à augmenter la provision***, cette variation entraine une augmentation de la valeur nette comptable de l'actif concerné. Le plan d'amortissement est alors modifié de manière prospective ; si la valeur actuelle de l'actif concerné est inférieure à sa valeur comptable, une dépréciation doit être constatée ;
- ***si le changement d'estimation conduit à diminuer la provision***, cette variation entraine une diminution de la valeur nette comptable de l'actif concerné par le biais d'une dépréciation ; la reprise de provision doit être imputée en priorité sur l'actif de démantèlement, puis éventuellement, pour le coût résiduel, sur l'actif sous-jacent ; cette dépréciation réduit d'autant le montant amortissable sur la durée restant à courir ; si la diminution du montant de la provision excède la valeur nette comptable de l'actif total, l'excédent doit être comptabilisé en qualité de produit d' exploitation.

2.5. La prise en charge totale ou partielle par des tiers des coûts de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état

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

Dans ce cas :

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



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

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

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

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

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

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

- Le compte 24111 **Matériel industriel - Actif de support** sera débité par le crédit du compte **4812 Fournisseurs d'immobilisations corporelles** pour un montant de 200 000 000 F,
- Ensuite pour l'actif de démantèlement, l'une des deux écritures peuvent être comptabilisée :
  - soit, le compte 24112 **Matériel industriel - Actif de démantèlement** sera débité par le crédit du compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état** pour un montant de 3 219 732 F ;
  - soit, le **compte 6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges** sera débité par le crédit du **compte 1984** pour 3 219 732 F
    puis simultanément, le **compte 24112** sera débité par le crédit du **compte 7911** pour 3 219 732 F

A la clôture de l'exercice N

Pour la désactualisation de la provision au 31/12/N, on aura : $10\ 000\ 000\ (1,12)^{-9} = 3\ 606\ 100$ F

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

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

Dotation aux amortissements de l'actif de support : 200 000 000/10 = 20 000 000

Dotation aux amortissements de l'actif de démantèlement : 3 219 732/10 = 321 973

Total dotations = 20 321 973

L'écriture suivante sera passée :

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

SECTION 3 : Dégradation progressive

Dans cette situation, c'est l'exploitation même du site qui occasionne la dégradation ; cette dernière nait progressivement, au fur et à mesure de l'exploitation ; son intensité dépend du niveau d'activité. Il en est ainsi par exemple des sites d' extraction de ressources naturelles (mines, carrières, gravières) ou encore des sites de stockage de produits toxiques issus de l'exploitation des industries chimiques.

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

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

Remarque :

Dans certaines situations, il peut être nécessaire de distinguer, pour une même installation, l'obligation résultant d'une dégradation immédiate de celle résultant d'une dégradation progressive.

SECTION 4 : Décomptabilisation des coûts de démantèlement et remise état

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

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

4.1. Engagement des coûts de démantèlement et de remise en état de site

Au terme de la durée de l'obligation de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état, l'entité doit engager les couts nécessaires à son extension.

Lors de l'engagement effectif de ces coûts :

- la charge intervenue est inscrite au débit compte **6244 Charges de démantèlement et remise en état** par le crédit du compte fournisseur/trésorerie, afin de faire apparaître l'ensemble des flux intervenus au cours de l'exercice;
- la provision pour démantèlement et remise en état ayant rempli son objet, elle doit être reprise au débit du compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état** par le crédit des comptes **7911 Reprises sur provisions d'exploitation pour risques et charges** (pour la quote part de la provision intégrée initialement dans le coût de l'immobilisation) et **7971 Reprises sur provisions financières pour risque et charges** (pour la quote part de la provision relative aux charges de désactualisation comptabilisée dans un compte de dotation pour provisions financières pour risques et charges).

4.2. Cession de l'immobilisation sous-jacente

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

Les coûts de démantèlement étant inclus dans le coût d'entrée de l'immobilisation sous-jacente, l'actif de démantèlement (constitué à l'origine en contrepartie de la provision pour

coûts de démantèlement) suit les règles générales de comptabilisation d'une cession. En conséquence, la cession de l'immobilisation sous-jacente entraîne son retrait du bilan par comptabilisation de sa valeur nette comptable en résultat, celle-ci incluant la valeur nette comptable de l'actif de démantèlement.



PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 7

Coûts d'emprunts

SECTION 1 :	Définitions
SECTION 2 :	Coûts d'emprunt incorporables et période d'incorporation
SECTION 3 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 23** « Coûts d'emprunt» (date de publication : mars 2007).

Ces dispositions traitent des coûts d'emprunt qui sont éligibles à l'incorporation dans le coût d'un actif.

SECTION 1 : Définitions

1.1. Définition du coût d'emprunt

Les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts supportés par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds. Ils peuvent inclure :

- les charges d'intérêts ;
- les charges financières en rapport avec les contrats de location-acquisition ;
- les différences de change résultant des emprunts en devises, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des charges.

1.2. Actif qualifié à la capitalisation des coûts d'emprunt

Un actif qualifié à la capitalisation des coûts d'emprunt est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Peuvent notamment être des actifs qualifiés, selon les circonstances :

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

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

Ainsi par exemple, un actif qui nécessite une période de préparation supérieure ou égale à une année devrait en principe répondre à la définition d'un actif qualifié. Mais cette période peut être inférieure à 12 mois si l'entité juge celle-ci significative. Dans ce cas, elle est tenue de justifier son choix par une mention dans les notes annexes.

En conséquence, seront considérés par exemple comme des actifs qualifiés :

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

En revanche, ne sont pas des actifs qualifiés :

- les prêts et autres créances ;
- les autres actifs tels que les stocks fabriqués de façon régulière ou produits de façon répétitive en grandes quantités, sur une courte période ;
- les actifs prêts à être utilisés ou vendus, au moment de leur acquisition.

SECTION 2 : Coûts d'emprunt incorporables et période d'incorporation

2.1. Coûts d'emprunt incorporables

Les coûts qui sont directement attribuables sont les coûts qui auraient pu être évités si la dépense relative à l'actif qualifié, n'avait pas été faite.

En règle générale, deux cas peuvent se présenter :

- **l'entité emprunte des fonds spécifiquement pour financer l'actif qualifié :**

  Dans ce cas, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit correspondre aux coûts d'emprunt réels, encourus au cours de l'exercice diminués de tout produit obtenu du placement temporaire de ces fonds empruntés.

- **l'entité se finance globalement :**

  Lorsque les fonds sont empruntés de façon générale (emprunts dits « généraux ») et utilisés en vue de l'obtention d'un actif qualifié, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif.

Ce taux doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité, au titre de l'exercice, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir un actif qualifié.

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

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

2.2. Période d'incorporation

2.2.1. Début de la période d'incorporation

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

- des dépenses relatives au bien ont été réalisées ;
- des coûts d'emprunt sont encourus ; et
- les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente sont en cours (y compris les travaux techniques et administratifs).

Les dépenses relatives à l'actif se limitent à celles qui ont pour résultat des paiements de trésorerie. Elles sont diminuées de tout acompte et de toute subvention reçus liés, à cet actif.

2.2.2. Suspension la période d'incorporation

L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif doit être suspendue pendant les périodes significativement longues d'interruption de l'activité productive.

Toutefois, cette incorporation n'est pas interrompue pendant les phases de travaux techniques et administratifs importants et pendant le délai temporaire nécessaire au processus de préparation de l'actif , en vue de son utilisation prévue ou de sa vente.

2.2.3. Fin de la période d'incorporation

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

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



Une entité a contracté le 1er mars N un emprunt remboursable in fine dans 5 ans pour la construction d'un immeuble destiné à devenir son siège social. Le montant de l'emprunt est de 120 000 000 F au taux de 12%.

La construction débute le 1er avril N pour s'achever le 15 novembre N+1. Le montant total de la construction s'élève à 120 000 000 F.

N'ayant pas eu à débloquer l'intégralité des fonds immédiatement, l'entité effectue du 1er mai N au 30 septembre N des placements temporaires de trésorerie générant les revenus financiers s'élevant à 800 000 F.

La période de construction débute le 1er avril N et s'achève le 15 novembre N+1, soit 20 mois. L'emprunt est contracté un mois après le début de la construction.

Pour le coût d'emprunt incorporable au titre de l'exercice N, il faut retenir une durée de 9 mois (du 1er avril N au 31 décembre N).

Le coût de l'emprunt incorporable au titre de l'exercice N est :
120 000 000 x 12% x 9/12 = 10 800 000 F
Le montant à déduire au titre des intérêts de placement est de 800 000 F.
Le montant à incorporer au coût de l'actif éligible est en définitif :
10 800 000 - 800 000 = 10 000 000 F.

SECTION 3 : Informations à fournir dans les Notes annexes

Les entités doivent fournir les informations suivantes :

- le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'actifs au cours de l'exercice; et,
- le taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporés dans le coût d'actifs.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 8

Contrat de location

SECTION 1 :	Définitions et champ d'application
SECTION 2 :	Comptabilisation des contrats de location chez le preneur
SECTION 3 :	Comptabilisation des contrats de location chez le bailleur
SECTION 4 :	Contrat de sous-location
SECTION 5 :	Cession-bail
SECTION 6 :	Informations à fournir

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale IFRS 16 (date de publication : 13 janvier 2016).

L'objectif des présentes dispositions est de prescrire la manière de comptabiliser, d'évaluer, de présenter les contrats de location et de fournir des informations à leur sujet.

SECTION 1 : Définitions et champ d'application

1.1. Définition d'un contrat de location

Un contrat est, ou contient, un contrat de location s'il confère le droit de contrôler l'utilisation d'un actif déterminé, pour une certaine période en échange d'une contrepartie. Le contrôle est conféré lorsque le client a le droit de décider de l'utilisation de l'actif déterminé et de tirer la quasi-totalité des avantages économiques de cette utilisation.

Ainsi donc, à la date de passation d'un contrat, l'entité doit déterminer si celui-ci est ou contient un contrat de location et pour ce faire, elle évalue :

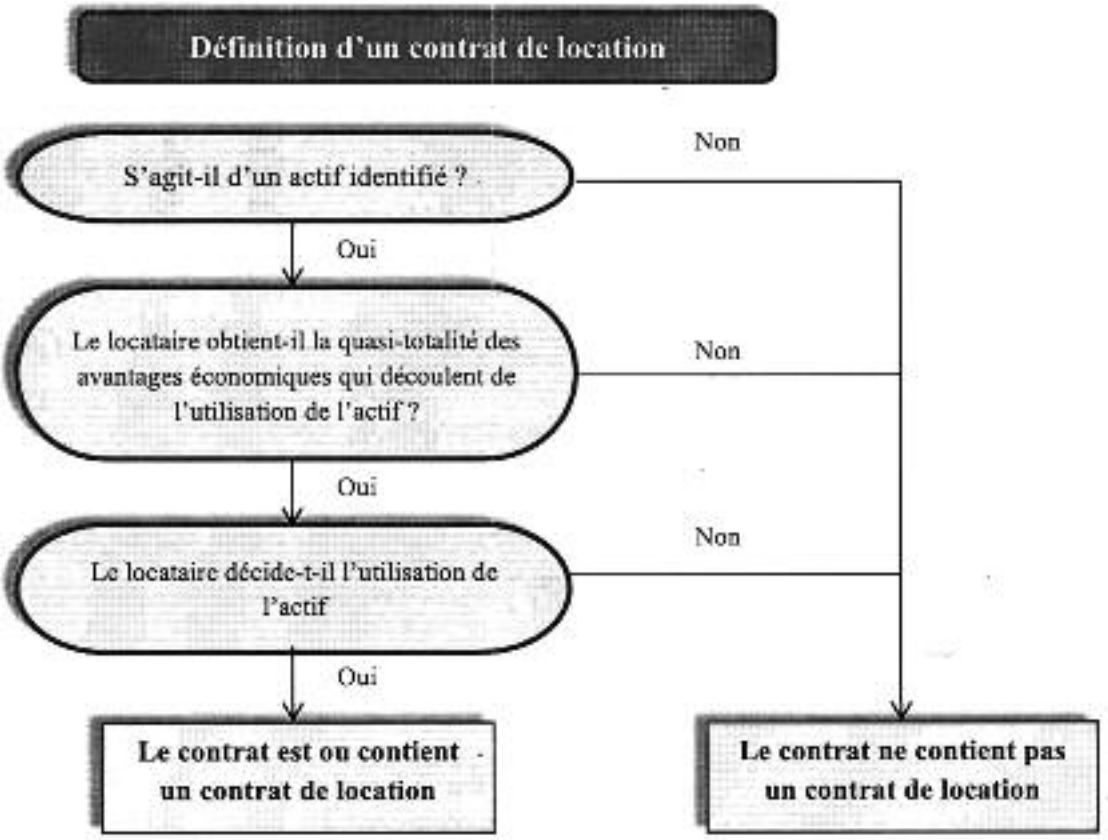
- si l'exécution du contrat dépend de l'utilisation d'un actif déterminé;
- si le contrat confère le droit de contrôler l'utilisation de l'actif déterminé pour une certaine période en échange d'une contrepartie.

Le droit d'utiliser un actif déterminé n'est conféré que si le client a la capacité de décider de l'utilisation de l'actif et de tirer des avantages de son utilisation.

1.2. Distinction entre contrat de location et contrat de service

Pour différencier un contrat de location d'un contrat de service, l'entité doit se référer à la notion de contrôle. En effet, si un fournisseur contrôle l'utilisation de l'actif pendant la période d'utilisation, le contrat est un contrat de service : le fournisseur utilise l'actif pour fournir des services à ses clients. En revanche, si le client contrôle l'utilisation de l'actif pendant la période d'utilisation, le fournisseur n'a pas le contrôle de l'actif. Dans ce cas, le client a obtenu le droit d'utiliser l'actif sous-jacent, et le contrat contient une composante location.

Le schéma ci-dessous résume les éléments de base de la définition d'un contrat de location :



1.3. Durée de location

La durée du contrat de location est définie comme :

- la période non résiliable pour laquelle le preneur s'est engagé à louer l'actif ;
- ainsi que toutes périodes ultérieures pour lesquelles le preneur a l'option d'obtenir la poursuite de son contrat de location, moyennant ou non le paiement d'une somme complémentaire, dans la mesure où, dès la conclusion du contrat de location, on peut avoir la certitude raisonnable que le preneur exercera l'option de prorogation.

La date de conclusion du contrat de location est la date de signature du contrat de location ou, si elle est antérieure, la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat de location. Cette date ne doit pas être confondue avec la date de prise d'effet du contrat de location, qui correspond à la date à laquelle le preneur est autorisé à exécuter son droit d'utilisation de l'actif loué.

Ainsi, si dès la conclusion du contrat de location, il est raisonnablement certain que le preneur exercera son option de prorogation, la durée du contrat de location doit prendre en compte cette option de prorogation. En revanche, dans le cas contraire, il ne devra pas être tenu compte de cette option.

1.4. Champ d'application

Les présentes dispositions s'appliquent limitativement aux deux cas de contrats de location portant sur les immobilisations corporelles (hors actifs biologiques). Il s'agit en effet :

- des contrats de location acquisition (coté preneur) et location financement (coté bailleur) ;
- des contrats de location simple.

1.5. Critères de qualification des contrats de location

1.5.1. Contrat de location acquisition/ location financement

Sont considérés comme contrat de location acquisition (coté preneur) et contrat de location financement (coté bailleur), les contrats de crédit-bail, de location-vente, et tout autre contrat de location assortie d'une option d'achat dont le preneur est raisonnablement certain de lever l'option.

1.5.2. Contrat de location simple

Sont spécifiquement considérés comme contrat de location simple :

- les contrats de crédit-bail, de location-vente et tout autre contrat de location assortie d'une option d'achat ayant une durée inférieure ou égale à douze (12) mois ;
- les contrats de crédit-bail et tout autre contrat de location assortie d'une option d'achat dont la levée d'option en fin de contrat est hypothétique (un contrat de crédit-bail qui prévoit un prix de levée d'option assez élevé, par exemple 30% du prix d'achat ou un contrat de location dont le preneur décide de ne pas lever l'option en fin de contrat).
- les contrats de crédit-bail, de location-vente et tout autre contrat de location assortie d'une option d'achat dont le montant n'est pas significatif. L'appréciation de la faible valeur d'un actif est basée sur sa valeur à neuf. Cette appréciation doit être effectuée contrat par contrat et indépendamment des données propres au preneur telles que sa taille. En principe, des entités de nature et de taille diverses doivent donc parvenir à la même conclusion quant à l'appréciation du seuil de signification. Ainsi par exemple, sera considérée comme étant une location portant sur un bien de faible valeur, la location d'ordinateurs de bureau ou portables, de petits éléments de mobilier de bureau .Par contre,la location d'une automobile ne peut pas bénéficier de l'exemption au titre de la faible valeur car le prix à neuf d'une automobile ne peut être considéré comme de faible valeur .

SECTION 2 : Comptabilisation des contrats de location chez le preneur

2.1. Comptabilisation des contrats de location acquisition

2.1.1. Règles générales de comptabilisation

Un contrat de location acquisition est comptabilisé chez le preneur comme une acquisition d'immobilisation financée par un emprunt.

Le preneur comptabilise un actif lié au droit d'utilisation et une obligation locative (dette de location acquisition). L'actif lié au droit d'utilisation est traité comme l'acquisition d'une immobilisation corporelle (actif sous-jacent) de manière similaire à d'autres actifs corporels de même nature. Un passif externe correspondant sera comptabilisé séparément.

2.1.2. Evaluation initiale de la dette de location acquisition

La dette de location acquisition est évaluée initialement à la valeur actualisée des paiements locatifs, sur la durée de location. Les paiements locatifs sont actualisés au taux implicite du contrat de location.

Les paiements locatifs représentent :

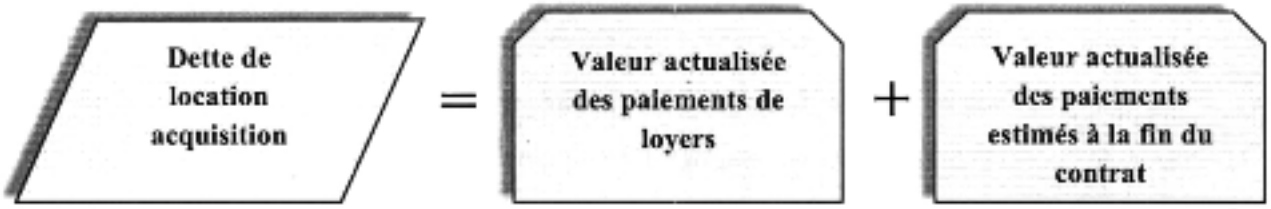
- les loyers fixes, diminués des paiements à recevoir du bailleur (par exemple remboursement au preneur des frais de l'agent immobilier, des frais d'installation de l'immobilisation…) ;
- les loyers variables ([1]) qui dépendent d'un indice ou d'un taux (pour l'évaluation initiale, ces paiements variables sont évalués en retenant l'indice ou le taux en vigueur au commencement du contrat) ;
- les montants que le preneur s'attend à payer au titre d'une garantie de valeur résiduelle ([2]) ;
- le prix d'exercice d'une option d'achat, dès lors que le preneur est raisonnablement certain d'exercer cette option.

Remarque : ([1]) Sont exclus des paiements du contrat, les loyers variables autres que ceux qui dépendent d'un indice ou d'un taux, c'est-à-dire ceux fondés sur l'utilisation ou la performance de l'actif (chiffre d'affaires par exemple) qui doivent être comptabilisés en charges par nature au fur et à mesure.

([2]) **Garantie de valeur résiduelle** : la valeur résiduelle d'un actif est la fraction des droits sur cet actif conservée par le bailleur pendant le contrat

de location. En effet, le bailleur peut obtenir d'un tiers, au titre de la valeur résiduelle, l'assurance de la récupération d'un montant fixe à l'issue du bail, ce tiers pouvant être le preneur. Cette assurance est appelée garantie de valeur résiduelle.

Par exemple, le contrat peut prévoir que si la cession du bien loué par le bailleur à la fin de la location ne permet pas d'obtenir un montant prédéterminé, le preneur accepte de prendre en charge la différence entre ce montant et le prix de vente obtenu par le bailleur.



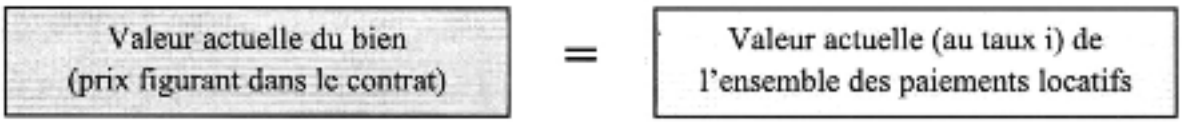
2.1.3. Taux d'actualisation

Le taux d'actualisation (taux implicite du contrat) est le taux qui égalise la valeur actualisée des loyers et de la valeur résiduelle non couverte par une garantie, avec la valeur actuelle de l'actif sous-jacent et des coûts directs initiaux du bailleur.

Si le preneur ne peut pas aisément déterminer le taux d'intérêt implicite du contrat de location, il utilise son taux marginal d'emprunt.

Le taux marginal d'endettement du preneur est le taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour un contrat de location similaire ou, si celui-ci ne peut être déterminé, le taux d'intérêt qu'obtiendrait le preneur, au commencement du contrat de location, pour emprunter sur une durée et avec une garantie similaires, les fonds nécessaires à l'acquisition de l'actif.

En pratique, le taux d'actualisation (i) chez le preneur peut être obtenu, par l'égalité suivante :



2.1.4. Evaluation ultérieure de la dette de location acquisition

Après la comptabilisation initiale, la dette de location acquisition est évaluée ultérieurement au coût amorti selon la méthode du taux d'intérêt effectif (taux d'intérêt implicite).

Le coût amorti de la dette de location acquisition correspond :

- au montant de l'évaluation initiale de la dette de location acquisition ;
- diminué des remboursements en principal.

EXEMPLE

Une entité a conclu avec un bailleur un contrat de location acquisition portant sur un matériel industriel pour 8 ans. Les loyers annuels au titre de la location s'élèvent à 90 000 KF et sont payables à la fin de chaque année. Le taux d'intérêt implicite du contrat s'élève à 7, 86 %.

La comptabilisation initiale de la dette de location acquisition au titre des loyers est de 520 000 KF.

À la fin de la première année, l'entité (preneur) paye au bailleur le premier loyer annuel de 90 000KF qui se décompose comme suit :

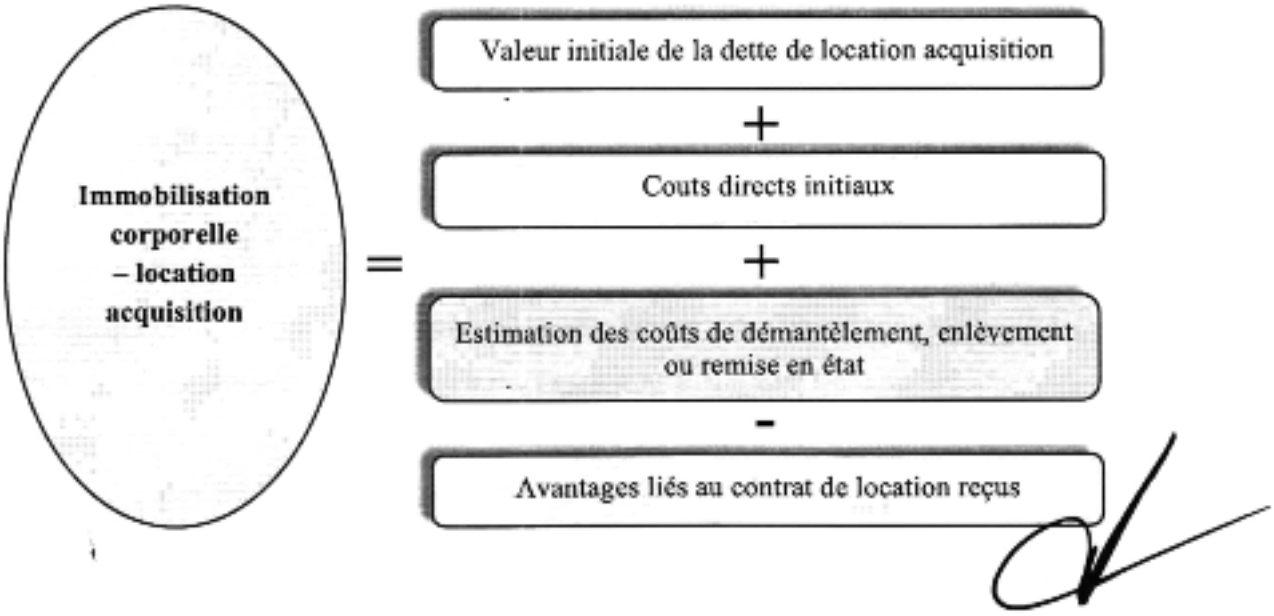
- 40872 F de charges financières (520 000 x 7,86 %) et
- 49128 F de principal (90 000 – 40872).

La valeur comptable de la dette de location acquisition au début de la deuxième année est de 470872 F (520 000 – 49128).

2.1.5. Evaluation initiale du coût de l'immobilisation corporelle-location acquisition

A la signature du contrat de location, la valeur de l'immobilisation corporelle-location acquisition correspond à la somme :

- de la valeur actualisée des paiements locatifs sur la durée de location ;
- des coûts directs initiaux chez le preneur ;
- des coûts estimés de démantèlement et de remise en état.



✓ **Coûts directs initiaux**

Les coûts directs initiaux du preneur sont les coûts marginaux liés à l'obtention d'un contrat de location qui n'auraient autrement pas été encourus et autres frais liés à la mise en état d'utilisation du bien. Ces coûts comprennent généralement :

- les commissions ;
- les honoraires juridiques relatifs à l'élaboration du contrat ;
- les frais de négociation des termes et conditions des contrats de location (ne sont pas pris en compte les frais liés à l'obtention d'offres pour d'éventuels contrats de location) ;
- les frais d'obtention de la garantie ;
- les paiements aux locataires actuels en vue d'obtenir le contrat de location ;
- autres frais liés à la mise en état d'utilisation du bien (transport, installation, montage etc..).

✓ **Avantages liés au contrat de location reçus**

Lorsque le preneur a reçu du bailleur des sommes pour favoriser la conclusion du bail, elles sont déduites du droit d'utilisation ; il peut s'agir de remboursements de frais d'installations, de la prise en charge par le bailleur d'indemnités à payer par le preneur à son ancien bailleur ou au précédent occupant des locaux.

EXEMPLE

Une entité a conclu avec un bailleur un contrat de location acquisition portant sur un matériel industriel pour 8 ans. La comptabilisation initiale de la dette de location acquisition au titre des loyers, est de 520 000 KF. Les coûts directs initiaux s'élèvent à 25 000KF.Le preneur obtient auprès du bailleur le remboursement des frais installation s'élevant à 5 000 KF.

Le coût du matériel industriel-location acquisition s'élève à : 520 000 + 25 000 – 5 000 = 540 000.

2.1.6. Evaluation du coût de l'immobilisation à la clôture de l'exercice

A la clôture de l'exercice :

- le droit d'utilisation comptabilisé en immobilisation corporelle doit faire l'objet d'un amortissement si l'actif sous-jacent est un bien amortissable. La durée d'amortissement du droit d'utilisation est la durée d'utilité de l'actif sous-jacent, dès lors qu'il est prévu au terme du contrat un transfert de propriété au preneur ou une option d'achat exerçable. L'amortissement débute à la date de commencement du contrat de location.

- en cas d'indice de perte de valeur, le droit d'utilisation de l'actif doit être déprécié et comptabilisé. A la suite de l'enregistrement d'une perte de valeur, les dotations aux amortissements futures de l'actif droit d'utilisation, sont ajustées pour refléter la valeur comptable révisée.

2.1.7. Enregistrements comptable à la date d'entrée dans le patrimoine

A la date d'entrée dans le patrimoine, les immobilisations acquises en location-acquisition sont inscrites au débit des différents comptes usuels de la **classe 2** selon leur nature (immobilisation corporelles – location acquisition). En contrepartie, sera crédité un compte de dettes financières, notamment le compte **17 Dettes de location acquisition**.

2.1.8. Comptabilisation ultérieure

2.1.8.1. Comptabilisation en cours d'exercice

Les loyers de location acquisition seront enregistrés en cours d'exercice au débit du compte **623 Redevances de location acquisition**.

2.1.8.2. Comptabilisation à la clôture de l'exercice

A la clôture de l'exercice :

- le compte **623 Redevances de location acquisition** est crédité par le débit des comptes **17 Dettes de location acquisition** et **672 Intérêts dans loyers de location acquisition.** Les charges liées à la location seront en principe dégressives sur la durée du contrat de location ;
- les intérêts courus sont comptabilisés au débit du compte **672 Intérêts dans loyers de location acquisition** par le crédit du compte **176 Intérêts courus sur dettes de location acquisition ;**
- l'immobilisation corporelle doit faire l'objet d'un amortissement au débit du compte **6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles** par le crédit du compte **28 Amortissement des immobilisations,** si l'actif sous-jacent est un bien amortissable ;
- en cas d'indice de perte de valeur, le droit d'utilisation de l'actif doit être déprécié et comptabilisé au débit du compte **69 Dotations aux dépréciations des immobilisations** par le crédit du compte **29 Dépréciations des immobilisations.**

2.1.9. Cas spécifique des contrats de location acquisition assortis d'option d'achat

En principe, la levée ou 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.

A. 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'entité. Cependant aucune écriture n'est à passer car, initialement, 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.

B. 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

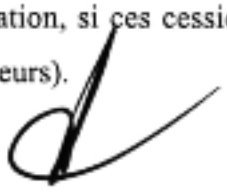
A cette date, le prix de rachat P représente la dernière "annuité" de l'emprunt équivalent, échéant ce jour. Ce prix P est donc le "capital restant dû" de l'emprunt.

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 à P (en général), l'entité 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).



2.2. Comptabilisation des contrats de location simple

Pour les contrats de location simple, le bien n'est pas inscrit au bilan du preneur. Les paiements, au titre de la location, sont comptabilisés en charges dans le compte de résultat, sur une base linéaire, pendant toute la durée du contrat, à moins qu'une autre base systématique soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera le preneur.

Lorsque le preneur bénéficie d'une franchise de loyer, il doit comptabiliser les avantages cumulés, comme une diminution de la charge locative, sur la durée du bail, sur une base linéaire, à moins qu'une autre méthode systématique soit représentative de la façon dont le locataire tire avantage, dans le temps, de l'utilisation du bien loué.

2.3. Contrats de location portant sur un ensemble immobilier

En principe, les contrats de location portant sur un terrain et une construction doivent être décomposés en un contrat de location de terrain et un contrat de location de construction. L'affectation des loyers entre les deux éléments doit être effectuée au prorata des valeurs actuelles relatives des intérêts contractuels détenus dans chacun de ces éléments afin de tenir compte de la durée de vie indéterminée des terrains.

Dans le cas de la location d'un ensemble immobilier pour laquelle le montant qui serait initialement comptabilisé pour l'élément terrain est non significatif, le terrain et les constructions peuvent être traités comme une unité unique aux fins de la classification du contrat de location et leur mise à disposition être classifiée comme contrat de location acquisition ou de location simple. Dans ce cas, la durée de vie économique des constructions est considérée comme la durée de vie économique de l'ensemble de l'actif loué.

Mais le Système comptable OHADA admet par simplification, lorsque la ventilation est impossible, l'inscription de la totalité du droit d'utilisation de l'ensemble immobilier dans le compte bâtiment.

2.4. Présentation dans les états financiers du preneur

2.4.1. Bilan

Les immobilisations corporelles-location acquisition doivent être présentées en les agrégeant dans la même catégorie d'immobilisation corporelle détenue en propre, avec une information

dans les Notes annexes sur le détail des postes d'immobilisations corporelles, incluant les droits d'utilisation.

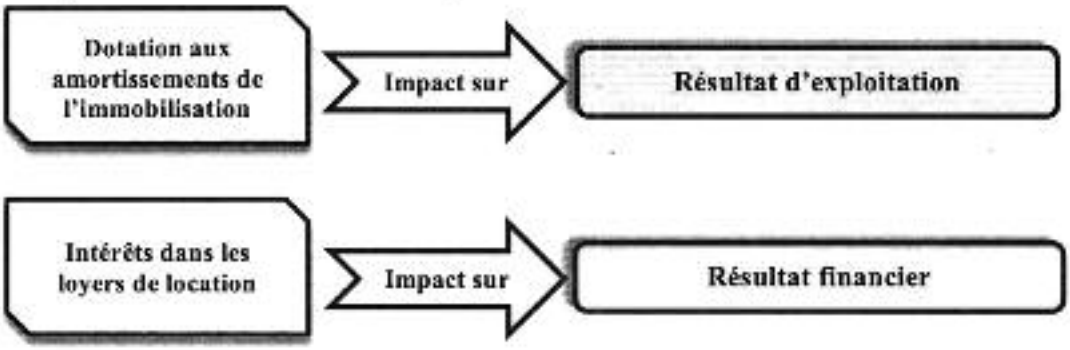
Les dettes de location acquisition doivent être présentées dans la catégorie des dettes financières mais sur une ligne distincte intitulée « **Dettes de location acquisition** ».



(*) Mention dans les Notes annexes.

2.4.2. Compte de résultat

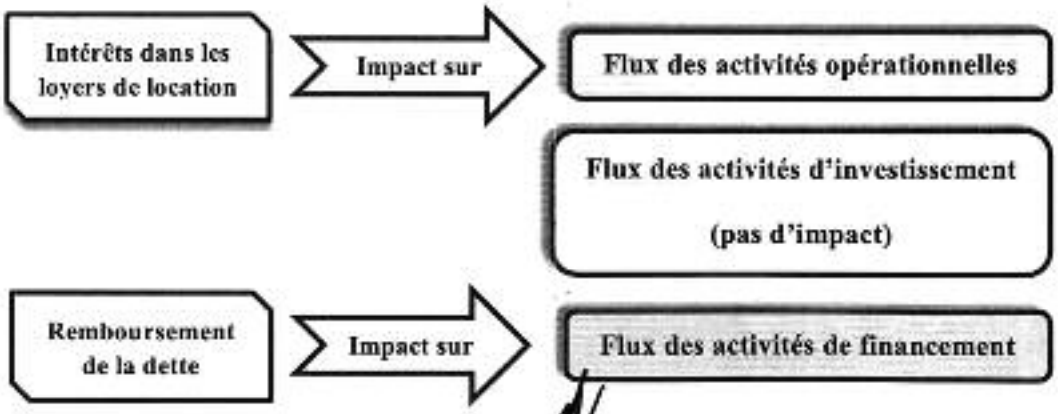
La dotation aux amortissements de l'immobilisation corporelle – location acquisition et la charge financière générée par la dette de location acquisition doivent être présentées respectivement dans le résultat exploitation et le résultat financier.



2.4.3. Tableau de flux de trésorerie

Les flux de trésorerie relatifs aux contrats de location doivent être présentés de la façon suivante:

- pour la partie représentative des intérêts, dans les activités opérationnelles ; et,
- pour la partie représentative du remboursement en principal, dans les activités de financement.



SECTION 3 : Comptabilisation des contrats de location chez le bailleur

3.1. Comptabilisation des contrats de location financement chez le bailleur

3.1.1. Principes généraux

Le bailleur, dans un contrat de location financement (dénommé contrat de location-acquisition du côté du preneur), transfère la quasi-totalité des risques et avantages attachés à l'actif loué, au preneur.

Cette opération peut être assimilée à une « vente » à crédit. Ainsi, le bailleur doit comptabiliser, dans son bilan les actifs détenus en vertu d'un contrat de location-financement et les présenter comme des créances pour un montant égal à l'investissement net dans le contrat. En conséquence, il doit :

- sortir du bilan l'immobilisation louée, la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif ayant été transférée au preneur ;
- constater une créance pour une valeur égale à son investissement net dans le contrat de location ;

L'investissement brut dans le contrat de location est la somme des paiements minimaux au titre de la location-financement du point de vue du bailleur, majorée de toute valeur résiduelle, non garantie, revenant au bailleur.

L'investissement net dans le contrat de location est égal à la valeur actualisée de l'investissement brut (paiements minimaux du point de vue du bailleur, augmentés de la valeur résiduelle non garantie lui revenant) au taux d'intérêt implicite du contrat.

Les produits financiers non acquis, correspondent à la différence entre l'investissement brut et l'investissement net.

Les coûts directs initiaux encourus par le bailleur sont automatiquement incorporés dans la créance initiale, de par la définition du taux implicite du contrat de location. Ils sont ainsi étalés sur la durée du contrat, selon le même rythme que les produits financiers, et en réduction de ces derniers.

Les coûts directs initiaux sont définis comme les coûts marginaux directement attribuables à la négociation et à la rédaction du contrat de location, à l'exception des coûts encourus par les bailleurs fabricants distributeurs.

Il peut ainsi s'agir de commissions, honoraires, coûts internes marginaux directement attribuables à la conclusion du contrat, à l'exclusion des frais généraux administratifs du service commercial et marketing etc.

3.1.2. Taux d'intérêt implicite

Le *taux d'intérêt implicite du contrat de location* est le taux d'actualisation qui donne, au commencement du contrat de location, l'égalité suivante :

Valeur actuelle de l'actif loué + Coûts directs initiaux du bailleur = Paiements minimaux au titre de la location + Valeur résiduelle non garantie.

3.1.3. Cas spécifique du bailleur fabricant ou distributeur (location-vente)

Lorsqu'un fabricant ou distributeur d'un bien le donne en location-financement à un client, l'opération s'analyse économiquement comme comprenant :

- une vente du bien et ;
- un financement générant des produits financiers.

3.1.3.1. Vente de bien

Le produit des ventes est égal à la plus faible des valeurs entre :

- la valeur actuelle du bien à la conclusion du contrat (équivalent généralement au prix normal de vente, déduction faite des éventuels rabais et ristournes) ;
- la valeur actualisée des paiements minimaux revenant au bailleur, calculée en utilisant le taux d'intérêt implicite (et non le taux d'intérêt affiché du contrat).

Lors de la vente, le compte de créance à long terme, **2714 Créances de location financement/location-vente** est débité par le crédit du compte **70 Vente**.

Le coût des ventes correspond au coût (ou à la valeur nette comptable si elle est différente) du bien loué, diminué de la valeur résiduelle non garantie actualisée.

3.1.3.2. Financement générant des produits financiers

Les produits financiers constatés doivent être calculés sur la base du taux d'intérêt implicite. A cet effet :

- **à la réception des loyers**, le compte **52 Trésorerie** est débité par le crédit des comptes **2714 Créances de location-financement** et **775 Intérêts dans loyers de location-financement ;**

- **à la clôture de l'exercice,** les intérêts courus éventuels seront enregistrés au crédit du compte **775 Intérêts dans loyers de location-financement** par le débit du compte **2766 Intérêts courus créances de location-financement.**

Les coûts directs initiaux encourus par un bailleur fabricant ou distributeur ne peuvent pas être étalés, ces coûts étant principalement liés au résultat de cession. Ils doivent donc être constatés intégralement en charges lors de la comptabilisation du résultat de cession (c'est-à-dire, lors de la prise d'effet du contrat de location).

3.2. Comptabilisation des contrats de location simple

Le bailleur, dans un contrat de location simple, n'a pas transféré la quasi-totalité des risques et avantages attachés à l'actif loué, au preneur.

3.2.1. Au niveau du bilan

Les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés au bilan du bailleur selon la nature de l'actif.

3.2.2. Au niveau du compte de résultat

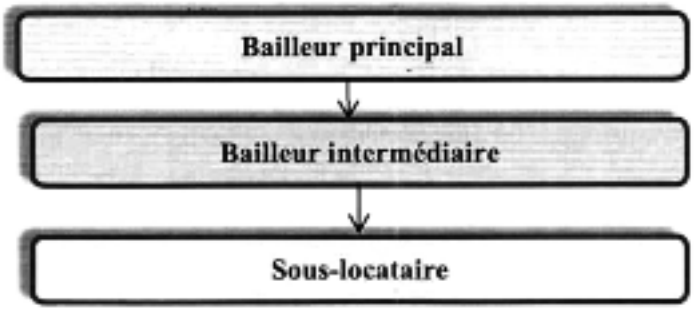
Au compte de résultat, les revenus locatifs doivent être comptabilisés en produits de façon linéaire, sur toute la durée du contrat de location, à moins qu'une autre base systématique ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué.

Les coûts encourus pour acquérir les revenus locatifs sont constatés en charges. En revanche, les coûts directs initiaux engagés pour la conclusion du contrat (tels que les honoraires juridiques) sont à intégrer dans le coût des immobilisations (et repris en compte de résultat de manière étalée, sur la durée du contrat de location, au même rythme que les revenus locatifs).

SECTION 4 : Contrat de sous-location

4.1. Définition

Un contrat de sous-location est une transaction dans laquelle un preneur (bailleur intermédiaire) accorde à un tiers le droit d'utiliser une immobilisation corporelle, le contrat de location (contrat principal) conclu entre le bailleur initial et le preneur restant toujours en vigueur.



4.2. Comptabilisation chez le bailleur intermédiaire

4.2.1. Principe général

Le Système comptable OHADA impose de comptabiliser un contrat de location principal et un contrat de sous-location comme deux contrats distincts.

Un bailleur intermédiaire classe le contrat de sous-location en contrat de location financement ou en contrat de location simple en fonction de l'actif droit d'utilisation du contrat principal. La qualification en tant que location simple ou location financement est effectuée par référence au droit d'utilisation obtenu par le preneur initial du fait du bail initial, et non par référence à l'actif sous-jacent à ce droit d'utilisation.

Par exemple, si le preneur dans un bail de locaux sous-loue les locaux loués à un nouveau preneur pour la durée résiduelle du bail initial, la sous-location est une location financement, puisqu'elle porte sur l'intégralité de la durée de vie résiduelle du droit d'utilisation dont dispose le preneur initial.

4.2.2. Qualification de la sous-location en location financement

Lorsque la sous-location est qualifiée de location financement, le bailleur intermédiare :

- décomptabilise la valeur nette comptable du droit d'utilisation à la date de commencement de la sous-location,
- comptabilise une créance du montant l'investissement net dans le contrat de sous-location déterminé selon les dispositions applicables aux bailleurs,
- maintien la dette de loyer sur le contart principal.

La différence entre la valeur nette comptable du droit d'utilisation décomptabilisée et le montant l'investissement net est enregistrée en résultat.

Si le taux d'intérêt implicite de la location financement ne peut être facilement déterminé, le bailleur (preneur dans la location initiale) peut utiliser le taux d'actualisation mis en œuvre pour la location initiale, ajusté pour tenir compte des coûts directs initiaux liés à la location financement, pour évaluer l'investissement net dans la location financement (la sous-location) .

4.2.3. Qualification de la sous-location en location simple

Si la sous-location est qualifiée de location simple, le bailleur intermédiaire :

- maintien le droit d'utilisation et la dette de loyer sur le contrat initial,
- comptabilise les loyers encaissés du sous-locataire en produits selon les dispositions applicables aux bailleurs.

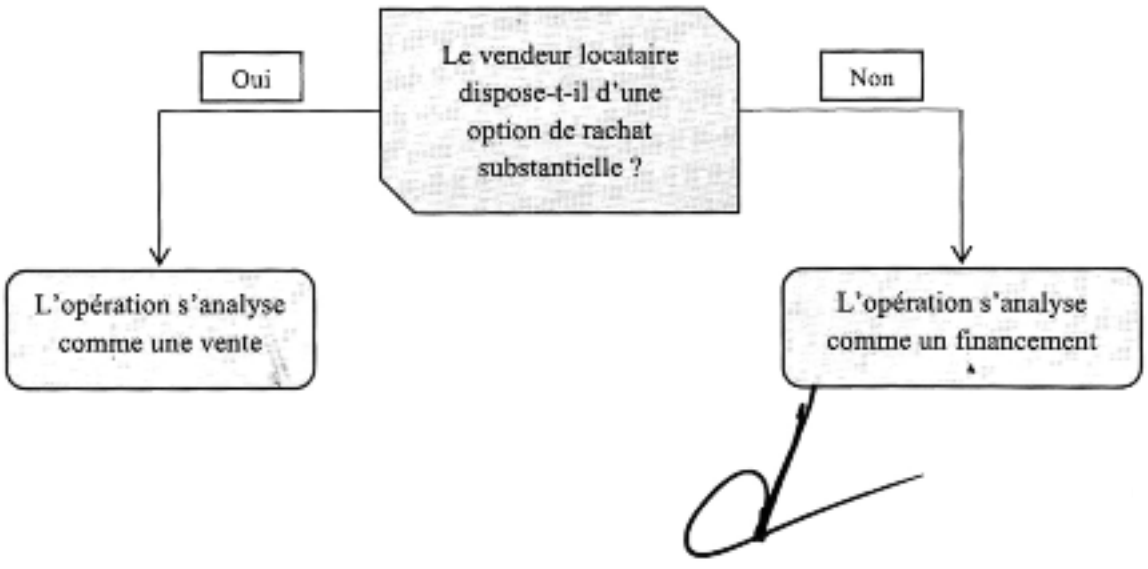
SECTION 5 : Cession-bail

5.1. Définition

Un contrat de cession-bail, est une transaction dans laquelle une entité (le vendeur-preneur) transfère une immobilisation corporelle à une autre entité (l'acquéreur-bailleur) et le lui reprend en location.

5.2. Comptabilisation

Pour définir le mode de comptabilisation d'une transaction de cession-bail, une entité doit déterminer d'abord si le transfert initial de l'immobilisation corporelle du vendeur-preneur à l'acquéreur-bailleur constitue une vente. Ce mode opératoire peut être schématisé de la façon suivante :



5.2.1. Règles de comptabilisation chez le vendeur- preneur

✓ **Lorsque l'opération s'analyse comme vente, le vendeur- preneur:**

- décomptabilise l'immobilisation corporelle et applique le modèle de comptabilisation du preneur au contrat de location ;
- évalue l'actif droit d'utilisation, à la valeur comptable précédente de la partie conservée (au coût) ;
- comptabilise une plus-value ou une moins-value de cession limitée à celle qui correspond aux droits d'utulisation transférés à l'acheteur.

✓ **Lorsque l'opération s'analyse comme un financement, le vendeur-preneur :**

- maintient l'immobilisation corporelle à l'actif ;
- comptabilise une dette pour le montant du prix de cession.

5.2.2. Règles de comptabilisation chez l'acquéreur- bailleur

✓ **Lorsque l'opération s'analyse comme une vente, l'acquéreur-bailleur** comptabilise l'immobilisation corporelle et applique le modèle de comptabilisation du bailleur à la location.

✓ **Lorsque l'opération s'analyse comme un financement, l'acquéreur-bailleur :**

- ne comptabilise pas l'immobilisation corporelle ;
- comptabilise une créance pour le montant du prix de cession.

SECTION 6 : Informations à fournir

6.1. Pour le preneur d'un contrat de location-acquisition :

Les principales informations obligatoires à fournir dans les notes annexes sont les suivantes :

✓ **Concernant le bilan**

- les acquisitions d'immobilisations corporelles-location acquisition ;
- la valeur comptable à la date de clôture des immobilisations corporelles-location acquisition par catégorie d'immobilisations ;
- les dettes de location acquisition ;
- l'analyse par échéance des dettes de location acquisition.

✓ **Concernant le Compte de résultat**

- les dotations aux amortissements des immobilisations corporelles-location acquisition, par catégorie d'immobilisations ;
- les charges financières liées aux dettes de location acquisition ;
- les charges liées aux contrats de location de courte durée, ayant bénéficié de l'exemption ;
- les charges liées aux contrats portant sur des actifs de faible valeur, ayant bénéficié de l'exemption ;
- les charges de loyers variables, qui n'ont pas été comprises initialement dans les dettes de location acquisition ;
- les produits de sous-location des immobilisations corporelles-location acquisition ;
- les profits et les pertes résultant des transactions de cession-bail.

6.2. Pour le bailleur d'un contrat de location-financement

Les principales informations obligatoires à fournir dans les notes annexes sont les suivantes :

- le résultat de la vente ;
- les produits financiers sur l'investissement net dans le contrat de location ;
- les revenus locatifs liés aux loyers variables non inclus dans l'investissement net dans le contrat de location ;
- une analyse détaillée des échéances des loyers à recevoir ;
- la nature de ses activités de location.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 9 Réserve de propriété

SECTION 1 :	Comptabilisation de l'achat-vente avec réserve de propriété (R/P)
SECTION 2 :	Evaluation à l'inventaire : amortissement et provisions
SECTION 3 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

SECTION 1 : Comptabilisation de l'achat-vente avec réserve de propriété (R/P)

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

1.1. 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.

- **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'entité 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'entité peut, pour ce faire, ouvrir des comptes divisionnaires du compte 41 et du compte 412. Exemple : **4116 Clients, réserve de propriété.**

- **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'entité 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.

1.2. 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.

- **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.

- **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.

SECTION 2 : Evaluation à l'inventaire : amortissement et provisions

2.1. Evaluation à l'inventaire

- **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).

- **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, soit la 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.

2.2. 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 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).

SECTION 3 : Informations à fournir dans les Notes annexes

Dans les Notes annexes, les informations relatives à la R/P doivent être indiquées aux tiers.

Pour éviter aux entités 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'entité 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.3.1. Utilisation facultative 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'entité aura avantage à utiliser les **comptes d'engagements 90 et 91.**

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

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 10 Immeubles de placement

SECTION 1 :	Définition et qualification d'un immeuble de placement
SECTION 2 :	Comptabilisation et évaluation d'un immeuble de placement
SECTION 3 :	Décomptabilisation ou sortie d'un immeuble de placement.
SECTION 4 :	Information à fournir

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 40** « Immeubles de placement » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : décembre 2003).

L'objectif de ces dispositions est de prescrire le traitement comptable des immeubles de placement et les dispositions correspondantes en matière d'informations à fournir.

SECTION 1 : Définition et qualification d'un immeuble de placement

1.1. Définition

Un immeuble de placement est un bien immobilier, c'est-à-dire un terrain, un bâtiment, ou une partie de bâtiment ou les deux (un terrain et un bâtiment) détenu par le propriétaire ou par le preneur, dans le cadre d'un contrat de crédit-bail ou location-vente pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou pour les deux.

Par contre, un bien immobilier occupé par son propriétaire (pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens et services ou à des fins administratives), ou un immeuble destiné à la vente qui génère des flux de trésorerie attribuables au bien immobilier mais également à d'autres actifs utilisés dans le processus de production (usine, machines, stocks…), et ne doivent donc pas être classés en immeubles de placement, mais en immobilisations corporelles.

1.2. Qualification d'un immeuble de placement

Constitue un immeuble de placement :

- un terrain détenu pour valoriser le capital à long terme, plutôt que pour une vente à court terme, dans le cadre de l'activité ordinaire ;
- un terrain détenu pour une utilisation future actuellement indéterminée (le terrain est alors considéré comme étant détenu pour valoriser le capital), sauf si les seules utilisations envisageables n'entrent pas dans la définition d'un immeuble de placement;
- un bâtiment appartenant à l'entité (ou détenu par l'entité dans le cadre d'un contrat de location-acquisition) et donné en location dans le cadre de contrats de location simple ;
- un bâtiment vacant mais détenu en vue d'être loué dans le cadre de contrats de location simple ;

- un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeuble de placement.

N'est pas un immeuble de placement :

- des immeubles détenus en vue de la vente, dans le cadre de l'activité ordinaire ou du processus de construction ou d'aménagement en vue de la vente (le cas échéant destinés à être démolis immédiatement ou peu de temps après et reconstruits pour la vente) ;
- un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement pour le compte de tiers;
- un bien immobilier occupé par son propriétaire ou destiné à être occupé (après aménagement éventuellement) par son propriétaire ou par des membres de son personnel (que ceux-ci paient ou non un loyer aux conditions de marché) ;
- un bien immobilier occupé par son propriétaire, en attendant d'être vendu ;
- un bien immobilier donné en location à une autre entité, dans le cadre d'un contrat de location acquisition.

1.3. Cas particuliers

1.3.1. Biens immobiliers à usage mixte.

Lorsque les biens immobiliers sont à usage mixte, il convient de distinguer deux situations :

- les deux parties de l'immeuble peuvent être vendues séparément ;
- les deux parties de l'immeuble ne peuvent pas être vendues séparément.

1.3.1.1. Cas où les deux parties de l'immeuble peuvent être vendues séparément

Les deux parties de l'immeuble peuvent être vendues séparément (ou louées séparément dans le cadre d'un contrat de location acquisition). L'entité comptabilise alors les deux parties séparément. La partie qu'elle occupe est à comptabiliser en immobilisations corporelles et le reste en immeubles de placement.

1.3.1.2. Cas où les deux parties de l'immeuble ne peuvent pas être vendues séparément

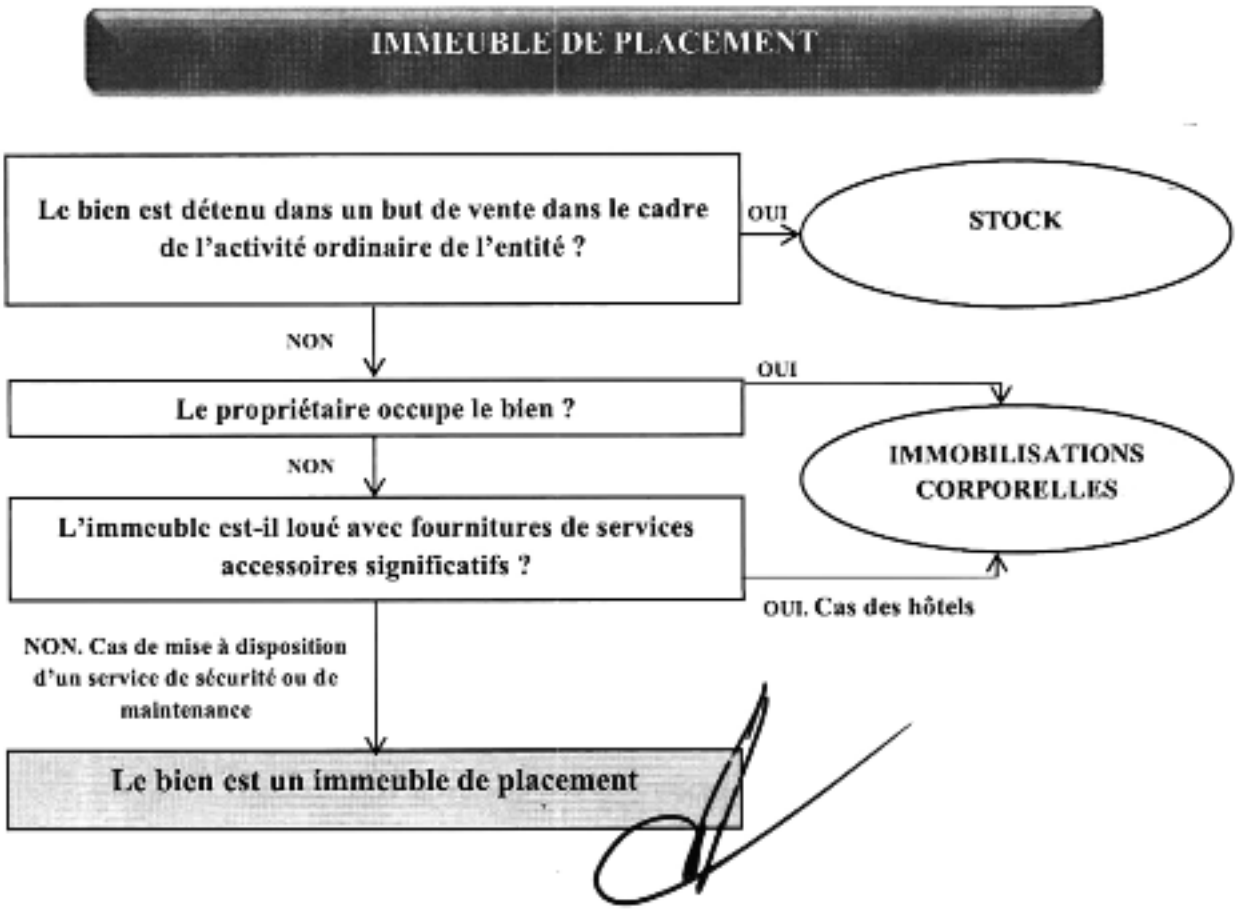
Les deux parties de l'immeuble ne peuvent pas être vendues séparément (ou louées séparément dans le cadre d'un contrat de location acquisition). L'entité comptabilise alors le bien immobilier en immeuble de placement, seulement si la partie qu'elle occupe est non significative.

1.3.2. Biens immobiliers loués avec fournitures de services accessoires

Une entité peut à la fois louer un immeuble et fournir des services accessoires aux occupants, tels que des services de maintenance et de sécurité. Dans ce cas, le bien immobilier est à classer en immeubles de placement, si ces services sont non significatifs au regard du contrat pris dans son ensemble.

A l'inverse, si les services rendus sont une composante significative, le bien immobilier est considéré comme utilisé dans le cadre des activités ordinaires du propriétaire et doit être classé en immobilisations corporelles.

Ce mode opératoire relatif au traitement comptable des immeubles de placement peut être schématisé de la façon suivante :





Une entité vient d'acheter un immeuble de 4 étages pour 200 000 000 F. Elle occupe le premier étage pour ses besoins administratifs et loue les autres étages à d'autres entités.

Si les différentes parties du bien peuvent être vendues séparément (ce qui est le cas ici) alors, on peut utiliser l'approche par composants.

On comptabilise ainsi un quart de 200 000 000 F soit 50 000 000 F en immobilisations corporelles, et trois quart de 200 000 000 F soit 150 000 000 F en tant qu'immeuble de placement.

Dans le cas où les différentes parties du bien ne peuvent pas être vendues séparément, alors le bien n'est comptabilisé en tant qu'immeuble de placement qu'à la condition que son utilisation pour des activités ordinaires soit minoritaire par rapport à son caractère locatif ou de valorisation du capital.

SECTION 2 : Comptabilisation et évaluation d'un immeuble de placement

2.1. Comptabilisation et évaluation initiales

2.1.1. Critères de comptabilisation initiale

Les critères de comptabilisation des immeubles de placement sont similaires aux autres actifs du bilan. Un immeuble de placement doit être comptabilisé en tant qu'actif lorsque :

- il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'immeuble de placement iront à l'entité ; et
- le coût de l'immeuble de placement peut être évalué de façon fiable.

Le coût d'un immeuble de placement comprend les coûts encourus initialement pour l'acquérir, ainsi que les coûts encourus ultérieurement pour accroître la capacité ou remplacer certains éléments.

Ces coûts sont comptabilisés au moment où ils sont encourus au débit des comptes suivants :

- **2281 Terrains immeubles de placement**
- **2315 Bâtiments Immeuble de placement sur sol propre**
- **2325 Bâtiments Immeuble de placement sur sol d'autrui**

2.1.2. Principes d'évaluation initiale

L'évaluation initiale d'un immeuble de placement diffère selon les cas suivants :

- bien immobilier acquis par le propriétaire ;
- bien immobilier acquis par voie d'échange ;
- bien immobilier détenu par le preneur ;
- droit sur un bien immobilier.

2.1.2.1. Bien immobilier acquis par le propriétaire

Lorsqu'il s'agit d'un bien immobilier acquis par le propriétaire, l'évaluation initiale est faite au coût d'acquisition, incluant les coûts de transaction.

Ainsi, le coût d'un immeuble acheté correspond à son prix d'achat augmenté de toutes les dépenses directement attribuables, comme par exemple **les honoraires juridiques, les droits de mutation** et **tout autre coût de transaction**.

Certaines dépenses sont exclues du coût initial de l'immeuble :

- les coûts de démarrage, sauf s'ils sont nécessaires pour mettre l'immeuble dans l'état pour permettre son exploitation de la manière souhaitée par la direction ;
- les pertes d'exploitation encourues avant que l'immeuble de placement n'atteigne le niveau d'occupation prévu ;
- les montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres ressources impliquées dans la construction ou l'aménagement de l'immeuble.
- le coût des études de marché préalables à l'acquisition d'un immeuble de placement lorsqu'elles ne peuvent être affectées de manière spécifique à l'acquisition de l'immeuble de placement considéré ;
- le coût du personnel interne et indirect (avocats salariés, par exemple), sauf si ce personnel est exclusivement dédié à l'acquisition de l'immeuble.

2.1.2.2. Bien immobilier acquis par voie d'échange

Lorsque l'immeuble de placement est acquis par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires, l'évaluation initiale est faite à la valeur comptable de l'actif remis.

2.1.2.3. Bien immobilier détenu par le preneur

Lorsqu'il s'agit d'un bien immobilier détenu par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement, l'évaluation initiale est faite à la valeur actuelle du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location déterminées, chacune, au commencement du contrat de location. Un montant équivalent doit alors être comptabilisé en tant que passif.

2.2. Comptabilisation des dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures relatives à un immeuble de placement, doivent être comptabilisées en tant qu'actif au moment où elles sont encourues et :

- s'il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité;
- et si elles peuvent être évaluées de façon fiable.

Ainsi, sont à comptabiliser dans la valeur comptable des immeubles de placement au bilan les dépenses ultérieures :

- qui accroissent la capacité d'un immeuble de placement ;
- qui sont destinées à remplacer des parties importantes d'un immeuble de placement.

Par exemple, le remplacement de murs initiaux constitue des dépenses de remplacement à comptabiliser en immeuble de placement.

Dans ce cas, la valeur comptable des éléments remplacés doit être décomptabilisée.

Si la valeur comptable d'un élément remplacé ne peut être identifiée dans le coût initial de l'immeuble, celle-ci peut être estimée sur la base du coût de remplacement amorti.

2.3. Evaluation à la clôture de l'exercice

A la clôture de l'exercice les immeubles de placement font l'objet d'un amortissement sur leur durée d'utilité.

2.4. Changement d'utilisation des immeubles de placement

Les immeubles de placement peuvent faire l'objet de changements d'utilisation, reflétés dans les états financiers par des transferts entre catégories du bilan, par exemple vers les immobilisations corporelles ou les stocks :

Etant donné que les immeubles de placement sont évalués selon le modèle du coût historique, les transferts entre la catégorie " Immeubles de placement " et les catégories " Biens immobiliers occupés par leur propriétaire " ou " Stocks " n'ont pas d'incidence sur la valeur comptable du bien immobilier transféré.

SECTION 3 : Décomptabilisation ou sortie d'un immeuble de placement

3.1. Principe

Un immeuble de placement doit être décomptabilisé, c'est-à-dire être sorti du bilan :

- en cas de vente ou de conclusion d'un contrat de location-acquisition ; ou
- en cas d'arrêt de manière permanente de l'utilisation de l'immeuble et si aucun avantage économique futur n'est plus attendu de sa sortie.

Les profits ou les pertes résultant de la mise hors service ou de la sortie d'un immeuble de placement, doivent être déterminés comme la différence entre le produit net de la sortie (après coûts de transaction) et la valeur comptable de l'actif. Ils sont comptabilisés en résultat de la période.

3.2. Cas particuliers

3.2.1. Cas où d'autres passifs sont conservés

Si d'autres passifs externes sont conservés après la sortie de l'immeuble, ils doivent faire l'objet d'une provision.

Tel est le cas, par exemple, si le vendeur s'est engagé à prendre à sa charge les dommages environnementaux, ou à dédommager l'acheteur pour les éventuels impayés de loyers.

3.2.2. Cas où des indemnisations sont reçues de tiers

Si des indemnisations relatives à des immeubles de placement dépréciés, perdus ou abandonnés, sont reçues de tiers, elles doivent être comptabilisées en produit lorsqu'elles deviennent exigibles.

SECTION 4 : Informations à fournir

4.1. Informations à fournir dans le Bilan

Le modèle de bilan du Système normal indiquera sur chacun des postes Terrain et Bâtiment (dont immeuble de placement), si l'entité détient des immeubles de placement.

4.2. Informations à fournir dans les Notes annexes

Les informations à fournir dans les Notes annexes sont les suivantes :

- lorsque le classement est difficile, l'indication des critères utilisés pour distinguer un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire et d'un bien immobilier détenu en vue de sa vente, dans le cadre de l'activité ordinaire ;
- les montants comptabilisés dans le résultat au titre des produits locatifs des immeubles de placement, ainsi que des charges opérationnelles directes y compris les dépenses de réparations et de maintenance occasionnées par les immeubles de placement qui ont, ou non, généré des produits locatifs au cours de la période.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 11

Constructions sur sol d'autrui et contrat de rentes viagères

SECTION 1 :	Comptabilisation des constructions sur sol d'autrui
SECTION 2 :	Comptabilisation des contrats de rentes viagères

Les dispositions du présent chapitre ont pour objectif de prescrire le traitement comptable des constructions sur sol d'autrui et des contrats de rentes viagères.

SECTION 1 : Comptabilisation des constructions sur sol d'autrui

1.1. Comptabilisation initiale chez le locataire du terrain

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

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

Par conséquent, sur le plan comptable, jusqu'à l'expiration du bail, c'est le locataire du terrain qui doit inscrire cette construction à l'actif de son bilan (contrôle des avantages économiques et risques juridiques liés à la propriété du bâtiment).

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

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

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

1.2. Comptabilisation à la clôture de l'exercice

A la clôture de l'exercice, **le bâtiment sur sol d'autrui** doit faire l'objet d'un amortissement sur sa durée réelle d'utilisation, c'est-à-dire sur la durée du bail. La base amortissable représente la différence entre le coût du bâtiment et le montant de l'indemnité d'éviction qui sera éventuellement versée au locataire du terrain à l'expiration du bail.

A la clôture de l'exercice, le compte **6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles** est débité par le crédit d'un sous-compte du compte **2832 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui.**

1.3. Décomptabilisation ou sortie à l'expiration du bail chez le locataire du terrain

Le bâtiment dont la valeur nette comptable, à cette date, est égale à zéro, doit être sortie de l'actif du bilan. Il s'agit d'une cession sans prix de vente dans la mesure où le contrat ne prévoit aucune indemnité d'éviction à cette occasion.

Lors de la décomptabilisation, un sous-compte du compte **2832 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui** est débité par le crédit d'un sous-compte du compte **232 Bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui**.

Lorsqu'une indemnité d'éviction doit être versée au locataire du terrain à l'expiration du bail, le compte **485 créances sur cessions d'immobilisations** sera débité par le crédit du compte **822 produits de cessions d'immobilisations**.

1.4. Comptabilisation chez le propriétaire du terrain

Seul le terrain figure à l'actif du bilan pendant la durée du bail. A l'expiration du bail, les constructions sont comptabilisées en immobilisations corporelles au débit d'un sous-compte du compte **231 Bâtiments industriels, Agricoles, Administratifs et commerciaux sur sol propre,** pour le montant de l'indemnité versée.

Si elle est reçue à titre gratuit, la construction est comptabilisée pour sa valeur actuelle, la contrepartie constituant un produit HAO à inscrire au crédit du compte **841 Produits HAO constatés.**

1.5. Cas spécifique de la copropriété

Lorsque les locaux sont construits dans le cadre de la copropriété, malgré la limitation de fait du droit de chaque copropriétaire sur le terrain, il ne s'agit pas d'un cas de construction sur sol d'autrui, mais plutôt de construction sur sol propre.

1.6. Le régime du bail à construction

Ce régime constitue une modalité d'application de celui des constructions sur sol d'autrui. Le propriétaire du terrain donne celui-ci à bail, à charge pour le locataire d'édifier une construction qui revient au propriétaire du terrain à l'issue du bail. En général, cette transmission est effectuée sans indemnité.

1.7. Cas particuliers liés à l'acquisition ou à la production d'un ensemble immobilier

1.7.1. Modalités de la ventilation du coût global d'un ensemble immobilier entre la part du terrain et celle du bâtiment

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

- comparaison reposant sur des transactions réalisées sur des terrains nus et à des dates proches de celle de l'entrée du bien au bilan de l'entité, terrains situés dans la même zone géographique et présentant des droits à construire similaires. Dans ce cas, la valeur du bâtiment représente la différence entre le coût global de l'ensemble immobilier et la valeur du terrain ainsi obtenue.
- à défaut , détermination de la part du terrain en fonction de la valeur du bâtiment calculée à partir de son coût de reconstruction à la date de son entrée au bilan, en tenant compte, le cas échéant de sa vétusté et de son état d'entretien . Tel sera généralement le cas dans les zones où le foncier est rare et la demande forte (grandes agglomérations),

La ventilation du coût d'acquisition d'un immeuble entre le terrain et la construction doit être effectuée dès l'origine à la date d'inscription à l'actif du bilan.

1.7.2. Traitement comptable du coût des travaux de démolition préalables à la construction d'un bâtiment

Dans certains cas, il peut être nécessaire avant de construire un nouveau bâtiment, de détruire des constructions anciennes. Le traitement comptable des frais de démolition et celui de la valeur résiduelle de l'ancien bâtiment se présente comme suit :

1.7.2.1. Traitement comptable des frais de démolition

Les frais de démolition constituent, en principe un élément de coût de production de la nouvelle construction. Toutefois, si à travers la démolition, l'objectif poursuivi est de libérer le terrain pour un usage autre que la construction, les frais de démolition constituent alors un élément du coût du terrain.

1.7.2.2. Traitement comptable de la valeur résiduelle de l'ancien bâtiment

Lorsqu'une entité procède à l'acquisition d'un ensemble immobilier inadapté à ses besoins, dans le but de démolir le bâtiment existant pour le remplacer par une nouvelle construction, l'opération constitue un projet unique et la valeur résiduelle s'analyse comme un élément du coût de la nouvelle construction.

Par contre, si l'objectif poursuivi est de libérer le terrain pour un usage autre que la construction, la valeur nette comptable du bâtiment détruit s'analyse comme une charge hors activité ordinaire qui doit être enregistrée dans le compte **812 valeurs comptables des cessions d'immobilisations corporelles.**

1.5. Cas spécifique du bien acquis en usufruit

L'usufruit confère un droit d'usage sur le bien donné en usufruit. Si l'usufruit fait l'objet d'un décaissement, l'opération est enregistrée soit au compte **2188 Divers droits et valeurs incorporelles**, soit dans le compte de loyer payer d'avance compte **476 Charges constatées d'avance**. En effet, l'usufruit confère à l'usufruitier le droit d'utilisation du bien sur une certaine période et peut être considéré en substance comme un contrat de location simple dès lors qu'il n'est pas prévu un transfert de propriété du terrain à l'issue de la durée du contrat.

L'immobilisation incorporelle comptabilisée est amortie sur la durée du contrat. La charge constatée d'avance est reprise sur la durée de la location par le compte **622 loyers et charges locatives.**

Par contre, le nue-propriétaire inscrit le terrain en immobisation corporelle pour sa valeur d'acquisition.

SECTION 2 : Comptabilisation des contrats de rentes viagères

2.1. Définition et caractéristiques

2.1.1. Définition

La "rente" est un versement périodique qu'une personne dite le "débirentier" effectue, selon le cas, pendant une période de temps déterminée par le contrat, soit jusqu'au décès, à une autre, dite le " crédirentier ". Dans ce dernier cas, la prestation est dénommée " rente viagère".

Sur le plan juridique, le contrat de rente viagère entre dans la catégorie des contrats aléatoires. L'aléa est constitué par le décès du vendeur, dont la date est bien évidemment inconnue. Chaque partie a donc une chance de gain ou de perte.

2.1.2. Les caractéristiques du contrat

L'acquéreur exerce à compter de la signature du contrat toutes les prérogatives attachées à la propriété du bien. Selon la volonté des parties, c'est la totalité du prix qui peut être convertie en rente, ou seulement une partie s'il est décidé d'effectuer un règlement partiel au comptant appelé **« bouquet ».**

2.2. Evaluation du bien acquis au moyen d'une rente viagère

Les biens acquis au moyen d'une rente viagère doivent être enregistrés en comptabilité pour "le montant qui résulte d'une stipulation de prix ou, à défaut, d'une estimation".

Ces opérations portent très fréquemment sur des immeubles ; une indication de prix doit donc nécessairement figurer dans le contrat pour la perception des droits d'enregistrement.

A défaut, il conviendrait de rechercher la valeur actuelle du bien.

2.3. Règles de comptabilisation d'un contrat de rente viagère

2.3.1. Comptabilisation initiale

A la signature du contrat, les biens acquis au moyen d'une rente viagère doivent être enregistrés en comptabilité au débit du compte d'immobilisation concerné par le crédit des comptes :

- **1681 Rentes viagères capitalisées**
- **et compte de trésorerie** (pour le versement éventuel d'un bouquet)

2.3.2. Lors de chaque échéance périodique

La somme versée à chaque échéance est considérée comme constituant un tout indivisible.

A chaque versement, le compte **1681 Rentes viagères capitalisées** est débité par le crédit du **compte de trésorerie**.

La totalité du versement contribue à l'extinction de la dette envers le crédirentier.

Par simplification, aucune distinction ne sera faite entre la partie qui pourrait, dans le cadre d'une analyse économique, correspondre aux intérêts calculés sur le capital emprunté et celle qui correspondrait au remboursement de ce capital.

2.3.3. Lors de la survenance du décès prématuré du crédirentier

L'obligation qui incombait au débirentier disparait. L'entité doit solder le compte de dette en débitant le compte **1681 Rentes viagères capitalisées**, par le crédit du compte **841 Produits HAO constatés.**

2.4. Cas où le crédirentier vit au-delà du terme prévu

Etant donné que le montant cumulé des rentes versées, a permis l'extinction de la dette originelle, les versements postérieurs au terme prévu constituent une charge HAO pour le débirentier à inscrire dans le compte **831 Charges HAO constatées.**

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 12

Dépréciation des immobilisations

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Modalités pratiques

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 36 Dépréciation d'actifs** et les amendements successifs à cette norme (date de publication : en mars 2004).

L'objectif des présentes dispositions est de prescrire :

- les procédures qu'une entité applique pour s'assurer que ses immobilisations incorporelles et corporelles sont comptabilisées pour une valeur qui n'excède pas leur valeur actuelle; et
- les informations qu'une entité doit fournir concernant les dépréciations des immobilisations.

SECTION 1 : Principes généraux

A la clôture de chaque exercice une entité doit apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur actuelle et la comparer avec la valeur nette comptable. L'actif doit être déprécié lorsque sa valeur nette comptable est supérieure à sa valeur actuelle. Pour les immobilisations incorporelles et corporelles, cette dépréciation est constatée par une dotation pour dépréciation (art. 46 Acte uniforme).

Selon l'article 42 de l'Acte uniforme, à la clôture de chaque exercice, l'entité doit procéder au recensement et à l'évaluation de ses biens, créances et dettes à leur valeur effective du moment, dite valeur actuelle. La valeur actuelle est une valeur d'estimation du moment, qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité de l'élément pour l'entité. L'utilité de l'élément pour l'entité est à déterminer dans le cadre de la continuité de l'exploitation ou d'utilisation, telle que définie à l'article 39 de l'Acte uniforme, ou, le cas échéant, dans l'hypothèse de non-continuité.

L'amortissement est une notion différente de la notion de perte de valeur (dépréciation). L'amortissement consiste pour l'entité à répartir systématiquement le montant amortissable du coût du bien sur sa durée d'utilité selon un plan prédéfini (approche économique retenue par le Système comptable OHADA). La perte de valeur vient s'ajouter à l'amortissement déjà pratiqué.

SECTION 2 : Modalités pratiques

2.1. Identification de la perte de valeur d'un actif

Une entité doit apprécier à la clôture de chaque d'exercice, s'il existe un indice qu'un actif (immobilisation incorporelle ou corporelle) peut avoir subi une perte de valeur :

- s'il n'existe pas d'indice de perte de valeur, aucun test de dépréciation n'est requis ;
- en revanche, s'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur actuelle de l'immobilisation. Si la valeur actuelle de l'immobilisation est inférieure à sa valeur nette comptable, une dépréciation doit être comptabilisée.

2.2. Indices de perte de valeur

Une entité doit considérer toutes les sources d'information pour identifier des indices externes et internes.

- ✓ Comme indices externes on peut citer :
  - la baisse de la valeur de marché de l'actif, supérieure à celle attendue du fait du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif ;
  - l'augmentation des taux d'intérêt du marché ou d'autres taux de rendements durant l'exercice et la probabilité que ces augmentations affecteront le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité d'un actif et diminueront de façon significative la valeur actuelle de l'actif ;
  - d'importants changements, ayant un effet négatif sur l'entité, survenus au cours de l'exercice ou pouvant survenir dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique ou juridique ou sur le marché dans lequel l'entité opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu ;
  - la valeur comptable de l'actif net de l'entité est supérieure à sa capitalisation boursière.
- ✓ Comme indices internes on peut citer :
  - l'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif ; ou
  - l'évolution de la performance économique d'un actif (par exemple, les flux de trésorerie nets actualisés ou résultats opérationnels générés par l'actif sont sensiblement plus mauvais que ceux budgétés) ;
  - des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, survenus au cours

de l'exercice ou susceptibles de survenir dans un proche avenir concernant le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou tel que l'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent la mise hors service de l'actif, les plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient et les plans de sortie d'un actif avant la date prévue préalablement.

2.3. Détermination de la valeur actuelle d'une immobilisation

2.3.1. Critères de détermination de la valeur actuelle d'une immobilisation

La valeur actuelle d'une immobilisation incorporelle ou corporelle représente son coût actuel. Le coût actuel d'un actif est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent, était acquis actuellement. Ce coût correspond au prix actuel d'achat de l'immobilisation (référence au marché énoncée à l'article 42 de l'Acte Uniforme) à la date de l'inventaire, majoré éventuellement des charges accessoires d'acquisition, ou le coût actuel de production pour les immobilisations produites par l'entité pour elle-même et n'ayant pas d'équivalent sur le marché. Ces coûts sont corrigés en baisse en fonction de l'usure ou de l'âge de l'immobilisation (référence à l'utilité du bien pour l'entité énoncée à l'article 42 de l'Acte Uniforme).

La recherche de la valeur actuelle doit prendre en compte tout à la fois :

- la globalité de l'entité : il s'agit de se placer du point de vue d'un acquéreur de l'entité qui cherche à connaître la valeur du bien (dans le cadre de l'exploitation de celle-ci) ;
- la continuité de l'exploitation de l'entité, ou, le cas échéant, la non-continuité de l'exploitation de l'entité ou d'une branche d'activité, ou la non-utilisation future du bien.



EXEMPLE

Une entité acquiert un pont roulant de 30 tonnes, qu'elle met en service le 31 décembre 20.N ; coût d'entrée, 300 000 000 F. Dans le bilan, au 31 décembre (donc le soir-même), ce bien figurera au bilan pour 300 000 000 F (l'amortissement étant négligeable) si du moins sa valeur actuelle apparaît au moins égale à 300 000 000 F.

Or, si ce pont roulant a été acheté et installé dans des conditions normales, en fonction des prix actuels du marché, un acquéreur éventuel de l'entité, trouvant ce bien à l'actif, ne peut pas l'estimer moins de 300 000 000 F, car c'est sans doute le coût qu'il faut au minimum engager

pour disposer d'un tel matériel neuf. Il est pourtant bien évident que si, à cette date, et même en disposant de quelque délai, on cherchait à céder cet équipement, on serait loin d'en tirer 300 000 000 F, peut-être à peine la moitié (frais de démontage, remontage...), à supposer qu'on trouve un acquéreur.

Ainsi, cette valeur actuelle fait donc appel à la globalité et à la continuité d'exploitation de l'entité ; elle ne doit pas être confondue avec une valeur probable de revente du bien isolé (sauf pour les biens ayant un large marché : matières premières, produits finis, marchandises).

Le lien existant entre la définition de la "valeur actuelle" et l'hypothèse de continuité d'exploitation est donc très étroit.

La valeur actuelle peut être égale au prix probable de revente du bien isolé (net des frais de revente), mais dans deux cas seulement :

- bien cessible sur un marché très actif, ce qui est rarissime pour les immobilisations ; se rapprochent de ce cas les véhicules (camions, tracteurs...);
- non-continuité de l'exploitation, ou non-continuité d'utilisation du bien ; dans ce cas, la valeur actuelle "tombe" au niveau du prix de vente probable du bien isolé.

A noter que la référence au "marché " ne doit pas conduire à retenir le prix du marché comme valeur actuelle, mais seulement comme base de calcul de cette valeur.

2.3.2. Valeur actuelle d'une immobilisation amortissable

Il faut tenir compte de l'âge de l'immobilisation, donc du plan d'amortissement.



EXEMPLE

Soit un matériel industriel neuf acquis pour 10 000 000 F et amortissable linéairement sur 5 ans (avec valeur résiduelle nulle).

A la fin de la 3e année, sa valeur nette comptable est de : 100 % - (3 x 20 %) = 40 %, soit 4 000 000 F. Quelle est à cette date sa valeur actuelle, sachant qu'il y a continuité de l'exploitation et que l'on peut désormais se procurer le même matériel (neuf) pour 6 000 000 F ?

Sur la base du nouveau prix du marché, en forte baisse, la valeur actuelle est de :

6 000 000 x 0,40 = 2 400 000 F.

Cette valeur est sensiblement inférieure aux 4 000 000 F figurant en comptabilité. Il y aura lieu de retenir cette valeur de 2 400 000 F et de pratiquer une dotation pour dépréciation de 1 600 000 F.

Ainsi donc, le compte **6913 Dotation pour dépréciation des immobilisations corporelles** sera débité pour une valeur de **1600 000** par le crédit du compte **2941 Provisions pour dépréciation du matériel et outillage industriel.**

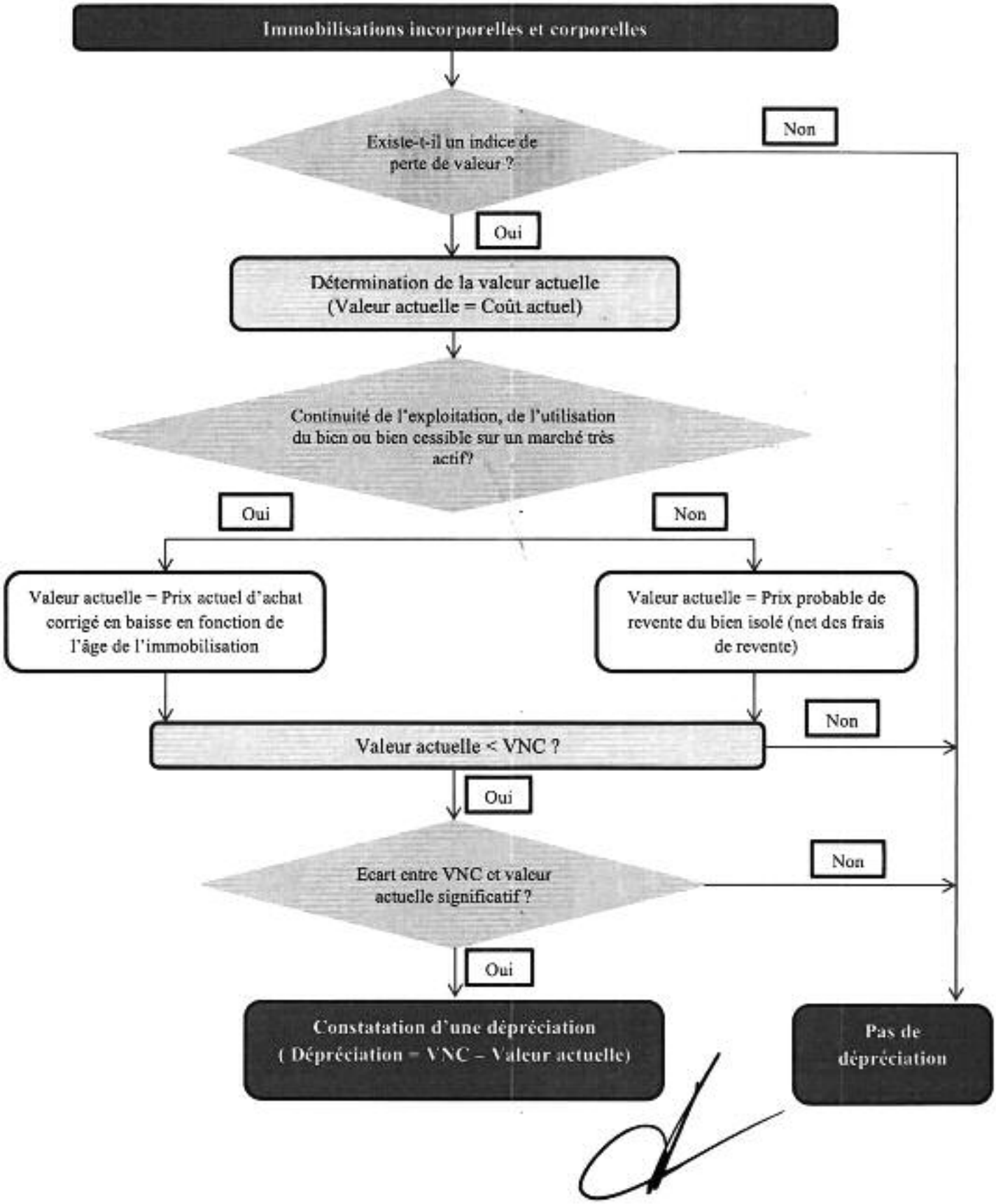
La valeur nette comptable du matériel acquis après cette dépréciation s'élève à 2 400 000 et constitue la nouvelle base amortissable du matériel qui sera amortie sur la durée restant à courir (deux ans).

Par contre, si inversement, ce matériel vaut actuellement (neuf) environ 16 000 000, sa valeur actuelle sera plutôt de : 16 000 000 x 0,4 = 6 400 000

Elle est ici supérieure à la valeur nette comptable, (par exemple à la suite d'une dévaluation...). En application de la convention de prudence, la valeur nette comptable de 4 000 000 sera maintenue au bilan.

2.3.3. Schéma récapitulatif du mode opératoire

Le schéma ci-dessous résume le mode opératoire de la constatation d'une dépréciation d'une immobilisation incorporelle ou corporelle :


Immobilisations incorporelles et corporelles
Existe-t-il un indice de perte de valeur ?
Non
Oui
Détermination de la valeur actuelle (Valeur actuelle = Coût actuel)
Continuité de l'exploitation, de l'utilisation du bien ou bien cessible sur un marché très actif?
Oui
Non
Valeur actuelle = Prix actuel d'achat corrigé en baisse en fonction de l'âge de l'immobilisation
Valeur actuelle = Prix probable de revente du bien isolé (net des frais de revente)
Valeur actuelle < VNC ?
Non
Oui
Ecart entre VNC et valeur actuelle significatif ?
Non
Oui
Constatation d'une dépréciation (Dépréciation = VNC – Valeur actuelle)
Pas de dépréciation

2.4. Particularités liées à la détermination de la valeur actuelle de l'immobilisation

2.4.1. Conséquences de la constatation d'une perte de valeur

Après la comptabilisation d'une perte de valeur le plan d'amortissement de l'actif doit être ajusté pour les exercices suivants, afin que la valeur comptable révisée, diminuée de sa valeur résiduelle, puisse être répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir.

2.4.2. Ajustements ultérieurs du montant de la dépréciation

Après un premier test de dépréciation, l'entité procédé à un autre test de dépréciation lorsqu'elle décèle à la clôture d'exercice, un indice indiquant qu'une perte de valeur antérieurement constatée peut avoir diminué ou disparu (les tests ultérieurs ne sont donc pas liés simplement au temps passé). L'entité doit mettre en œuvre un nouveau test de dépréciation afin de déterminer la valeur actuelle de cette immobilisation.

La dépréciation antérieurement constatée doit alors fait l'objet d'une augmentation (dotation) ou d'une diminution (reprise).

Pour ce qui concerne les reprises, la valeur comptable de l'immobilisation augmentée en raison de la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cette immobilisation au cours des exercices antérieurs. Cette disposition vise à éviter la réévaluation ultérieure d'une immobilisation dépréciée.



EXEMPLE

Un matériel industriel d'une valeur brute de 30 000 000 F est acquis le 02 janvier de l'année N-1 et est amorti sur une période de 10 ans. La dotation aux amortissements annuelle est 3 000 000F (30 000 000/10). Après deux années d'utilisation, la valeur nette comptable est donc de 24 000 000 F (30 000 000 - 2 x 3000 000).

A la clôture de cet exercice N, un test de dépréciation a été réalisé suite au constat d'un indice de perte de valeur. La valeur actuelle du matériel industriel à l'issue du test a été estimée à 20 000 000 F. Par conséquent, une perte de valeur de 4 000 000 F (24 000 000 – 20 000 000) est comptabilisée de sorte que la nouvelle valeur nette comptable s'établit en fin d'année N à 20 000 000 F. La nouvelle charge d'amortissement annuelle s'élève à 2 500 000 F (20 000 000/8), soit 20 000 000 F amorti sur la durée résiduelle de 8 ans (10 ans -2 ans).

En fin N+2, la valeur nette comptable s'élève à 15 000 000 F, soit 20 000 000 F diminué de 2 x 2 500 000 F. A la suite d'une modification du marché, il apparaît que la valeur actuelle s'établit désormais à 17 000 000 F. La valeur nette comptable de l'actif sur base historique s'élève à 18 000 000 F soit 30 000 000 F - (4 x 3 000 000). Par conséquent, l'entité peut reprendre la perte de valeur à hauteur de 2 000 000 F (17 000 000 -15 000 000), car le montant de 17 000 000F est inférieur à 18 000 000 F (le plafond à ne pas dépasser). La nouvelle valeur comptable après amortissement et reprise de perte de valeur s'établira à 17 000 000.

Dans ce même exemple, si la valeur recouvrable était de 19 000 000, la société limitera la reprise de perte de valeur à 3 000 000 (18 000 000 -15 000 000) de sorte que la nouvelle valeur comptable s'établisse à 18 000 000.

2.4.3. Impossibilité d'obtention d'un prix du marché

Deux situations peuvent se présenter :

- S'il existe un indice qu'une immobilisation isolée peut être dépréciée, et qu'il est impossible de déterminer isolément son prix de marché, il convient de déterminer le prix de marché du groupe d'immobilisations auquel l'actif appartient. La valeur actuelle du groupe d'immobilisations servira de base pour la détermination de la perte de valeur de l'immobilisation concernée. Ensuite, la perte de valeur globale ainsi obtenue est affectée dans l'ordre suivant :
    - réduction de la valeur comptable de l'écart d'acquisition (goodwill) affecté au groupe d'actif ;
    - puis affectation aux autres immobilisations au prorata de la valeur comptable de chaque immobilisation dans le groupe d'actif. La comptabilisation de la perte de valeur d'un goodwill ne peut faire l'objet d'une reprise.
- s'il n'existe pas un marché actif permettant de connaître le prix de marché de l'immobilisation, alors que l'indice de perte de valeur est avéré, l'entité doit porter une mention dans les Notes annexes :
    - en indiquant qu'il y a un indice de perte de valeur sur l'immobilisation concernée et la nature de l'indice ;
    - en justifiant l'impossibilité d'obtention d'un prix de marché.



Les immobilisations ou les groupes d'actifs immobilisés, au niveau desquels est réalisé le test de dépréciation, doivent être déterminés de façon cohérente et permanente, à chaque évaluation de la valeur actuelle.

Le fait de générer des avantages économiques autonomes est un indicateur, pour identifier le niveau (d'actif ou groupe d'actifs immobilisés) auquel un actif doit être testé.

Les actifs ou groupes d'actifs immobilisés sont déterminés en fonction du mode de gestion et de suivi des activités de l'entité.

Le mode de gestion et le suivi des activités de l'entité peuvent correspondre aux niveaux suivants :

- ligne de produits ;
- secteur d'activité ;
- implantation géographique.



EXEMPLE

La valeur nette comptable des différents éléments d'un groupe d'actifs immobilisés d'une valeur globale de 260 000 000 F à fin décembre N se présente comme suit :

- Fonds commercial : 20 000 000 F
- Terrain : 50 000 000 F
- Immeuble industriel : 150 000 000 F
- Flotte de camions : 40 000 000 F

Un test d'évaluation a été effectué au 31 décembre N et il a révélé que la valeur actuelle du groupe d'actifs immobilisés dans sa globalité est de 200 000 000 F.

- **Calcul de la dépréciation de la valeur globale du groupe d'actifs immobilisés.**

La perte de valeur globale du groupe d'actifs immobilisés étant égale à la différence entre la valeur nette comptable du groupe d'actifs immobilisés et la valeur actuelle globale. Cette dépréciation s'élève à 260 000 000 - 200 000 000 = 60 000 000.

- **Ventilation de la dépréciation globale**

La dépréciation globale est d'abord affectée au fonds commercial, soit 20 000 000. La valeur du fonds commercial après dépréciation est donc de 0. La dépréciation ne pourra jamais être reprise ultérieurement.

Le solde de la perte de valeur, soit 40 000 000 F (60 000 000 – 20 000 000), devra être affecté proportionnellement à la valeur nette comptable de chacun des autres actifs identifiés d'une valeur globale de : 50 000 000 + 150 000 000 + 40 000 000 = 240 000 000 F, soit :

- Terrain : 40 000 000 x 50 000 000 / 240 000 000 = 8 333 333 F
- Immeuble industriel: 40 000 000 x 150 000 000 / 240 000 000 = 25 000 000 F
- Flotte de camions: 40 000 000 x 40 000 000 / 240 000 000 = 6 666 667 F

Total = 40 000 000 F

2.5. Comptabilisation des pertes de valeur suite à une réévaluation

Dans le cas où une immobilisation corporelle a fait l'objet antérieurement d'une réévaluation, la perte de valeur s'impute sur l'écart de réévaluation ; le solde éventuel est enregistré en charges.



exemple

Au 31/12/N, un bâtiment industriel d'une entité a subi une perte de valeur de 15 000 000 F. Cet immeuble avait fait l'objet d'une réévaluation libre. La valeur comptable réévaluée du bâtiment est de 100 000 000 F avant la constatation de la perte de valeur. L'écart de réévaluation figurant parmi les capitaux propres est de 6 000 000 F.

A la clôture de l'exercice N :
Les comptes **1062 Écarts de réévaluation libre** et **6914 Dotations pour dépréciations des immobilisations corporelles** seront débités respectivement de 6 000 000 F et de 9 000 000 F par le crédit du compte **2931 Dépréciations des bâtiments industriels** pour un montant de 15 000 000 F représentant le montant total de la perte de valeur du bâtiment à la clôture de l'exercice N.

2.6. Informations à fournir dans les Notes annexes

Les informations suivantes doivent être fournies dans les Notes annexes :

- la catégorie de l'immobilisation ayant fait objet de dépréciation ;
- le montant des pertes de valeur et des reprises comptabilisées en résultat au cours de la période.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 13

Portefeuille-titres

SECTION 1 :	Définition des valeurs mobilières et typologie des titres
SECTION 2 :	Evaluation et comptabilisation initiale des titres
SECTION 3 :	Evaluation des titres à l'inventaire
SECTION 4 :	Décomptabilisation de titres

Les dispositions du présent chapitre ont pour objectif de prescrire le traitement comptable des valeurs mobilières.

SECTION 1 : Définition des valeurs mobilières et typologie des titres

1.1. Définition des valeurs mobilières

Les valeurs mobilières sont des titres émis par des personnes morales. La détention de valeurs mobilières donne le droit à une quotité de capital (pour les actions), ou à un droit de créance (pour les obligations).

Les principales valeurs mobilières sont les actions, les obligations, les titres de créances négociables, les parts d'OPCVM (SICAV et FCP), les bons de souscription, les certificats d'investissement, les options.

Les fonds d'investissement qui détiennent des actifs financiers, actions, obligations ou des créances de court terme, sont eux même des valeurs mobilières comme par exemples :

SICAV: Sociétés d'Investissement à Capital Variable;

FCP: Fonds Communs de Placement.

1.2. Typologie des titres

Il existe d'une manière générale, deux catégories de titres :

- les titres qui sont inscrits en immobilisation ;
- les titres de placement.

La première catégorie est elle-même décomposée en titres de participation et titres immobilisés.

SECTION 2 : Evaluation et comptabilisation initiale des titres

2.1. TITRES DE PARTICIPATION (compte 26)

2.1.1. Définition et classification

2.1.1.1. Définition

Les titres de participation sont constitués par les droits dans le capital d'autres entités qui, en créant un lien durable avec celles-ci, sont destinés à contribuer à l'activité de la société détentrice.

Un titre est qualifié de participation lorsque sa détention permet d'exercer une certaine influence sur la société qui les a émis.

Compte tenu de la définition ci-dessus, tous les titres acquis par O.P.A. (offre publique d'achat), O.P.E. (offre publique d'échange), ou représentant plus de 10 % du capital social d'une entité, sont présumés être des titres de participation (article 176 Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE).

L'entité peut toujours, bien évidemment apporter la preuve contraire et classer, en conséquence, ces titres dans une autre rubrique. Une mention dans les Notes annexes s'impose dans ce cas.

2.1.1.2. Classification

A l'intérieur de ce compte, la classification s'opère selon le type de contrôle ou d'influence que l'entité exerce sur la société dont elle possède des titres.

A. Compte 261 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIETES SOUS CONTROLE EXCLUSIF

Une personne physique ou morale est présumée détenir un contrôle d'une société :

- lorsqu'elle détient, directement ou indirectement par personne interposée, plus de la moitié des droits de vote ;
- lorsqu'elle dispose de plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord ou d'accords conclus avec d'autres associés (article 175 AUSCGIE).

Pour les comptes consolidés le contrôle est ainsi défini : Un investisseur contrôle une unité faisant l'objet d'un investissement lorsqu'il a droit à des rendements variables en raison de ses liens avec l'entité faisant l'objet d'un investissement, et qu'il a la capacité d'influer sur ces rendements, du fait du pouvoir qu'il détient sur celle-ci.

B. Compte 262 TITRES DE PARTICIPATION DANS LES SOCIETES SOUS CONTROLE CONJOINT

La société dont l'entité possède des titres est sous contrôle conjoint, lorsque le contrôle de l'entité est partagé avec un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions résultent d'un commun accord, avec un ou plusieurs autres associés actionnaires.

C. Compte 263 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIETES CONFERANT UNE INFLUENCE NOTABLE

L'influence notable est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entité émettrice, sans toutefois exercer un contrôle conjoint sur ces politiques.

D. Compte 268 AUTRES TITRES DE PARTICIPATION

Ces autres titres n'entrainent actuellement pour leur détenteur aucun contrôle déterminant sur les décisions de l'entité, mais ils lui permettront, dans l'avenir, après acquisition d'autres titres, d'exercer un contrôle exclusif ou une influence notable.

E. Compte 266 PARTS DANS DES GROUPEMENTS D'INTERET ECONOMIQUE

Ce compte enregistre les droits des membres dans les groupements d'intérêt économique.

2.1.2. Evaluation et comptabilisation initiale

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres de participation sont évalués au coût d'acquisition. Les frais d'acquisition sont enregistrés par nature. Le coût d'entrée des titres de participation, reçus en contrepartie d'un apport partiel d'actif par la société apporteuse, doit être égal à la valeur des apports, retenue dans le traité d'apport.

Les coûts d'emprunt sont exclus du coût d'entrée et comptabilisés en charge car les titres ne constituent pas des actifs éligibles.

Lors de l'acquisition des titres de participation, le **compte 26** est débité par le crédit des comptes:

- de trésorerie (pour la partie libérée et versée) ;
- du compte **4813 Versements restant à effectuer sur titres non libérés** (pour la partie non libérée du capital).

Dès que la fraction du capital est appelée par les dirigeants de la société émettrice, le **compte 4813** doit être débité par le crédit du compte **484 Autres dettes HAO.**

2.2. TITRES IMMOBILISES (COMPTE 274)

2.2.1. Définition et classification

2.2.1.1. Définition

Les titres immobilisés sont des titres que l'entité a décidé de conserver durablement, mais qui ne correspondent pas à la définition des titres de participation. Ils sont représentatifs de placements à long terme, d'où leur classement dans les autres immobilisations financières.

2.2.1.2. Classification

A l'intérieur de ce compte, plusieurs catégories de titres sont à distinguer.

A. Compte 2741 TITRES IMMOBILISES DE L'ACTIVITE DE PORTEFEUILLE (T.I.A.P.)

Ces titres sont destinés par l'entité à l'activité de portefeuille. Cette activité consiste à investir tout ou partie de ses actifs dans un portefeuille de titres, pour en retirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante et qui s'exerce sans intervention dans la gestion des entités dont les titres sont détenus.

B. Compte 2742 TITRES PARTICIPATIFS

Ces titres présentent des caractéristiques les apparentant plus aux obligations qu'aux actions du fait :

- du non-remboursement avant un délai de plusieurs années ;
- de leur rémunération par une partie fixe et une partie variable ;
- de droits aux porteurs alignés sur ceux des porteurs d'obligations.

C. Compte 2743 CERTIFICATS D'INVESTISSEMENT

Ces certificats ne représentent que des droits pécuniaires sur les dividendes, les réserves et le boni de liquidation, à l'exclusion de tout autre droit, notamment du droit de vote.

D. Compte 2744 PARTS DE FONDS COMMUNS DE PLACEMENT

Les fonds communs de placement sont des copropriétés de valeurs mobilières.

Ils sont gérés par des organismes spécialisés habilités (banques, organismes financiers).

E. Compte 2748 AUTRES TITRES IMMOBILISES

Ce compte permet d'enregistrer la détention de titres autres que ceux figurant dans les **comptes 2741 à 2744**.

2.2.2. Evaluation et comptabilisation initiale

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés sont évalués au coût d'acquisition.

Lors de l'acquisition des titres immobilisés, le **compte 274** est débité par le crédit des comptes:

- **trésorerie** (pour la partie libérée et versée) ;
- **4813 Versements restant à effectuer sur titres non libérés** (pour la partie non libérée du capital).

Dès que la fraction du capital est appelée par les dirigeants de la société émettrice le **compte 4813** doit être débité par le crédit du compte **484 Autres dettes HAO.**

2.3. LES TITRES DE PLACEMENT (COMPTE 50)

2.3.1. Définition et classification

2.3.1.1. Définition

Ils sont définis comme des titres cessibles, acquis en vue d'en tirer un revenu direct ou une plus-value à brève échéance.

2.3.1.2. Classification

La ventilation des titres se fait selon la catégorie de l'émetteur, le type de titre et le lieu de négociation possible.

501 Titres du trésor et bons de caisse à court terme

502 Actions

503 Obligations

504 Bons de souscription

505 Titres négociables hors régions

508 Autres valeurs assimilées

2.3.2. Evaluation et comptabilisation initiale

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres de placement sont évalués au coût d'acquisition. Toutefois, les frais d'acquisitions sont enregistrés dans un sous-compte du compte **50 Titres de placement**.

Par exemple, pour l'acquisition des titres du trésor et bons de caisse à court terme, le compte **5011 Titres du trésor à court terme-Prix** sera débité pour le prix d'achat du titre et **5016 Titre du trésor à court terme-Frais,** pour les frais sur acquisition de titres.

Lors de l'acquisition des titres de placement, le compte **50** est débité par le crédit des comptes de trésorerie et **472 Versement restant à effectuer sur titres non libérés,** pour la fraction non libérée du capital.

Dès que la fraction du capital est appelée par les dirigeants de la société émettrice, le **compte 472** doit être débité par le crédit du compte **4712 Créditeurs divers.**

Pour les titres devant être détenus pour une période supérieure à 12 mois (**voir 2.6 ci-dessous**).

2.4. Particularités liées aux acquisitions de titres.

2.4.1. Titres non entièrement libérés

Lorsque des entités souscrivent à des constitutions ou des augmentations de capital en numéraires, elles ne sont pas toujours tenues de libérer intégralement leurs apports. Le versement d'une partie de ces apports peut être exigé (appelé) ultérieurement. Dans la comptabilité de ces entités, le **compte de titres** concerné est débité du coût d'acquisition total, par le crédit des comptes suivants :

- **compte de trésorerie** (pour la partie du prix réglée immédiatement) ;
- compte **4813 Versement restant à effectuer sur titres non libérés** (pour la fraction non encore versée des **titres de participation**) ;
- compte **472 Versement restant à effectuer sur titres non libérés** (pour la partie du coût d'acquisition non encore versé des **titres de placement**).

2.4.2. Acquisition de titres nécessitant l'achat de droits

Cette situation se produit lorsqu'une société réalise une augmentation de son capital en numéraire ou par incorporation de réserves. Les actionnaires nouveaux doivent acquérir auprès des actionnaires anciens le nombre de droits préférentiels de souscription (DPS) suffisants pour leur permettre de souscrire des actions nouvelles à un prix d'émission attractif (PE), ou le nombre de droits d'attribution (DA) suffisants pour leur permettre de recevoir des actions gratuites. Les droits sont ajoutés au prix d'acquisition des actions acquises et sont comptabilisés au débit du compte de titre concerné.

2.4.3. L'acquisition d'obligations

L'entité effectue des acquisitions d'obligations :

- à la date d'émission de l'emprunt obligataire (comptabilisation à la valeur d'émission) ;
- postérieurement à l'émission de l'emprunt obligataire.

2.4.3.1. Les obligations acquises à la souscription

L'entité débite, selon la stratégie de management de la direction, le compte **2745 Obligations** ou **503 Obligations** du montant versé, majoré éventuellement des frais sur achat par la contrepartie d'un compte de trésorerie.

2.4.3.2. Les obligations acquises en bourse

Lorsqu'une obligation est cotée en bourse, c'est la cote officielle qui donne sa valeur. Elle comprend deux parties qui sont le capital et le rachat des intérêts de la dernière échéance à la date d'achat (intérêts courus).

Lors de l'entrée des obligations dans le patrimoine, l'entité débite les comptes **2745 Obligations** ou **503 Obligations** pour le coût d'acquisition et les comptes **2768 Intérêts courus sur immobilisations financières diverses** ou **5063 Intérêts courus sur obligations,** pour la fraction d'intérêts courus par le crédit d'un **compte de trésorerie**.

2.5. Comptabilisation des revenus

Il existe deux catégories de revenus générés par des valeurs mobilières :

- les revenus générés par des actions et parts sociales (dividendes);
- les revenus générés par des obligations détenues.

2.5.1. Comptabilisation des dividendes

Le fait générateur de la comptabilisation des dividendes est la décision de distribution des dividendes prise à l'assemblée des actionnaires ou associés.

- **Pour les titres de participation** : le compte **47 Débiteurs divers** est débité par le crédit du compte **772 Revenus de participation ;**
- **Pour les titres immobilisés** : le **compte 4711 Débiteurs divers est débité** par le crédit du **compte 7747 Revenus des titres immobilisés** ;
- **Pour les titres de placement** : le **compte 4711** est débité par le crédit du compte **7746 Revenus de titres de placement** ;

2.5.2. Revenus des obligations

- A la clôture de l'exercice et avant encaissement, les intérêts courus sont comptabilisés en application du postulat de la spécialisation des exercices.
- A l'encaissement, les coupons (intérêts perçus) sont comptabilisés au crédit du compte : **7745 Revenus des obligations** par le débit d'un **compte de trésorerie**.

2.6. Transfert de titres d'un compte de bilan à un autre compte de bilan

La comptabilisation se fait par un virement de compte à compte. En effet, le compte débité lors de la comptabilisation initiale est crédité, pour solde, par le débit du compte de titres adapté à la nouvelle situation.

Pour les titres de placement par exemple, lorsque la direction de l'entité n'a plus l'intention ou la possibilité de revendre ces titres dans les 12 mois à compter de la date de clôture de l'exercice, ils doivent être reclassés dans le compte **2748 Autres titres immobilisés.**

2.7. Le rachat par une société de ses propres titres

Une société qui a émis des actions ou des obligations peut parfois être amenée à les racheter. On distingue généralement les cas suivants :

- le rachat d'actions en vue de leur attribution aux salariés ou pour régulariser le cours en bourse. On utilise le compte **5021 Actions ou parts propres**
  (voir chapitre 19 du titre VIII: Opérations et problèmes spécifiques) ;
- le rachat d'obligations ; **(voir chapitre 20 du titre VIII : Opérations et problèmes spécifiques)**;
- le rachat d'actions suivi de leur annulation en vue d'une réduction de capital.

✓ **Rachat d'actions suivi de leur annulation en vue d'une réduction de capital**

Lorsque la réduction de capital n'est pas motivée par des pertes, l'assemblée générale extraordinaire qui l'a décidée peut autoriser le conseil d'administration ou l'administrateur général, selon le cas, à acquérir un nombre déterminé d'actions pour les annuler.

La société présente alors cette offre à tous les actionnaires (art. 643 Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE).

Les actions achetées par la société qui les a émises, en vue d'une réduction du capital, doivent être annulées dans les quinze (15) jours suivant l'expiration du délai de maintien de l'offre d'achat mentionné dans l'avis.

Ce délai court du jour où les actions ont été rachetées lorsque le rachat est effectué en vue de faciliter une augmentation de capital, une fusion ou une scission (art. 649 Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE).

- **Lors du rachat de titres** :

Le compte **5021 Actions ou parts propres** (nombre de titres rachetés x valeur de rachat) sera débité par le crédit du compte de trésorerie.

- **Lors de l'annulation des titres :**

Le compte **1013 Capital souscrit-appelé, versé non amorti** sera débité par le crédit du compte **5021 Actions ou parts propres** (pour solde).

Si la valeur de rachat (valeur réelle) est inférieure à la valeur nominale, la différence est inscrite au crédit du compte **105 Primes liées aux capitaux propres**; si elle est supérieure à la valeur nominale, la différence est imputée sur un compte distribuable de capitaux propres (primes liées au capital, réserves disponibles comme par exemple le compte **118 Autres réserves**) et le surplus dans un compte « Report à nouveau débiteur ».

SECTION 3 : Evaluation des titres à l'inventaire

3.1. Titres de participation

A l'inventaire, les titres de participation sont évalués à leur valeur actuelle pour l'entité, c'est à dire une valeur d'estimation du moment qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité de l'élément pour l'entité (article 42 Acte uniforme).

La valeur actuelle reposera sur différents éléments : rentabilité, perspectives de rentabilité, cours de bourse, actif net, réalisation possible, conjoncture économique, et tous liens stratégiques avec l'entité détentrice.

Les plus-values apparaissant à la suite de cette estimation, ne sont pas comptabilisées. En revanche, les moins-values sont inscrites au compte de dépréciation. La dépréciation fait donc apparaître, à la fin de chaque exercice, la totalité des moins-values constatées à cette date sur les titres en baisse, aucune compensation n'étant établie avec les plus-values des titres en hausse.

3.2. Titres immobilisés et titres de placement

Pour les titres cotés, on retient le cours moyen du dernier mois avant la clôture, afin d'éviter de prendre en compte une variation journalière peu caractéristique si l'on retenait le dernier jour de bourse avant la clôture.

Pour les titres non cotés, on retient la valeur actuelle, c'est-à-dire la valeur probable de négociation.

Les moins-values doivent faire l'objet de dépréciation sans compensation avec les plus-values latentes.

3.3. Particularités

Selon le SYSCOHADA, aucune dépréciation n'est comptabilisée en cas de baisse du cours d'un titre dans les deux cas suivants :

- titres faisant l'objet d'opérations de couverture ;
- actions ou parts propres destinées à être attribuées gratuitement aux salariés et dirigeants de l'entité.

SECTION 4 : Décomptabilisation de titres

La comptabilisation de la cession s'effectue de façon différente selon qu'il s'agit :

- de titres de participation ou de titres immobilisés, donc d'une cession d'immobilisations considérée comme une opération H.A.O. ;
- de titres de placement, cession considérée comme une opération financière ordinaire.

La valeur comptable est égale au coût d'acquisition, non diminué par une éventuelle dépréciation. En cas de cession partielle d'un ensemble de titres, l'évaluation s'effectue en appliquant, au choix, la méthode du premier entré, premier sorti (PEPS ou FIFO – first in, first out) ou la méthode du coût unitaire moyen pondéré (CUMP).

Le prix de cession s'entend du prix stipulé dans l'acte, diminué des frais de cession strictement nécessaires à celle-ci (frais de commission ou de courtage).

4.1. TITRES DE PARTICIPATION ET TITRES IMMOBILISES

La valeur comptable de l'élément cédé (ici sa valeur d'entrée) est enregistrée au débit du compte **816 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations financières**, par le crédit du compte de titres concerné.

Le compte **826 Produits des cessions d'immobilisations financières** est crédité du produit de cession par le débit d'un compte de trésorerie ou d'un compte de tiers **485 Créances sur cessions d'immobilisations.**

Dans les cas où une dépréciation avait été constituée, cette dernière est reprise par le crédit du compte **7972 Reprises pour dépréciation des immobilisations financières**.

4.2. TITRES DE PLACEMENT

En cas de cession de titres de placement, la différence positive entre le prix de cession des titres et leur coût d'entrée est portée au crédit du compte de gain réalisé, **777 Gains sur cessions de titres de placement**. En effet :

- les comptes **4714 Créances sur cessions de titres de placement** ou compte de **Trésorerie** sont débités ;
- par le crédit des comptes **50 Titres de placement** et **777 Gains sur cessions de titres de placement.**

Dans le cas inverse (prix de cession inférieur à la valeur d'entrée), la différence négative est portée au débit du compte **677 Pertes sur cessions de titres de placement.** En effet:

- les comptes **4714 Créances sur cessions de titres de placement** ou compte de trésorerie et **677 Pertes sur cessions de titres de placement** sont débités;
- par le crédit du compte **50 Titres de placement.**

Dans les cas où une dépréciation avait été constituée, cette dernière est reprise par le crédit du compte **7795 Reprises de charges pour dépréciations sur titres de placement**.



PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 14

Stocks et en-cours de production

SECTION 1 :	Définition et éléments constitutifs des stocks
SECTION 2 :	Evaluation des stocks à la date d'entrée
SECTION 3 :	Evaluation des stocks à la date d'inventaire
SECTION 4 :	Evaluation des stocks à la date d'arrêté des comptes

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 2** « Stocks » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 18 décembre 2003).

Les dispositions du présent chapitre ont pour objectif de prescrire le traitement comptable des stocks et encours.

SECTION 1 : Définition et éléments constitutifs des stocks

1.1. Définition

Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

1.2. Distinction entre stocks et immobilisations corporelles

1.2.1. Principe

Les critères de distinction entre immobilisation corporelle et stock sont de deux ordres :

- **la destination de l'élément** : à la différence d'une immobilisation corporelle, un stock est destiné à être vendu dans le cours normal de l'activité, ou consommé dans le processus de production ou de prestation de services [(un micro-ordinateur est une immobilisation corporelle pour une entité qui l'utilise pour sa gestion interne (suivi comptable, travaux de secrétariat...)] et un stock pour un négociant en matériel informatique qui va le céder.
- **la durée d'utilisation de l'élément** : une immobilisation corporelle est destinée à servir de façon durable l'activité de l'entité, c'est-à-dire sur une durée supérieure à douze (12) mois, alors qu'un stock est consommé au premier usage ou rapidement.

1.2.2. Matériels de démonstration et d'essais

Seront considérées comme des immobilisations corporelles, les matériels dont la durée d'utilisation est supérieure à la durée de l'exercice, entrant dans la catégorie des biens destinés à être utilisés d'une manière durable. Par contre, ceux destinés à être revendus constituent des stocks.

1.2.3. Pièces de rechange

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice. Pour les pièces de sécurité, l'amortissement doit démarrer dès l'acquisition de l'immobilisation principale. Pour les pièces de rechange destinées à remplacer totalement ou partiellement un composant, l'amortissement ne débute qu'à la date d'utilisation de la pièce, c'est-à-dire au moment où elle est intégrée dans l'immobilisation principale.

1.3. Categories de stocks

Le Système Comptable OHADA a défini les catégories de stocks suivantes:

- les marchandises ;
- les matières premières et fournitures liées ;
- les autres approvisionnements ;
- les produits en cours ;
- les services en cours ;
- les produits finis ;
- les produits intermédiaires et résiduels ;
- les stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt.

SECTION 2 : Evaluation des stocks à la date d'entrée

2.1. Principes généraux

Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état ou ils se trouvent.

En outre, les pertes et gaspillages sont exclus des coûts. Ils constituent des charges de la période.

Enfin, les coûts d'emprunts sont inclus dans le coût des stocks lorsque le cycle d'acquisition ou de production est long.

2.2. Coût d'acquisition des stocks

Le coût d'acquisition des stocks correspond au prix d'achat majoré des coûts directement attribuables :

- prix d'achat : il comprend les droits de douane et autres taxes non récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlements et autres éléments similaires.
- coûts directement attribuables : ce sont les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services (assurances, transport, commissions et courtages sur achats).
- coûts d'emprunt liés aux stocks acquis à titre onéreux sont incorporés lorsqu'il s'agit d'un actif éligible.

Sont exclus du coût des stocks :

- montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production ;
- coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production, préalablement à une nouvelle étape de la production ;
- frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ; et
- frais de commercialisation.

2.3. Coût de production

2.3.1. Composantes du coût de production

Le coût de production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main d'œuvre directe. Il comprend également l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que :

- l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, augmentés, le cas échéant, de l'amortissement des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site ;
- la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et logiciels ;

- les coûts d'emprunt liés aux stocks produits par l'entité, qui sont incorporés lorsqu'il s'agit d'un actif éligible.

Les éléments suivants doivent être exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus :

- montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production (écarts anormaux de rendement sur matière ou main-d'œuvre, suite à un mauvais ordonnancement de la production) ;
- coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production, préalablement à une nouvelle étape de la production (les frais de stockage des matières premières utilisées dans la production de produits finis doivent être inclus dans le coût de production car ils sont nécessaires au processus de production. En revanche, les frais de stockage de produits finis ne sont pas incorporables) ;
- frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent (frais de la direction générale, frais de siège) ;
- frais de commercialisation (frais de transport des produits finis au dépôt de vente ; frais de marketing).

2.3.2. Prise en compte de la sous-activité

L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. En conséquence, la quote-part de frais fixes de production correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production. Il s'agit de la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes. Ces coûts sont comptabilisés comme une charge de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

2.4. Stocks reçus à titre gratuit

Les stocks reçus à titre gratuit sont évalués à la valeur actuelle.

2.5. Stocks acquis par voie d'échange

En cas d'échange, l'article 36 de l'Acte uniforme préconise de retenir la valeur du lot dont l'estimation est la plus sûre. Mais lorsque l'estimation de chacun des lots est fiable, la valeur d'entrée doit être celle du bien acquis, donc sa valeur actuelle.

2.6. Stocks acquis à titre d'apport

La valeur d'entrée est égale au montant stipulé dans l'acte d'apport.

2.7. Cas des stocks acquis ou produits pour un coût global

Conformément à l'article 38 de l'Acte uniforme, lorsque les stocks sont acquis conjointement ou de façon conjointe et indissociable, pour un coût global d'acquisition ou de production, le coût d'entrée de chacun des actifs est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux. Il s'agit de produits liés ou de la fabrication d'un produit principal et de produits résiduels. A défaut de pouvoir attribuer une valeur individualisée à chacun d'eux, le coût d'un ou de plusieurs biens (produits résiduels ou sous-produits) est évalué par référence à un prix du marché ou forfaitairement s'il n'en existe pas. Le coût des autres biens (produit principal) s'établira par différence entre le coût d'entrée global et le coût attribué au produit résiduel.

2.8. Installations et matériels démontés, matières récupérées à la suite de la mise hors service de certaines immobilisations

Lorsque ces éléments récupérés sont destinés à être réutilisés pour de nouvelles installations, ils peuvent être simplement transférés dans un compte spécial d'immobilisation.

Dans les autres cas, les matières et matériaux récupérés peuvent être repris dans les stocks par le débit du compte **388 Stocks provenant d'immobilisations mises hors service ou au rebut,** qui fait apparaître, en cours d'exercice, les entrées en stock des éléments qui figuraient au compte **2 Immobilisations,** au début de l'exercice.

En fin d'exercice, le compte **388 Stocks provenant d'immobilisations mises hors service ou au rebut,** est soldé par le débit du compte **603 Variation des stocks des biens achetés**. Si des éléments de ce stock subsistent à cette date, ils sont inscrits dans les comptes appropriés de la classe **3** par le crédit du compte **603 Variation des stocks des biens achetés**.

2.9. Méthodes de détermination du coût

Les méthodes de détermination du coût d'entrée sont fondées sur la nature des biens concernés :

- biens individualisables ;
- biens interchangeables.

Le principe de permanence des méthodes doit être appliqué :

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

2.9.1. Biens individualisables ou identifiables

Les biens individualisables ou identifiables sont ceux qui peuvent être suivis individuellement.

Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas individuellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques, doit être déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.

2.9.2. Biens interchangeables ou fongibles

Les éléments interchangeables ou fongibles sont ceux qui ne peuvent pas être unitairement identifiés après leur entrée en magasin.

Le coût d'entrée de ces éléments est considéré égal au total formé par:

- le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;
- le coût d'entrée des achats et des productions de l'exercice.

Ce total est réparti entre les articles consommés dans l'exercice et les articles existants en stock, par l'application d'un mode de calcul:

- sur la base du coût moyen pondéré calculé à chaque entrée ou sur une période, ou selon la méthode du " premier entré, premier sorti " (PEPS) appelée aussi "first in first out" (FIFO) (en cas d'inventaire permanent) ;
- sur la base du coût moyen pondéré sur la durée moyenne de stockage (en cas d'inventaire intermittent).



exemple

Stock final en quantités : 1 000

Stock moyen en quantités : 800

Total des sorties de l'exercice: 4 000

D'où taux de rotation : 4 000/800 = 5

- Durée moyenne d'écoulement : 1/5 d'année, soit 2,4 mois
- Coût moyen d'entrée ; 2,4 mois avant la clôture de l'exercice, soit courant octobre : 140F

Montant du stock final : 140 x 1000 = 140 000 F.

2.9.3. Méthodes alternatives

Le Système comptable OHADA autorise l'utilisation pour des raisons pratiques, d'autres techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode des coûts standard ou la méthode du prix de détail, si ces méthodes donnent des résultats proches du coût.

2.9.3.1. Méthode des coûts standards

Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficience et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions d'exploitation actuelles.

En fin de période, une comparaison est effectuée entre les coûts réels et les coûts standard, afin de réintégrer globalement les écarts constatés dans la valeur du stock.

2.9.3.2. Méthode du prix de détail

Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage approprié de marge brute et de frais de commercialisation:

- le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial ;
- un pourcentage moyen pour chaque rayon est appliqué le cas échéant.

SECTION 3: Evaluation des stocks à la date d'inventaire

3.1. L'inventaire physique

3.1.1. Obligations légales en matière d'inventaire

L'Acte uniforme institue en son article : 17-6 « Le contrôle par inventaire de l'existence et de la valeur des biens, créances et dettes de l'entité. L'opération d'inventaire consiste à relever tous les éléments du patrimoine de l'entité en mentionnant la nature, la quantité et la valeur de chacun d'eux à la date de l'inventaire ».

3.1.2. L'inventaire comptable

3.1.2.1. L'inventaire comptable permanent

C'est une méthode d'organisation des comptes de stock, qui par l'enregistrement des mouvements, permet de connaître de façon constante, en cours d'exercice, les existants chiffrés en quantités et en valeurs.

Il convient donc pour chaque entrée de débiter les comptes de stocks par le crédit du compte de variations de stock correspondant et, pour chaque sortie, de créditer le compte de stock par le débit du compte de variations de stocks.

3.1.2.2. L'inventaire intermittent

Ce type d'inventaire est en vigueur dans les entités qui ne disposent pas d'une organisation permettant un suivi permanent des existants en stocks. La connaissance des actifs nécessite, en conséquence, un dénombrement généralement effectué en fin d'exercice.

3.2. Evaluation à la date d'inventaire

3.2.1. Règles générales

A l'inventaire, les stocks et les productions en cours sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie.

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

Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût d'entrée et de la valeur actuelle.

La valeur actuelle des stocks et en-cours de production à l'inventaire, représente la valeur nette de réalisation.

La valeur nette de réalisation est le prix de vente, estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.

Les estimations de la valeur nette de réalisation tiennent compte des fluctuations de prix et des perspectives de vente ou de coût directement liées aux événements survenus après la date de clôture, dans la mesure où ces événements ont un lien direct et prépondérant avec l'exercice clos.

Exemples de facteurs de dépréciation :

- stocks obsolètes ;
- stocks endommagés ;
- baisse des prix de vente ;
- augmentation des coûts d'achèvement ou des coûts estimés pour réaliser la vente.

3.2.2. Cas de non continuité d'exploitation (ou d'utilisation d'un bien)

Si la non-continuité d'exploitation apparaît, à l'inventaire, comme certaine, ou très probable, alors il faut retenir des bases d'évaluation et de présentation des documents de synthèse réalistes, c'est-à-dire fondées sur l'avenir tel qu'il se dessine : liquidation totale de l'entité, cession de l'entité, abandon partiel d'activités avec revente d'éléments, etc.

- **en cas de cessation d'entité :** la valeur nette de réalisation est la valeur liquidative des stocks et en-cours (d'où valeur quasi nulle des en-cours) ;
- **en cas de cession possible de l'entité :** la valeur nette de réalisation est une valeur probablement supérieure à la valeur liquidative (reprise de l'activité par le cessionnaire) ;
- **en cas d'abandon de branche d'activité :** la valeur nette de réalisation est sans doute très faible pour les en-cours.

3.2.3. Prise en compte des perspectives de vente

Les prix et les perspectives de vente sont à prendre en considération pour juger les éventuelles dépréciations des stocks. La valeur actuelle doit en conséquence tenir compte :

- de l'évolution des prix de vente ;
- de l'écoulement des produits.

3.2.3.1. Evolution des prix de vente

Lorsque le prix de vente futur est inférieur au prix du marché à l'inventaire, c'est le prix de vente futur qui doit être retenu.

Cette situation se rencontre dans deux cas de figure :

- produits destinés à être bradés : la valeur actuelle est égale au prix de vente bradé diminué des frais de distribution ;
- chute de prix conduisant à une valeur de réalisation inférieure à la valeur comptable : le prix de vente de produits en stock à la clôture doit tenir compte de cet évènement postérieur à la clôture de l'exercice.

3.2.3.2. Ecoulement des produits

Les difficultés d'écoulement de certains produits se traduisent par des taux de rotation faibles des articles en stock. Les facteurs de difficulté d'écoulement sont :

- l'obsolescence ;
- les phénomènes de mode ;
- la détérioration des produits.

Des taux de rotation faibles constituent des indices de perte de valeur. Ils ne peuvent toutefois être utilisés pour justifier d'une dépréciation forfaitaire du stock. Il convient en effet d'établir le lien entre le taux de dépréciation et les pertes effectives constatées lors de la vente du stock.

3.2.4. Matières premières et approvisionnements

La valeur d'inventaire est déterminée en fonction de la valeur actuelle qui dépend de l'existence, ou non, d'un marché pour cette matière première et de la destination que l'entité prévoit pour ces biens.

3.2.4.1. Cas des matières premières qui ne peuvent être vendues en l'état

La valeur actuelle des stocks de matières premières destinés à la transformation n'est pas directement déterminable en l'absence d'un marché. C'est plutôt la valeur nette de réalisation du produit fini, c'est-à-dire le prix de vente du produit fini diminué des frais de commercialisation et des coûts d'achèvement, qui sert de base à l'appréciation de la dépréciation.

En conséquence, les matières premières ne doivent être dépréciées, à la clôture de l'exercice que s'il s'avère que le coût de revient du produit fini auquel ces matières sont incorporées (coût des stocks de matières premières augmenté des coûts d'achèvement et des frais de commercialisation) est supérieur à son prix de vente probable.

3.2.4.2. Cas des matières premières qui peuvent être vendues en l'état

Avant leur entrée dans une nouvelle phase du circuit de production, la valeur actuelle à retenir pour apprécier la nécessité d'une dépréciation est différente selon la destination des stocks :

- la valeur nette de réalisation des stocks de matières premières (prix de vente en l'état diminué des frais de commercialisation) est à retenir si le stock est destiné à être revendu en l'état. Une dépréciation des matières premières n'est en conséquence nécessaire que si cette valeur nette de réalisation est inférieure au coût d'entrée du stock ;
- la valeur nette de réalisation des stocks de produits finis (prix de vente du produit fini dans lequel sont incorporées les matières premières, diminué des frais d'achèvement et des frais de commercialisation) est à retenir si le stock est destiné à être intégré dans un produit fini. En conséquence les matières premières ne doivent être dépréciées à la clôture de l'exercice que s'il s'avère que le coût de revient du produit fini auquel ces matières sont incorporées (coût des stocks de matières premières augmenté des coûts d'achèvement et des frais de commercialisation) est supérieur à son prix de vente probable.

3.2.5. En cours de production

Ces biens ne pouvant être cédés qu'à l'issue du processus de fabrication, c'est la valeur nette de réalisation des stocks de produits finis qui sert de base à l'appréciation de la dépréciation.

La valeur nette de réalisation des stocks de produits finis est déterminée à partir du prix de vente estimé des produits finis, minoré des coûts nécessaires à leur achèvement et à leur distribution. En conséquence les en-cours de production ne doivent être dépréciés à la clôture de l'exercice que s'il s'avère que le coût de revient du produit fini (coût des en-cours de production augmenté des coûts d'achèvement et des frais de commercialisation) est supérieur à son prix de vente probable.

3.2.6. Produits intermédiaires

La valeur actuelle du stock est fonction de la destination des produits intermédiaires :

- s'ils sont destinés à être revendus en l'état : la valeur actuelle est égale à sa valeur nette de réalisation, c'est-à-dire au prix de vente du produit intermédiaire, sous déduction des frais de distribution. Une dépréciation des produits intermédiaires n'est en conséquence nécessaire que si cette valeur nette de réalisation est inférieure au coût d'entrée des stocks ;
- s'ils sont destinés à être intégrés dans une nouvelle phase du processus de production, la valeur actuelle est égale à la valeur nette de réalisation de produits finis, c'est-à-dire au prix de vente du produit fini sous déduction des coûts d'achèvement et des frais de distribution. En conséquence les produits intermédiaires ne doivent être dépréciés à la clôture de l'exercice que s'il s'avère que le coût de revient du produit fini (coût des produits intermédiaires augmenté des coûts d'achèvement et des frais de commercialisation) est supérieur à son prix de vente probable.

3.2.7. Produits finis, marchandises et produits résiduels

La valeur actuelle correspond à la valeur nette de réalisation, c'est-à-dire au montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente des produits finis ou marchandises, net des coûts de sortie. Les coûts de sortie correspondent aux frais restant à supporter pour parvenir à la vente (transport, commissions, courtages, etc.).

SECTION 4: Evaluation des stocks à la date d'arrêté des comptes

4.1. Comptabilisation de la dépréciation des stocks

La constatation d'une dépréciation est obligatoire même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

- Pour la constatation d'une dépréciation : le compte **6593 Charges pour dépréciation des stocks** sera débité par le crédit du compte **39 Dépréciations des stocks et en-cours de production**.
- Lors de la reprise d'une dépréciation : le compte **39 Dépréciations des stocks et en-cours de production** sera débité par le crédit du compte **7593 Reprises de charges pour dépréciation des stocks**.

4.2. Contrat de vente ferme

L'existence d'un contrat de vente ferme peut être une exception à la constatation d'une dépréciation du stock : à la date de clôture de l'exercice, la valeur d'entrée est toujours retenue pour les stocks et les productions en cours qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme dont l'exécution interviendra ultérieurement, dès lors que le prix de vente stipulé couvre à la fois cette valeur et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

Il en est de même pour la fixation de la valeur des approvisionnements entrant dans la fabrication de produits ayant fait l'objet d'un contrat de vente ferme.

4.3. Assurance couvrant un stock

4.3.1. En cas de vol

L'indemnité constitue la contrepartie d'une charge imputable à des tiers et doit être comptabilisée en **7582 Indemnités d'assurances reçues.**

4.3.2. En cas de destruction par suite d'un sinistre (incendie, inondation...)

L'indemnité est à comptabiliser en **841 Produits HAO obtenus,** car il s'agit d'une situation accidentelle. Pour ne pas fausser le résultat d'exploitation, il faut faire apparaître la sortie du stock par le débit d'un compte de charge H.A.O, compte **831 Charges H.A.O constatées.**

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 15

Abandons de créances, opérations d'affacturage et titrisation

SECTION 1 :	Abandons de créances
SECTION 2 :	Opérations d'affacturage
SECTION 3 :	Titrisation

SECTION 1 : Abandons de créances

1.1. Définition

L'abandon de créance est une aide ou un avantage accordé par une entité créancière pour soutenir un partenaire en difficulté. La décision doit procéder d'un acte normal de gestion. Il en est ainsi lorsque l'opération permet à une entité de sauvegarder un débouché, une source d'approvisionnement ou encore de préserver la notoriété du groupe auquel appartiennent les deux partenaires.

1.2. Typologie

Il existe deux types d'abandons de créances:

- abandon de créance à caractère commercial ;
- abandon de créance à caractère financier.

1.2.1 Abandon de créance à caractère commercial

L'opération présente un caractère commercial lorsque la créance abandonnée trouve son origine dans les relations commerciales de deux entités et que cet abandon est consenti pour préserver des sources d'approvisionnement ou pour maintenir des débouchés.

1.2.2. Abandon de créance à caractère financier

L'opération présente un caractère financier lorsque, simultanément, la créance abandonnée est de nature non commerciale (prêt, avance...), que les liens qui unissent l'entité débitrice et l'entité créancière sont exclusifs de toute relation commerciale et que les motivations de l'abandon présentent un caractère strictement financier.

Les abandons de créances ne peuvent être assimilés en aucun cas comme un élément du prix d'achat ou de la cession des titres de participation dans le cadre d'un abandon de créances et dans le cadre d'une prise de contrôle ou de séparation d'une entité mère et de sa filiale.

1.3. Comptabilisation

1.3.1. Abandon de créance à caractère commercial

- **Pour l'entité qui abandonne la créance :**

L'abandon de créances à caractère commercial consenti en faveur d'une autre entité est considéré comme une charge hors activité ordinaire. Il est enregistré au débit du **compte 836 Abandons de créances consentis,** pour le montant hors TVA, si l'abandon est passible de TVA par le crédit du **compte 411 clients**.

- **Pour l'entité qui bénéficie de l'abandon de créance :**

L'abandon de créances à caractère commercial dont bénéficie une entité est considéré comme un produit hors activité ordinaire. Il est inscrit au crédit du compte **846 Abandons de créances obtenus,** pour le montant hors TVA, si l'abandon est passible de TVA par le débit du compte **401 Fournisseurs**.

1.3.2. Abandon de créance à caractère financier

- **Pour l'entité qui consent l'abandon de créance (entité mère) :**

L'abandon de créance à caractère financier consenti par une entité mère est considéré comme une charge hors activité ordinaire. Il est enregistré au débit du compte 836 **Abandons de créances consentis** par le crédit du compte **277 Créances rattachées à des participations** ou tout autre compte de créance concerné.

- **Pour l'entité qui bénéficie de l'abandon de créance (filiale) :**

L'abandon de créances à caractère financier dont bénéficie une filiale est considéré comme un produit hors activité ordinaire. Il est inscrit au crédit du compte **846 Abandons de créances obtenus** du compte par le débit du compte **181 Dettes liées à des participations** ou tout autre compte de dette concerné.

1.3.3. Cas particulier des abandons de créance avec clause de retour à meilleure fortune

Lorsque l'abandon de créance est assorti d'une clause de retour à meilleure fortune, l'entité bénéficiaire de l'abandon est soumise à cette condition, appelée clause résolutoire, c'est-à-dire que si ces moyens redeviennent suffisants, elle est obligée de rembourser les sommes abandonnées.

Cet abandon de créance fera l'objet d'un contrat indiquant les conditions résolutoires.

- l'événement qui constitue le retour à meilleure fortune ;
- les modalités de remboursement.

Les deux parties doivent mentionner l'existence d'une telle clause dans les Notes annexes sous forme d'engagements donnés (pour l'entité qui doit rembourser l'abandon consenti) et d'engagements reçus pour l'entité bénéficiaire du remboursement).

Le retour à meilleure fortune a pour conséquence :

- chez l'entité bénéficiaire de l'abandon: le remboursement constitue une charge hors activité ordinaire **compte 836 Abandons de créances consentis**,
- chez l'entité qui avait consenti l'abandon: le remboursement constitue un produit hors activité ordinaire **846 Abandons de créances obtenus**.

SECTION 2 : Opérations d'affacturage

2.1. Définition

L'affacturage ou factoring est une opération qui consiste en un transfert de créances commerciales de leur titulaire à un factor, qui se charge d'en opérer le recouvrement et qui en garantit la bonne fin, même en cas de défaillance momentanée ou permanente du débiteur.

La société d'affacturage (factor ou affactureur), organisme financier, propose trois services :

- le recouvrement des créances clients;
- les risques d'impayés des débiteurs insolvables;
- un financement à court terme.

En contrepartie du service elle perçoit :

- une commission d'affacturage;
- une commission de financement;
- éventuellement une retenue de garantie destinée à garantir le risque d'insolvabilité des débiteurs. Elle est restituée après recouvrement des créances solvables.

2.2. Le coût de l'affacturage

L'affacturage entraîne des coûts pour l'entreprise sous forme de commissions qui correspondent à la rémunération de l'affactureur. Cette rémunération se compose de deux parties :

2.2.1. Commission d'affacturage

Elle est obtenue en appliquant un taux de commission au montant total des créances cédées ; la base de calcul est le total des factures de doit, diminué du total des factures d'avoir. Cette commission, sert à rémunérer le risque couru par l'affactureur.

2.2.2. Commission de financement

La commission de financement rémunère l'avance de trésorerie. C'est un pourcentage d'intérêt classique calculé au prorata temporis, sur le volume effectif du financement apporté par le factor. Cette commission sert à rémunérer le crédit accordé par le factor.

2.3. Comptabilisation

- ✓ **Lors du transfert des créances du factor fait par subrogation** (matérialisé par l'avis d'achat du factor) : les comptes **4716 Compte d'affacturage** et **4717 débiteurs divers-retenues de garantie** (s'il y a lieu) sont débités par le crédit du compte **411 Clients**.
- ✓ **Lors du virement du montant net des créances** par le factor (avis de crédit), il convient de passer l'écriture suivante :

- sont débités les comptes :
  - **52 ou 53 banques** (pour le montant net perçu) ;
  - **6314 commissions d'affacturage** ;
  - **6745 Intérêts bancaires et sur opérations de trésorerie et d'escompte** (commission de financement) ;
  - **4454 TVA récupérable sur services extérieurs et autres charges** (pour la TVA sur les frais ;
- par le crédit du compte : 4716 **Compte d'affacturage.**

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

Après recouvrement de la créance par le factor (bonne fin de l'opération), la retenue de garantie est restituée à l'entité. A cet effet, le compte **4717 débiteurs divers-retenues de garantie** sera débité, pour solde, par le crédit du compte **52 ou 53 banques.**

Dans la pratique, les garanties sont fonction des remises ; elles seront débloquées au fur et à mesure des paiements des clients.

L'entité doit mentionner dans les Notes annexes le montant des créances cédées, non échues.

2.4. Cas particulier de l'affacturage inversé

2.4.1. Définition

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

Le factor paie les fournisseurs au comptant, une fois la facture validée par le client, en déduisant un escompte de règlement. Le client, lui, paie les factures au factor dans le délai convenu, en supportant la commission d'affacturage.

Cette opération permet au fournisseur d'améliorer les délais de règlement de ses créances client et, par conséquent, son besoin de financement d'exploitation. Pour le client, elle présente l'avantage de mieux contrôler sa chaîne d'approvisionnement, et constitue un outil de fidélisation de ses fournisseurs.

2.4.2. Règles de comptabilisation

2.4.2.1. Comptabilisation chez le fournisseur

L'affacturage inversé s'analyse, pour l'entité qui a donné son accord au client, comme un règlement de créance client avec escompte (comptabilisé au débit du compte **673 Escomptes accordés**), le factor étant mandaté pour payer le fournisseur dès la validation de sa facture. Ainsi, la créance doit être soldée dès le paiement du factor, le fournisseur ne supportant plus le risque sur la créance, le paiement étant définitif.

2.4.2.2. Comptabilisation chez le client

Pour savoir si la dette d'exploitation change de nature en devenant une dette financière après l'opération d'affacturage inversé, il convient de prendre en considération les éléments suivants :

- la substance et l'objectif de l'opération ;
- les différences de caractéristiques entre la dette vis-à-vis du factor et celle d'un fournisseur en dehors du contrat d'affacturage (délais de règlement, intérêts facturés, garanties données, etc.).

De façon pratique, pour éviter un risque de requalification en dette financière, les conditions mentionnées sur la facture ne doit pas être modifiées, notamment la date d'échéance et le taux lié au retard de paiement. En outre, le coût du financement de la créance doit être supporté par le fournisseur, et non par le client donneur d'ordre.

SECTION 3 : Titrisation

3.1. Définition

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

3.2. Règles de comptabilisation

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

- les créances cédées doivent être décomptabilisées dès la remise du bordereau ;
- les frais générés par l'opération sont enregistrés dans les comptes de charge par nature de l'exercice au cours duquel a lieu l'opération,
- la décote résultant de la différence entre leur valeur actuelle des créances au moment du transfert et le prix de cession doit être enregistrée au débit du compte **6782 Pertes sur opérations financières**.

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



PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 16

Capitaux propres et autres fonds propres

SECTION 1 :	Définition et contenu des capitaux propres
SECTION 2 :	Particularités attachées aux capitaux propres
SECTION 3 :	Notion juridique des capitaux propres
SECTION 4 :	Autres fonds propres

Les dispositions du présent chapitre ont pour objectif de prescrire le traitement comptable des capitaux propres et autres fonds propres.

SECTION 1 : Définition 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'entité et, d'autre part, de l'ensemble des éléments du passif externe.

Les capitaux propres correspondent aussi au total formé des apports, des écarts de réévaluation, des réserves, 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'entité.

Reportés dans le modèle de bilan, les capitaux propres associés aux dettes financières (emprunts et dettes assimilées, dettes de location acquisition et contrats assimilés, dettes liées à des participations, provisions pour risques et charges) forment les ressources stables qui représentent les moyens de financement utilisés par l'entité 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 Réserves ;**
- **12 Report à nouveau ;**
- **13 Résultat net de l'exercice ;**
- **14 Subventions d'investissement ;**
- **15 Provisions réglementées et fonds assimilés.**

Chacun de ces éléments des capitaux propres est défini dans la terminologie du Système comptable OHADA (**cf. Titre VI Définitions des termes**)

SECTION 2 : Particularités attachées au capital social

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

2.1. Capital

Cette notion est commune à des structures juridiques différentes :

- Pour les entités 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 liées au capital social.**

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.

- Pour les entités à caractère public alimentées sous forme de capital par dotation : compte **102 Capital par dotation**.
- Pour les entités 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 entité (**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**).

- En cas de réévaluation, les écarts entre les valeurs des actifs réévalués et les actifs d'origine sont constatés dans un compte spécifique (**compte 107**).

2.2. Réserves

Outre les réserves habituellement créées dans les sociétés, **réserve légale (compte 111)**, **réserves statutaires ou contractuelles (compte 112)**, **réserves facultatives (compte 1181)**, **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.

2.3. Report à nouveau

Le report à nouveau correspond au montant soit des bénéfices d'exercices antérieurs dont l'affectation a été reportée sur les exercices ultérieurs, soit des pertes constatées à la clôture d'exercices antérieurs qui n'ont pas été compensées par des prélèvements opérés sur les bénéfices, les réserves ou le capital. A titre exceptionnel, le compte report à nouveau sera utilisé pour enregistrer les imputations sur les capitaux propres résultant des changements de méthodes et des corrections d'erreurs significatives.

Le report à nouveau est inscrit au passif du bilan où il doit figurer sur une ligne distincte : en moins, si son solde est débiteur, et en plus, si son solde est créditeur. Il constitue un élément des capitaux propres.

2.4. 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 commerciale** viré au compte **133 – Valeur ajoutée**, 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.

2.5. Subventions d'investissement

L'octroi de subventions et d'aides publiques aux entités 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'entité 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.

2.6. 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 entités 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 799**, 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.

SECTION 3 : Notion juridique des capitaux propres

L'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE 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 de synthèse, les capitaux propres de la société deviennent inférieurs à la moitié du capital social :

Pour les SARL, le gérant ou, le cas échéant, le commissaire aux comptes, doit dans les quatre (4) mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître cette perte, consulter les

associés sur l'opportunité de prononcer la dissolution anticipée de la société (art 371 AUSCGIE).

Pour les SA, le conseil d'administration ou l'administrateur général, selon le cas, est tenu, dans les quatre (4) mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître cette perte, de convoquer l'assemblée générale extraordinaire à l'effet de décider de la dissolution anticipée de la société (art 664 AUSCGIE).

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

3.1. 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. SECTION 4).

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.

3.2. Le capital

Il s'entend du capital social nominal, qu'il soit libéré ou non, amorti ou non, 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.

SECTION 4 : 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'entité 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 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'entité, 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'entité, mais dont le caractère principal est d'être définis, par certaines législations, comme créances de dernier rang sur les entités 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.).

Les Notes annexes doivent faire mention des éléments des autres fonds propres.



PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 17

Subventions et aides publiques

SECTION 1 :	La notion de subvention publique
SECTION 2 :	Typologie des subventions
SECTION 3 :	Comptabilisation des subventions
SECTION 4 :	Particularités liées à la comptabilisation des subventions
SECTION 5 :	Informations à fournir

Les dispositions du présent chapitre ont pour objectif de prescrire le traitement comptable des subventions et aides publiques.

SECTION 1 : La notion de subvention publique

Les subventions publiques sont des aides publiques qui se caractérisent par un transfert de ressources à une entité en échange du fait qu'elle s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles. Elles excluent les formes d'aide publique dont la valeur ne peut pas être raisonnablement déterminée ainsi que les transactions avec l'Etat qui ne peuvent pas être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité.

L'aide publique est une mesure prise par l'autorité publique destinée à fournir un avantage spécifique à une entité ou à une catégorie d'entités répondant à certains critères. L'aide publique, n'inclut pas les avantages fournis uniquement indirectement, au moyen de mesures affectant les conditions générales de l'activité économique, telles que la mise à disposition d'infrastructures dans des zones de développement ou l'imposition de contraintes commerciales à des concurrents.

L'autorité publique recouvre à la fois l'Etat ainsi que les organismes publics et tout autre organisme similaire local, national ou international.

La subvention est une aide accordée à l'entité 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'équilibre.**

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

- **163 – Avances reçues de l'Etat ;**
- **102 – Capital par dotation.**

Le compte 102 a, pour les entités publiques, le même caractère que le capital social dans les entités 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 entités de se référer aux décisions notifiées par l'autorité publique pour déterminer la nature, l'objet et les conditions d'emploi des biens et fonds attribués.

SECTION 2 : Typologie des subventions

Selon l'objet visé, trois catégories d'aides sont allouées aux entités par l'autorité publique 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'entité aurait constatée si cette subvention ne lui avait pas été accordée.

SECTION 3 : Comptabilisation des subventions

3.1. Principes généraux

Les subventions publiques ne doivent pas être comptabilisées tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que :

- l'entité se conformera aux conditions attachées aux subventions ;
- et les subventions seront reçues.

Les subventions peuvent être analysées comme :

- un enrichissement de l'entité, 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.

3.2. Comptabilisation des subventions d'investissement

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 d'utilité 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 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 **799 Reprises de subventions d'investissement**). Lorsque la subvention sert à financer une immobilisation ayant fait l'objet d'un amortissement fiscal, la reprise de la subvention est fonction de la dotation globale (amortissement économique et dérogatoire) afin d'éviter une dégradation du résultat comptable uniquement pour des raisons fiscales.

Le détail des écritures est inscrit dans le fonctionnement du **compte 14** (**cf. Titre 7 Structure, contenu et fonctionnement des comptes**).

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

- 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 799**) 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 (la reprise de chaque exercice est égale au dixième du montant de la subvention).

  Toutefois, lorsque les subventions relatives à des immobilisations non amortissables nécessitent de remplir certaines conditions, elles sont reprises dans le résultat sur les périodes qui supportent le coût pour satisfaire à ces obligations.
- Lorsque la subvention prend la forme d'un transfert direct et gratuit d'une immobilisation à l'entité, 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'entité".
- Des dérogations au fonctionnement lié aux **comptes 14, 681 et 799** sont admises par le Système Comptable OHADA "lorsque la mesure sera justifiée par des circonstances particulières, notamment par le régime juridique des entités, l'objet de leur activité, les conditions posées ou les engagements demandés par les autorités ou organismes ayant alloué ces subventions".

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

Cependant, s'il est considéré que, dans le cas des entités 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 entités, 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**.

3.3. Comptabilisation des subventions d'exploitation

Il s'agit d'un enrichissement immédiat de l'entité, 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'entité aux parties versantes (cas des entités de services publics).

Le montant de la subvention est porté au compte **71 Subventions d'exploitation** pour le montant des subventions acquises par le débit du compte **4495 Etat, subventions d'exploitation à recevoir** ou **4582 Organismes internationaux, subventions à recevoir**.

Dans le cas où la subvention est destinée à rembourser des frais forfaitaires ou des frais réels identifiés, les entités 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, Créances et dettes diverses**, puis du compte de trésorerie concerné.

3.4. Comptabilisation des subventions d'équilibre

Il s'agit, également, d'un enrichissement de l'entité, 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'équilibre** 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 4 : Particularités liées à la comptabilisation des subventions

4.1. Aides publiques autres que subventions

4.1.1. Prêts, avances et apports en capital

4.1.1.1. Prêts

Dans le cas d'un prêt de l'État ou d'un organisme public, l'entité est en position d'emprunteur et la comptabilisation se fait de façon identique au cas d'un emprunt bancaire. Il en est de même pour les avances assorties d'intérêts.

4.1.1.2. Avances

A. Définition

Les avances consistent en sommes d'argent mises à disposition de l'entité et que cette dernière devra rembourser ultérieurement. Toutefois, certaines avances ne sont remboursables qu'en cas de succès (lancement d'une étude, développement d'une fabrication ...) ; en cas d'échec, elles sont immédiatement transformées en subventions. Inversement, en cas de succès, une clause peut prévoir le remboursement avec prime.

B. Comptabilisation

Les avances sont comptabilisées au crédit du compte **163 Avances reçues de l'Etat**, lors de l'affectation à l'entité, par le débit d'un compte de **Trésorerie**.

Lors du remboursement, le même compte sera débité par un compte de Trésorerie. Dans l'hypothèse d'un remboursement avec prime, la différence entre le montant de l'avance et le remboursement constitue une charge financière à étaler sur la durée du remboursement au prorata des sommes remboursées.

Dans le cas où l'avance est abandonnée par la puissance publique selon les conventions figurant au contrat d'octroi de l'avance (échec d'une recherche, non-obtention d'une rentabilité...), le compte sera soldé par le compte de produit **71 Subvention d'exploitation**.

4.1.1.3. Apports en capital

L'Etat peut doter des entités publiques d'apports en capital de la même façon que les associés d'une entité privée. L'apport peut avoir lieu en espèces ou en nature (immobilisations, stocks…).
Le montant de l'augmentation de capital est alors porté au compte **102 Capital par dotation**.

4.1.2. Autres formes d'aides publiques

Certaines formes d'aide publique qui ne peuvent pas être raisonnablement évaluées et les transactions avec l'Etat qui ne peuvent pas être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité sont exclues de la définition des subventions publiques. Elles ne font donc pas l'objet d'une comptabilisation en tant que subvention. Le cas échéant, l'importance d'un tel avantage peut nécessiter de fournir des informations sur la nature, l'étendue et la durée de l'aide afin que les états financiers ne soient pas trompeurs.

4.2. Subvention accordée sous condition résolutoire et suspensive

4.2.1. Subvention accordée sous condition résolutoire

La subvention est accordée sous réserve de remplir certaines conditions techniques dans un délai donné, à défaut de quoi, l'entité devra reverser la subvention reçue.

La subvention est comptabilisée dès la signature de l'accord mais l'entité doit comptabiliser une provision pour risques et charges, si elle prévoit de ne pas respecter ces conditions à la clôture de l'exercice.

4.2.2. Subvention accordée sous condition suspensive

Si la subvention n'est pas acquise tant que certaines conditions n'auront pas été réalisées, il n'est pas possible de l'enregistrer en produit tant que celles-ci ne sont pas satisfaites. La condition suspensive retarde donc la comptabilisation en résultat. Au cas où une fraction, voire la totalité, de la subvention serait perçue avant la complète satisfaction des conditions requises, cette dernière serait comptabilisée au crédit du compte **4497 Etat, avances sur subventions**.



EXEMPLE : une subvention ne sera accordée que lorsque l'entité aura acquis les terrains destinés à la construction de ses unités de production.

4.3. Remboursement des subventions publiques

Une subvention publique qui devient remboursable doit être comptabilisée comme un changement d'estimation comptable.

4.3.1. Subventions d'investissement

Le remboursement d'une subvention d'investissement doit être comptabilisé en réduisant le solde du compte **14 Subvention d'investissement** du montant remboursable.

4.3.2. Subventions d'exploitation

Le remboursement d'une subvention d'exploitation doit être :

- imputé en premier lieu sur le solde du compte **477 Produits constatés d'avance** utilisé à la clôture de l'exercice dans le cas d'une subvention accordée pour plusieurs

exercices. En cas d'excédent ou en l'absence de crédit différé, le remboursement doit être comptabilisé directement en charges dans le compte **831 Charges HAO constatées** pour tenir compte du caractère non récurent du remboursement d'une telle subvention ;

- comptabilisé directement en charges dans le cas contraire.

4.3.3. Subventions d'équilibre

Le remboursement d'une subvention d'équilibre doit être comptabilisé en charges H.A.O. dans le compte **831 Charges HAO constatées**.

4.4. Subvention d'investissement liée à une immobilisation décomposable

Pour les immobilisations qui ont fait l'objet d'une décomposition, les subventions sont ventilées proportionnellement entre les différents composants, sauf si elles ne sont pas significatives. Si leur montant n'est pas significatif ou si la ventilation n'est pas possible, les subventions sont amorties et reprises au même rythme que l'amortissement du composant structure.

4.5. Décomptabilisation d'une immobilisation financée par subvention

En cas de cession d'une immobilisation ayant bénéficié d'une subvention, la fraction de subvention non encore rapportée aux résultats est, du point de vue comptable, reprise par le **compte 799** de l'exercice de cession.

4.6. Dépréciations d'immobilisations subventionnées

Lorsque qu'il existe un indice de perte de valeur, l'entité doit déterminer la valeur actuelle de l'immobilisation et la comparer à sa valeur nette comptable. Si la valeur actuelle de l'immobilisation est inférieure à sa valeur nette comptable, une dépréciation doit être constatée même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

Dans le cas d'une immobilisation subventionnée, cette dépréciation peut être déterminée de deux façons :

- comparaison de la valeur actuelle de l'immobilisation à sa valeur nette comptable minorée des subventions d'investissement non encore reprises en résultat. Par conséquent, le rythme de reprise des subventions n'est pas modifié.

- comparaison de la valeur actuelle de l'immobilisation à la valeur nette comptable sans tenir compte des subventions d'investissement. Dans ce cas, le montant des subventions restant inscrit dans les capitaux propres doit être repris à hauteur de la dépréciation afin que l'impact sur le résultat soit le même dans les deux approches.

Les notes annexes doivent, en tout état de cause, fournir toutes les précisions utiles à la compréhension des modalités d'évaluation et de dépréciation.



La valeur nette comptable d'un matériel est de 20 000 000 F. Ce matériel a été financé par une subvention. Le solde du compte de subvention d'investissement non encore rapporté au compte résultat est de 12 000 000 F. Suite au constat d'un indice de perte de valeur, ce matériel a fait l'objet d'un test de dépréciation. Le test de dépréciation indique que la valeur actuelle du matériel est de 6 000 000 F.

La dépréciation peut être déterminée de deux façons différentes :

Première méthode :

Montant de la dépréciation = (VNC - solde du compte de Subvention) - valeur actuelle

= (20 000 000 - 12 000 000) - 6 000 000 = 2 000 000 F

La dépréciation sera constatée dans un compte de charge (compte **6914 Dotations pour dépréciations des immobilisations corporelles**.) pour un montant de 2 000 000 F.

L'impact sur le résultat de l'exercice est donc une diminution du résultat de **2 000 000 F**.

Deuxième méthode :

Montant de la dépréciation = VNC - valeur actuelle

= 20 000 000 - 6 000 000 = 14 000 000 F

Le montant de la reprise de la subvention est de 12 000 000 F. Cette reprise sera constatée dans un compte de produit (compte **799 Reprises de subventions d'investissement).**

L'impact net sur le résultat de l'exercice est donc une diminution de **2 000 000 F** du résultat de l'exercice (charge liée à la dotation aux amortissements de 14 000 000 – produit lié à la reprise de la subvention de 12 000 000).

Conclusion : on constate que les deux méthodes ont le même impact sur le résultat de l'exercice.

4.7. Cas spécifique des subventions non versées

En cas de non reversement d'une subvention comptabilisée lors de son octroi, la créance devient une créance irrécouvrable à inscrire :

- dans le compte **6515 Pertes sur créances autres débiteurs** pour les subventions d'exploitation et d'investissement,
- dans le compte **834 Pertes sur créances HAO (même si la créance a été enregistrée dans le compte 449)** pour les subventions d'équilibre (comptabilisées dans un compte de produit HAO).

De plus, pour ce qui concerne les subventions d'investissement, le compte **14 Subvention d'investissement** (figurant dans les capitaux propres) sera débité par le crédit du compte **799 Reprises de subventions d'investissement.**

4.8. Cas spécifique des subventions accordées par une entité privée

Les subventions accordées par une entité privée ont pour but de subvenir à certaines dépenses de tiers (association par exemple). Dans la comptabilité de l'entité qui accorde la subvention, celle-ci constitue une charge hors activité ordinaire à inscrire au débit du compte **831 Charges HAO constatées,** mais peut être comptabilisée au débit d'un compte de charge d'exploitation par nature **6582 Dons** ou **6583** Mécénat si elle est récurrente.

SECTION 5 : Informations à fournir

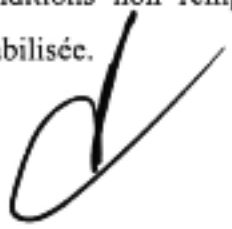
5.1. Informations à fournir dans le bilan

Seul figure au Bilan, dans les capitaux propres, le montant net de la subvention d'investissement non encore viré au compte de résultat.

5.2. Informations à fournir dans les Notes annexes

Les informations suivantes sont requises dans les Notes annexes au titre des subventions publiques :

- la nature et l'étendue des subventions publiques comptabilisées dans les états financiers et l'indication des autres formes d'aide publique dont l'entité a directement bénéficié ;
- les conditions non remplies et toute autre éventualité relative à l'aide publique comptabilisée.



PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 18

Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

SECTION 1 :	Définitions
SECTION 2 :	Comptabilisation des provisions
SECTION 3 :	Evaluation des provisions
SECTION 4 :	Cas particuliers de provisions
SECTION 5 :	Informations à fournir

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 37** « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : septembre 1998).

Les dispositions du présent chapitre ont pour objectif de prescrire le traitement comptable des provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

SECTION 1 : Définitions

1.1. Définitions

1.1.1. Définition d'une provision

Une provision est un passif externe dont l'échéance ou le montant est incertain. Selon le Système Comptable OHADA, le terme « **provision** » désigne les provisions pour risques et charges et de façon dérogatoire, les provisions règlementées. En effet, les provisions réglementées ne répondent pas à la définition comptable d'une provision car elles ne correspondent ni à un risque, ni à une charge future. Elles sont constituées uniquement en application de dispositions fiscales.

Par ailleurs, les dotations aux provisions pour risques et charges financières à plus d'un an sont inscrites dans un compte de dotation aux provisions, tandis que celles qui sont liées à un risque à moins d'un an, sont portées au débit du compte intitulé : « **Charges pour provisions pour risques à courte terme** » et sont traitées comme des charges décaissables.

1.1.2. Définition d'un passif externe

Un passif externe est une obligation actuelle de l'entité de transférer une ressource économique à la suite d'événements passés.

1.1.3. Un passif éventuel est :

- une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance ou la non-survenance d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ; ou
- une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée :
  - soit parce qu'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est nécessaire pour éteindre l'obligation ;

- soit parce que le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

1.1.4. Un actif éventuel

Un actif éventuel est défini comme un actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.

Un actif éventuel ne peut pas être comptabilisé, mais il fera l'objet d'une note en annexe lorsque l'entrée d'avantages économiques est probable et le montant significatif.

SECTION 2 : Comptabilisation des provisions

2.1. Conditions de comptabilisation

Il existe trois conditions nécessaires pour comptabiliser une provision :

- Il existe une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé; le fait générateur d'une obligation est un événement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que de régler cette obligation ;
- Il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques futurs sera nécessaire pour régler l'obligation ;
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Si ces trois conditions ne sont pas réunies, aucune provision ne peut être constituée.

2.1.1. Obligation actuelle résultant d'un événement passé

2.1.1.1. Obligations juridiques et implicites

Une obligation juridique est une obligation qui découle des dispositions légales ou réglementaires, d'un contrat ou de toute autre source de droit.

Une obligation implicite est une obligation qui découle des actions d'une entité lorsque :

- elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités;
- et qu'elle a, en conséquence, crée chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ses responsabilités.

L'obligation implicite est liée au respect des usages ou de la volonté de conserver de bonnes relations d'affaires, ou encore des pratiques passées de l'entité. Par cet engagement professionnel, l'entité accepte certaines responsabilités qui l'engageront financièrement et qui généreront des passifs externes. Aussi, la société décharge la partie adverse de tout passif éventuel et fait naître une attente légitime chez un tiers.

Dans de rares cas, l'existence d'une obligation actuelle n'apparaît pas clairement. Il convient alors de prendre en compte toutes les informations disponibles pour apprécier cette existence. Si l'existence de l'obligation est plus probable qu'improbable (c'est-à-dire supérieure à 50 %), une provision doit être comptabilisée, sous réserve toutefois du respect des autres conditions.

2.1.1.2. Evénement passé

L'obligation actuelle doit résulter d'un événement antérieur à la reconnaissance du passif externe. Cet événement passé, est appelé "fait générateur". Les seuls passifs externes pouvant être comptabilisés sont ceux qui existent à la date de clôture et qui aboutissent à une obligation actuelle.

2.1.1.3. Existence de tiers à la date de clôture

L'obligation implique toujours un engagement vis-à-vis d'un tiers à la date de clôture. Le tiers peut être une personne physique ou morale, mais aussi la collectivité, pour des provisions concernant, par exemple, la protection de l'environnement. La décision de la direction ou du conseil d'administration ne crée pas une obligation implicite à la date de clôture, sauf si, avant cette date, cette décision a été communiquée aux personnes concernées de façon suffisamment spécifique pour créer chez elles l'attente fondée que l'entité assumera ses responsabilités.

2.1.2. Sortie probable de ressources

Une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est probable pour régler l'obligation de l'entité, c'est-à-dire qu'il est plus probable qu'improbable que cette sortie de ressources se produira.

Si la probabilité de sortie de ressources est plus improbable que probable, aucune provision ne doit être constatée mais une information dans les Notes annexes doit être fournie au titre d'un passif éventuel. En revanche, si la probabilité de sortie de ressources est très faible, aucune provision n'est constatée et aucune information n'est nécessaire.

2.1.3. Estimation fiable de l'obligation

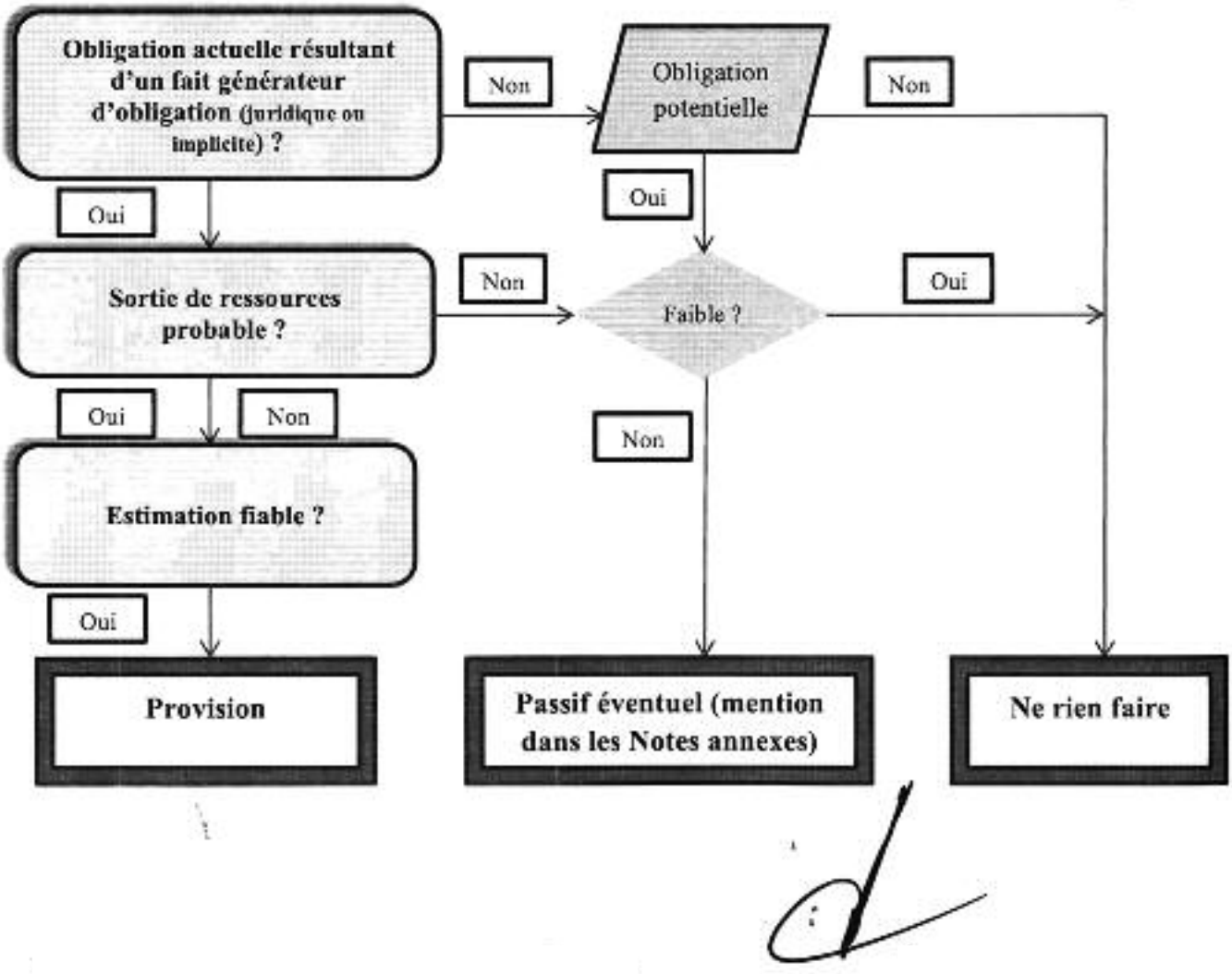
L'entité peut déterminer un éventail de résultats possibles et peut établir une estimation suffisamment fiable de l'obligation pour la comptabiliser. La meilleure estimation est le montant supérieur ou inférieur de l'éventail, selon son caractère le plus probable.

Si l'estimation n'est pas fiable, la provision ne sera pas comptabilisée. Un passif éventuel sera constaté dans les Notes annexes.

Si une entité est conjointement et solidairement responsable d'une obligation, la partie de l'obligation devant être exécutée par d'autres parties doit être traitée comme un passif éventuel.

2.1.4. Schéma récapitulatif du mode opératoire

Le schéma ci-dessous résume le mode opératoire relatif aux critères de comptabilisation d'une provision :



2.2. Règles de comptabilisation des provisions

D'une manière générale, les écritures de provision sont passées en trois étapes :

- la constitution de la provision ;
- le réajustement ou la variation de la provision ;
- la décomptabilisation d'une provision.

2.2.1. Constitution des provisions pour risques et charges

Lors de la constitution d'une provision, les comptes **19 Provisions financières pour risques et charges**, **499 Provisions pour risques d'exploitation et H.A.O** et **599 Provisions pour risques à caractère financier** (Trésorerie) sont crédités par le débit :

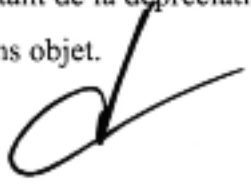
- du compte **6911 Dotations pour provisions pour risques et charges**, lorsqu'elle a un caractère long terme et concerne l'exploitation ;
- du compte **6971 Dotations pour provisions pour risques et charges financières**, lorsqu'elle a un caractère long terme et concerne l'activité financière de l'entité ;
- du compte **854 Dotations aux provisions pour risques et charges H.A.O**, lorsqu'elle a un caractère long terme et concerne les opérations non récurrentes ;
- du compte **6591 Charges pour provisions pour risques à court terme** ;
- du compte **6791 Charges pour provisions pour risques financiers** ;
- du compte **12 Report à nouveau** (débiteur ou créditeur) lorsque la provision résulte d'un changement de méthode comptable ou de la correction d'une erreur significative relative à une provision initialement constituée.

Sauf le cas particulier des provisions pour démantèlement (**voir chapitre 6 du titre VIII : Opérations et problèmes spécifiques)**

2.2.2 Réajustement ou variation d'une provision

Le compte de provisions est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants **6591, 6791,6911, 6971, ou 854**, lorsque le montant de la provision est augmenté ;
- le crédit du compte **7591, 7791, 7911, 7971, 864**, lorsque le montant de la dépréciation doit être diminué ou annulé, la dépréciation, en tout ou partie, sans objet.



2.2.3. Décomptabilisation d'une provision

Lors de la réalisation du risque ou de la survenance de la charge, la provision antérieurement constituée est soldée. Corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6 ou classe 8.

La provision doit être également reprise dans le cas où elle devient sans objet, le risque ne s'étant pas matérialisé.

SECTION 3 : Evaluation des provisions

3.1. Evaluation initiale des provisions

3.1.1. Estimation

Le montant comptabilisé doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire au règlement de l'obligation actuelle à la date de clôture. Elle correspond au montant que l'entité devrait raisonnablement payer pour éteindre son obligation à la date de clôture ou pour la transférer à un tiers à cette même date.

Lorsque la provision à évaluer comprend une population nombreuse d'éléments, l'obligation est estimée en pondérant tous les résultats possibles en fonction de leur probabilité. Cette méthode statistique d'estimation est appelée **"méthode de la valeur attendue"**.

Les modifications d'estimation auront un impact sur les charges futures. Les dotations enregistrées sur les exercices antérieurs ne sont jamais retraitées.



EXEMPLE

Une entité vend des appareils électroménagers avec une garantie d'un an. Au cours de l'exercice N, 20 000 appareils ont été cédés. D'après les statistiques internes de l'entité :

- ✓ 70% de ces appareils ne subiront pas de panne au cours de l'année suivant leur vente ;
- ✓ 30% nécessiteront une intervention de 750 ;

La valeur attendue du coût des réparations couvertes par la garantie, à provisionner à la clôture de l'exercice N, s'élève à 4 500 000 (20 000 x 70% x 0) + (20 000 x 30% x 750).

3.1.2. Actualisation des provisions

Lorsque l'effet est significatif, les provisions sont actualisées. Le taux d'actualisation doit être un taux avant impôt, sans risque, majoré du risque spécifique de la provision, reflétant l'appréciation actuelle par le marché et le risque spécifique à ce passif externe.

3.1.3. Evénements futurs

Les événements futurs pouvant avoir un effet sur l'obligation actuelle doivent être pris en compte lors de l'évaluation de la provision. Mais il faut qu'il existe des indications objectives suffisantes indiquant que ces événements se produiront.

Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision.

3.1.4. Remboursement de montants provisionnés

Lorsque tout ou partie d'une dépense nécessaire au règlement d'une provision, doit être remboursée par un tiers, le remboursement attendu ne doit être comptabilisé que s'il est certain que l'entité le recevra. Il est présenté :

- au bilan comme un actif distinct, non compensé avec la provision comptabilisée au passif, car l'entité reste responsable de l'extinction de l'obligation en cas de défaillance du tiers, pour le paiement du remboursement ;
- dans le compte de résultat en produit.

3.1.5. Suivi des provisions

A clôture de chaque exercice, les provisions doivent être revues et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date. Dans le cas de provision actualisée, la valeur actuelle doit être ajustée afin de refléter l'écoulement du temps depuis l'estimation précédente (en contrepartie de charges financières).

3.2. Evaluation des provisions à la clôture de l'exercice

Les provisions doivent être évaluées à chaque date de clôture, et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date. Si une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques nécessaires pour régler l'obligation n'est plus probable, la provision doit être reprise.

Lorsque les provisions sont actualisées, la valeur comptable d'une provision augmente à chaque fin d'exercice pour refléter l'écoulement dans le temps. Cette augmentation est comptabilisée en charges financière.

Si l'actualisation de la provision a un effet significatif, la provision doit être actualisée, ce qui sera le cas lorsque la provision est échelonnée dans le temps avec une échéance lointaine.

SECTION 4 : Cas particuliers de provisions

4.1 Provisions pour restructuration

Une restructuration est un programme planifié et contrôlé par les dirigeants qui modifie de façon significative soit le champ d'activité d'une entité, soit la manière dont cette activité est gérée.

La provision pour restructuration concerne l'arrêt ou la vente d'une branche d'activité, les changements apportés à la structure de direction ou une réorganisation fondamentale, ayant un effet significatif sur la nature et le recentrage d'une activité. En ce qui concerne la revente d'une branche d'activité, l'obligation de restructuration n'existe pas, jusqu'à un accord de vente irrévocable. Si ce fait générateur n'existe pas à la date de clôture, aucune provision ne sera comptabilisée.

4.1.1. Conditions de comptabilisation

La provision doit être formalisée par un plan détaillé de la restructuration précisant :

- l'activité ou la partie concernée ;
- les principaux sites affectés ;
- la localisation, la fonction et le nombre approximatif des membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail ;
- les dépenses qui seront engagées ; et
- la date de mise en œuvre du plan de restructuration.

La restructuration crée chez les personnes concernées une attente fondée, soit sur la mise en œuvre du plan de restriction, soit sur une annonce publique claire avec suffisamment de détails sur les principales caractéristiques du plan.

Pour qu'un plan soit suffisant pour créer une obligation implicite, la mise en œuvre doit être programmée le plus rapidement possible, ainsi que l'achèvement, rendant ainsi improbable toute modification importante du plan. Si les délais sont très importants, le plan ne crée plus une attente fondée chez les tiers et l'entité modifiera vraisemblablement ses plans.
Si la formalisation du plan intervient après la date de clôture, il s'agit d'une éventualité ou d'un événement survenant après la date de clôture.

4.1.2 Evaluation

Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses directement liées à la restructuration, sans tenir compte des charges liées aux activités poursuivies par l'entité. La provision pour restructuration n'inclut pas les coûts :

- de reconversion ou une délocalisation du personnel conservé ;
- de marketing ; ou
- de charges liées à la conduite future de l'activité.

De même, les pertes futures identifiables jusqu'à la date de restructuration ne peuvent pas faire l'objet de provision, sauf si elles concernent un contrat déficitaire. Les profits attendus sur la sortie des actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision pour restructuration, même s'ils correspondent à l'aboutissement de la restructuration.

4.2. Provisions pour démantèlement

A chaque clôture, la valeur de la provision, pour faire face à l'obligation de démantèlement, doit correspondre à la meilleure estimation du coût futur (voir chapitre 6 du titre VII : Opérations et problèmes spécifiques).

4.3. Provisions pour contrat déficitaire

Si les coûts inévitables liés à l'accomplissement de l'obligation du contrat excédent les avantages économiques attendus, l'obligation actuelle résultant d'un contrat déficitaire sera comptabilisée et évaluée comme une provision.

Le coût à retenir est " le plus faible du coût d'exécution du contrat ou de toute indemnisation ou pénalité découlant du défaut d'exécution ". En outre, avant d'établir une provision pour contrat déficitaire, il faut comptabiliser les pertes de valeur survenues sur les actifs dédiés à ce contrat.

4.4. Provisions pour engagement de retraite

Les engagements de retraite et autres avantages assimilés doivent faire l'objet d'une provision puisque l'échéance et le montant de ces engagements ne sont pas fixés de façon précise. (**Voir Chapitre 21 du titre VIII : Opérations et problèmes spécifiques**).

4.5. Provisions réglementées

4.5.1 Principes généraux

4.5.1.1. Définition

Les provisions règlementées résultent d'incitations fiscales mises en place par les pouvoirs publics ou des aides à certaines entités exposées à des risques économiques. En raison de leur nature, elles n'entrent pas dans la définition d'un passif externe mais font partie des capitaux propres de l'entité.

4.5.1.2. Différentes catégories de provisions réglementées

Certaines provisions sont dites « réglementées » puisqu'elles sont constituées uniquement en application de dispositions fiscales. Elles sont les suivantes :

- provisions pour amortissements dérogatoires ;
- provisions pour plus-values de cession à réinvestir;
- provisions pour fonds réglementés;
- provisions spéciales de réévaluation;
- provisions réglementées relatives aux immobilisations;
- provisions réglementées relatives aux stocks;
- provisions pour investissement ;
- Autres provisions et fonds réglementés.

4.5.1.3. Comptabilisation des provisions réglementées

Les provisions réglementées sont comptabilisées de la façon suivante :

- pour la dotation : le compte **851 Dotations aux amortissements réglementées** est débité par le crédit du compte **15 Provisions réglementées et fonds assimilés** ;

- pour la reprise : ces provisions sont reprises au débit, au terme d'un délai fixé par les règles fiscales et propre à chaque type de provision réglementée, par le crédit du compte **861 Reprises de provision réglementées**.

4.6. Provisions au titre d'amendes, de pénalités ou autres coûts liés à des infractions à la législation ou aux clauses d'un contrat.

Le principe général de comptabilisation des provisions, s'applique pour comptabiliser les provisions au titre d'amendes, de pénalités ou autres coûts liés à des infractions à la législation ou aux clauses d'un contrat. Ainsi, une provision doit être comptabilisée si, et seulement si, les trois conditions ci-après sont remplies :

- il existe une obligation actuelle résultant d'un événement passé : l'obligation en matière d'amendes et de pénalités résulte de l'infraction à la législation ou aux clauses d'un contrat, commise de façon certaine ou probable à la fin de la clôture de l'exercice, qui entraîne l'obligation de payer une amende ou des pénalités ;
- il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation : si un contrôle est en cours, annoncé ou si l'entité estime qu'elle sera probablement contrôlée et que, lors de ce contrôle, cette infraction sera probablement découverte (infraction à la législation), et/ou s'il est probable que des pénalités contractuelles seront réclamées eu égard, par exemple, aux sanctions déjà prononcées contre d'autres entités ayant commis la même infraction, la sortie de ressources est probable.
- le montant de l'obligation peut être estimé de façon fiable : le montant à provisionner correspond à celui de l'amende ou de la pénalité, ou à une estimation de ces montants.

Il existe une présomption que, sauf dans des cas extrêmement rares, l'entité peut déterminer un éventail de résultats possibles.

4.7. Provisions pour chômage technique

L'entité n'a aucune obligation vis-à-vis des salariés concernés de continuer à les payer sans occupation réelle. Elle peut, à tout moment, décider de procéder autrement.

En conséquence, aucune provision pour chômage technique ne peut être constatée à la clôture de l'exercice car les salariés n'ont pas acquis de droit à indemnisation pour le chômage technique tant que la période travaillée ne s'est pas écoulée.

4.8. Provisions pour garanties données aux clients

Certaines garanties données au client ont pour objet de garantir le bon fonctionnement du produit vendu. D'autres procurent un service en plus de l'assurance que le produit sera conforme à certaines caractéristiques convenues.

Lorsque le client a la possibilité d'acquérir une garantie séparément, par exemple du fait que son prix est distinct et que la garantie est négociée séparément, il s'agit d'une obligation de prestation distincte à laquelle une fraction du prix doit être allouée.

Lorsque le client ne dispose pas du choix d'acquérir la garantie séparément, celle-ci est comptabilisée comme une provision, à moins que la garantie ou une partie de celle-ci, ne procure un service au client, en plus de la garantie sur des caractéristiques convenues.

Une loi exigeant que l'entité indemnise les tiers en cas de dommages causés par le produit ne peut être à l'origine d'une obligation de prestation. Il en va de même si l'entité s'engage à indemniser le client en cas de dommages survenant à la suite d'une infraction aux droits de la propriété intellectuelle. Dans ce cas, ces obligations font l'objet d'une provision.

4.9. Provisions pour droits à réduction ou avantages en nature

4.9.1. Champ d'application

Lors de la vente initiale d'un produit ou d'un service, l'entité peut s'engager, de manière explicite ou implicite, à accorder à ses clients des droits se traduisant par une réduction monétaire ou par la remise d'avantages en nature ou de prestations. Le droit à réduction ou l'avantage peut être mobilisable immédiatement ou à terme, avec des conditions de délai ou de seuils, le cas échéant.

Les avantages octroyés, de nature différente selon les politiques de vente utilisées, visent notamment :

- les réductions correspondant aux droits accumulés accordés aux clients au titre des ventes passées et utilisables à l'occasion des ventes futures, sous forme de chèques cadeaux, chèques réduction, cartes de fidélité, réductions diverses... ;
- les avantages en nature restitués aux clients sous forme de produits prélevés sur les marchandises de l'entité ou acquis auprès de fournisseurs extérieurs ou de services rendus par l'entité ou des prestataires externes...

Les bons de réduction, non rattachés à une vente initiale et délivrés ponctuellement, indistinctement de la qualité du client, (mailings, coupons insérés dans la presse...), sont exclus du champ d'application de la présente disposition.

4.9.2. Comptabilisation

Le Système comptable OHADA préconise les deux approches suivantes :

- la comptabilisation d'une provision attachée à la vente initiale ;
- la constatation d'un produit constaté d'avance dès la vente initiale.

4.9.2.1. Comptabilisation et évaluation d'une provision attachée la vente initiale

A. Comptabilisation de la provision

Un engagement résultant d'une obligation explicite constitue un passif externe et doit être comptabilisé sous forme de provision à la date de clôture, s'il répond aux conditions suivantes, à savoir :

- existence d'une obligation à l'égard d'un tiers à la date de clôture ;
- sortie de ressources au bénéfice de ce tiers;
- possibilité d'estimation fiable.

B. Evaluation de la provision

L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers les tiers.

Pour estimer la sortie de ressources, les entités devraient être en mesure de déterminer de manière statistique et suffisamment fiable :

- le nombre et la valeur des droits attribués sous forme de points ;
- le pourcentage et la valeur des droits transformés en chèques réduction et chèques cadeaux ou autres avantages;
- le pourcentage et la valeur des chèques réduction et chèques cadeaux ou autres avantages effectivement présentés.

Si la société considère qu'elle ne peut pas estimer de façon suffisamment fiable le pourcentage de transformation des droits ou le pourcentage de présentation effective des droits transformés, la provision doit être calculée sur la base de la totalité des droits accordés.

S'agissant d'un grand nombre d'obligations similaires, la probabilité de sortie de ressources doit s'apprécier par rapport à l'ensemble des chèques ou autres avantages émis ou à émettre.

Selon cette approche, le passif correspondant aux réductions monétaires à accorder, aux avantages en nature, produits à remettre ou services à rendre aux clients, doit en règle générale, être comptabilisé sous forme de provision, dès la vente initiale sur la base du coût de revient de l'avantage accordé ou de sa valeur faciale lorsque la réduction monétaire est remboursable en espèces.

4.9.2.2. Constatation d'un produit constaté d'avance dès la vente initiale

Lors de la vente initiale, l'entité perçoit un montant global comprenant, d'une part, les fournitures et prestations effectivement livrées ou rendues et, d'autre part, les réductions à accorder ou les fournitures et prestations à livrer à l'occasion d'une vente ultérieure (partie différée du revenu).

Selon cette approche, la part du revenu perçu avant que les réductions n'aient été accordées et les fournitures ou les prestations correspondantes livrées ou effectuées, constitue un produit constaté d'avance qui doit être comptabilisé pour son montant.

4.10. Provisions pour déménagement

Lorsqu'une entité décide de déménager pour des motifs économiques ou financiers, ou y est contrainte par une mesure d'expropriation ou un congé en fin de bail par son bailleur, une provision doit être constituée si les conditions suivantes sont remplies :

- existence d'une obligation à la clôture formalisée par la rupture d'un bail ou son non-renouvellement résultant soit de la volonté du bailleur, soit de celle de l'entité.
- sortie de ressources probable au profit du bailleur constituée :
  - du dédit et des loyers à verser pour les locaux inoccupés ;
  - des coûts de remise en état des locaux laissés, comprenant les coûts de déménagement si les biens déménagés ne sont plus réutilisés.

Par contre, les coûts probables de déménagement des biens qui seront réutilisés n'étant pas engagés au profit du bailleur, ils ne peuvent donner lieu à la constitution d'une provision. Ils ne seront comptabilisés en passif externe que lorsque la prestation de déménagement sera effectuée.

4.11. Provisions non admises

4.11.1. Pertes opérationnelles futures

Ces pertes ne répondent pas aux critères généraux de comptabilisation. En particulier, il n'existe pas d'obligation actuelle résultant d'un événement passé. Il n'est donc pas possible d'enregistrer une provision pour pertes opérationnelles futures.

4.11.2. Grosses réparations

Les provisions pour grosses réparations sont interdites, cependant, elles peuvent être enregistrées comme composant distinct du coût d'acquisition ou comme une charge.

TABLEAU SYNOPTIQUE DES PROVISIONS

Compte	Libellé	Nature du risque ou de la charge
19. Provisions financières pour risques et charges (à inscrire dans les dettes financières)		
191	Provisions pour litiges	Risque d'indemnités, de dommage et intérêts, frais de procès liés à tout procès en cours ou en appel concernant des litiges avec les clients, les fournisseurs, le personnel…
192	Provisions pour garanties données aux clients	Ventes avec garanties : charges prévisibles liées à la mise en œuvre de garanties accordées à des clients suivant des clauses contractuelles ou implicites.
193	Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur	Risque de pertes prévisionnelles sur les contrats pluri-exercices. (Chapitre 23, Titre VIII : OPERATIONS SPECIFIQUES).
194	Provisions pour pertes de change	Risques de pertes de change sur les opérations libellées en devises, pertes latentes à la clôture. (Chapitre 22, Titre VIII : OPERATIONS SPECIFIQUES).
195	Provisions pour impôts	Charges probables d'impôts rattachables à l'exercice mais différées dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs. L'utilisation de ce compte est étroitement liée à la législation fiscale en vigueur.
196	Provisions pour pensions et obligations similaires	Engagement de retraite vis-à-vis des salariés et autres avantages accordés aux salariés après le départ à la retraite. (Chapitre 21, Titre VIII : OPERATIONS SPECIFIQUES)
197	Provisions pour restructurations	Dans le cadre d'un regroupement d'entités ou d'une restructuration interne, charges liées à l'arrêt de certaines activités.
1981	Provisions pour amendes et pénalités	Amendes et pénalités liées à des redressements ou au non-respect de clauses contractuelles.
1984	Provisions pour démantèlement et remise en état	Obligation de démantèlement et de remise en état d'un site (comme par exemple le démantèlement d'une plate-forme pétrolière, l'obligation de décontamination d'un site). (Chapitre 6, Titre VIII : OPERATIONS SPECIFIQUES)
1988	Provisions pour divers risques et charges	Tout autre risque à long terme.
499	Provisions pour risques à court terme	(à inscrire au passif circulant) • sur opérations d'exploitation sur opérations financières • sur opérations H.A.O.
599	Provisions pour risques à court terme à caractère financier	(à inscrire au passif circulant) sur opérations à caractère financier portant sur la trésorerie.
15	Provisions règlementées et fonds assimilés	Ce sont des provisions réglementées qui ne répondent pas à la définition d'une provision. Elles sont constituées uniquement en application de dispositions fiscales.

SECTION 5 : Informations à fournir

5.1. Informations à fournir dans le Bilan

Le bilan donne des indications sur les provisions dans les différentes rubriques du passif externe.

5.2. Informations à fournir

Le compte de résultat donne des informations détaillées sur des dotations aux provisions et les charges pour provisions.

5.3. Informations à fournir dans les Notes annexes

Il convient de donner dans les Notes annexes les informations nécessaires suivantes :

- la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les provisions supplémentaires constituées au cours de l'exercice, y compris l'augmentation des provisions existantes ;
- les montants utilisés au cours de l'exercice ;
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice ;
- l'augmentation au cours de l'exercice du montant actualisé de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation ;
- une brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance des sorties d'avantages économiques en résultant ;
- une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties ;
- le montant de tout remboursement attendu.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 19

Attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants de la société

SECTION 1 :	Cadre juridique
SECTION 2 :	Comptabilisation
SECTION 3 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

SECTION 1 : Cadre juridique

La société peut attribuer des actions gratuites au personnel salarié et aux dirigeants suivant les dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE (articles 626-1 à 626-6 ; 640 et 640-1).

1.1. Personnes éligibles

a) Personnes éligibles :

Les personnes suivantes peuvent bénéficier d'actions gratuites :

- les membres du personnel salarié de la société qui attribue les actions gratuites.
- les membres du personnel salarié, des sociétés ou des groupements d'intérêt économique liés :
  - dont la société, qui attribue les actions, détient directement ou indirectement dix pour cent (10%) au moins du capital ou des droits de vote ;
  - qui détiennent, directement ou indirectement, au moins dix pour cent (10%) du capital ou des droits de vote, de la société qui attribue les actions. Cette disposition n'est applicable que pour les sociétés inscrites à une bourse des valeurs ;
  - dont cinquante pour cent (50%) au moins du capital ou des droits de vote sont détenus, directement ou indirectement, par une société détenant elle-même, directement ou indirectement, au moins cinquante pour cent (50%) du capital de la société qui attribue les actions. Cette disposition n'est applicable que pour les sociétés inscrites à une bourse des valeurs.
- les dirigeants sociaux des sociétés dont les actions sont inscrites à une bourse de valeurs :
  - président du conseil ;
  - administrateur général ;
  - administrateur général adjoint ;
  - directeur général ;
  - directeur général adjoint.

L'assemblée générale de la société qui attribue les actions a la possibilité de réserver les actions à l'ensemble de son personnel ou à certains d'entre eux.

Le conseil d'administration ou l'administrateur général dont les titres sont admis à la négociation sur une bourse des valeurs, selon le cas, détermine l'identité des bénéficiaires des attributions d'actions gratuites. Il fixe les conditions et, le cas échéant, les critères d'attribution des actions.

Les délibérations prises en violation de cette disposition sont nulles.

Les autres membres du conseil d'administration ne peuvent bénéficier d'actions gratuites du fait qu'ils ne peuvent pas prétendre à un contrat de travail. Par contre le Président du conseil, même s'il n'est pas salarié, peut en bénéficier.

1.2. Quantité d'actions à attribuer

L'assemblée générale extraordinaire fixe le pourcentage maximal du capital social pouvant être attribué au personnel salarié et dirigeants sociaux visés ci-dessus. Le nombre total d'actions attribuées gratuitement ne peut excéder, à la date de la décision de leur attribution par le conseil d'administration ou l'administrateur général, selon cas :

- dix pour cent (10%) du capital social pour le personnel salarié de la société qui attribue les actions gratuites (art. 626-1) ;
- dix pour cent (10%) du capital social pour les membres du personnel salarié visé ci-dessus de la société mère, des filiales, des participations d'au moins 10% de la société qui attribue les actions gratuites (art. 626-2) ;
- dix pour cent (10%) du capital social pour les dirigeants sociaux sous réserve que :
  - les actions de la société soient admises à la négociation sur une bourse de valeur (art. 626-1-2) ;
  - la société procède à une attribution gratuite d'actions au bénéfice de l'ensemble de ses salariés et d'au moins quatre-vingt-dix pour cent (90%) de l'ensemble des salariés de ses filiales situées dans les Etats parties, au titre de l'exercice au cours duquel sont attribuées ces actions.

1.3. Délai d'attribution

L'attribution des actions à leurs bénéficiaires est définitive au terme d'une période d'acquisition dont la durée minimale, qui ne peut être inférieure à deux (2) ans, est déterminée par l'assemblée générale extraordinaire.

Toutefois, l'assemblée peut prévoir l'attribution définitive des actions avant le terme de la période d'acquisition en cas d'invalidité du bénéficiaire se trouvant dans l'incapacité d'exercer une profession quelconque (art. 626-1).

Les droits résultant de l'attribution gratuite d'actions sont incessibles jusqu'au terme de la période d'acquisition. En cas de décès du bénéficiaire, ses héritiers peuvent demander l'attribution des actions dans un délai de six (6) mois à compter du décès. Ces actions sont librement cessibles (art. 626-3).

1.4. Procédures d'attribution des actions gratuites

Les sociétés qui attribuent leurs actions aux personnes éligibles ci-dessus peuvent, à cette fin, souscrire ou acquérir 10% du total de leurs propres actions. Les actions ainsi acquises doivent être attribuées dans le délai d'un an à compter de l'acquisition (art 640).

Les fondateurs ou, dans le cas d'une augmentation de capital, les membres du conseil d'administration ou l'administrateur général, sont tenus de faire libérer les actions souscrites ou acquises par la société suivant les conditions ci-après (art. 640) :

- la libération des actions souscrites ou le paiement des actions acquises en vue d'une attribution gratuite **est réalisée par un prélèvement obligatoire**, à concurrence du montant des actions à attribuer, sur la **part des bénéfices d'un ou de plusieurs exercices ainsi que des réserves, à l'exception de la réserve légale** ;
- les sommes prélevées sur les bénéfices en vue de la libération ou l'acquisition des actions sont **inscrites à un compte de réserves** jusqu'à l'attribution définitive de ces actions ;
- lorsque le montant d'un compte de réserves constitué par prélèvement sur les profits sociaux est égal au montant des actions attribuées, l'attribution définitive peut être réalisée.

En cas d'émission, le conseil d'administration ou l'administrateur général, selon le cas, est habilité à apporter les modifications nécessaires aux clauses des statuts dans la mesure où ces modifications correspondent matériellement aux résultats de l'opération (art. 640-1).

Les opérations relatives aux plans d'attribution d'actions gratuites aux employés sont comptabilisées et évaluées, conformément aux dispositions de la présente section.

SECTION 2 : Comptabilisation

2.1. Attribution d'actions gratuites par rachat de ses propres actions (article 640)

Les actions acquises en vue d'être attribuées aux bénéficiaires sont inscrites pour leur prix de rachat au débit du compte **5021 Actions ou parts propres** par le crédit d'un compte de Trésorerie.

En cas de baisse du cours des actions acquises et non encore attribuées à la clôture de l'exercice, aucune dépréciation de titre n'est constatée.

L'attribution gratuite des actions aux personnes éligibles est enregistrée au débit du compte **6772 Malis provenant d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants** par le crédit du compte **5021 Actions ou parts propres.**

2.2. Attribution gratuite d'actions par prélèvement sur le résultat ou sur les réserves (article 640-1)

A l'issue de l'assemblée générale ordinaire, la quote-part du résultat et/ou des réserves que les actionnaires affectent à l'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants, est enregistrée au débit du compte **1301 Résultat en instance d'affectation**, **11 Réserves** (sauf réserve légale) et **12 report à nouveau** par le crédit du compte **1132 Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants.**

Dès que la réserve est constituée suivant la décision de l'assemblée générale, le conseil d'administration peut réaliser l'augmentation de capital par attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants qui sera enregistrée au débit du compte **1132 Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et dirigeants** par le crédit du compte **1013 Capital, souscrit, appelé, versé, non amorti.**



SECTION 3 : Informations à fournir dans les Notes annexes

Les Notes annexes mentionnent :

- la date de délibération de l'assemblée générale extraordinaire qui décide de l'attribution des actions ;
- le pourcentage maximum du capital social à attribuer au personnel salarié et aux dirigeants ;
- le nombre d'actions à attribuer gratuitement ;
- le délai de conservation des actions par les bénéficiaires ;
- le nombre de ses actions propres que la société détient.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 20 Emprunt obligataire

SECTION 1 :	Les emprunts obligataires ordinaires
SECTION 2 :	Les valeurs mobilières composées
SECTION 3 :	Autres emprunts obligataires

SECTION 1 : Les emprunts obligataires ordinaires

1.1. Cadre juridique

1.1.1. Définition

Les obligations sont des titres négociables qui dans une même émission, confèrent les mêmes droits de créance pour une même valeur nominale (Article 779 Acte niforme relatif au droit des sociétés commerciales et au GIE (AUSCGIE)).

1.1.2. Emission, forme des obligations

L'émission d'obligations est réservée essentiellement à la société anonyme ou au groupement d'intérêt économique (GIE) constitués de sociétés anonymes, ayant deux années d'existence et qui ont établi deux bilans régulièrement approuvés par les actionnaires (Article 780 AUSCGIE).
L'émission d'obligations est interdite aux sociétés dont le capital n'est pas entièrement libéré (Article 781 AUSCGIE).

Est également interdite l'émission d'obligations à lots (Article 782 AUSCGIE).
L'émission d'obligations est du ressort exclusif de l'assemblée générale des actionnaires. L'assemblée générale peut déléguer au conseil d'administration ou à l'administrateur général, selon le cas, les pouvoirs nécessaires pour procéder à l'émission d'obligations en une ou plusieurs fois dans le délais de deux ans, et pour en arrêter les modalités (Article 783 AUSCGIE).
Toute émission d'obligations réalisée en violation des dispositions ci-dessus est nulle (Article 783-1 AUSCGIE).

Les obligations peuvent revêtir la forme de titres au porteur ou de titres nominatifs (Article 745 AUSCGIE).
Le montant nominal doit être identique pour toutes les obligations d'une même émission.
L'Acte uniforme n'interdisant, de manière expresse, que l'émission d'obligations à lot et restant muet sur toute autre modalité, il en résulte que :

- L'obligation peut être émise à la valeur nominale ; elle est dite dans ce cas, « émission au pair » ;
- Une obligation peut également être émise en dessous ou au-dessus du pair.

751

- Les obligations peuvent être :
  - ✓ des obligations ordinaires à intérêts, primes de remboursement, capital indexé ou non ;
  - ✓ des obligations participantes pour lesquelles une partie de l'intérêt ou de la prime est liée aux variations des bénéfices ;
  - ✓ des obligations convertibles qui offrent la possibilité de transformer la créance en actions.

Les obligations sont des titres qui confèrent à leurs détenteurs un droit de créance.

Pour une même émission d'obligations, les droits sont les mêmes pour tous les détenteurs.

1.2. Caractéristiques des obligations

1.2.1. Terminologie financière

1.2.1.1. Valeur nominale

C'est la quote-part de l'emprunt servant de référence pour le calcul des intérêts.

Elle est fixée librement par la société émettrice. Elle est parfois appelée « pair » de l'obligation.

1.2.1.2. Prix d'émission

Le prix d'émission représente le prix à verser par le souscripteur au moment de l'émission.

Il peut être :

- égal à la valeur nominale (emprunt au pair) ;
- inférieur à la valeur nominale,

1.2.1.3. Prix de remboursement

Le prix de remboursement représente le prix remboursé par l'émetteur au souscripteur.

Il peut être :

- au minimum, égal à la valeur nominale (remboursement au pair) ;
- supérieur à la valeur nominale.

1.2.1.4. Prime d'émission

Elle est constatée lorsque l'obligation a été émise au-dessous du pair, c'est à dire au-dessous de la valeur nominale. Elle représente la différence entre la valeur nominale et le prix d'émission de l'obligation.

1.2.1.5. Prime de remboursement

Elle constitue le supplément payé par la société émettrice. Son montant est égal à la différence entre le prix de remboursement et la valeur nominale. Sur le plan comptable, la prime de remboursement correspond généralement à la différence entre le prix de remboursement et le prix d'émission. Il s'agit en effet d'une double prime.

1.3. Les conditions de remboursement

Les conditions de remboursement regroupent les trois modalités d'amortissement et le service de l'emprunt obligataire.

1.3.1. Les modalités d'amortissement

Les modalités d'amortissement (ou loi d'amortissement) constituent les conditions de remboursement des obligations. Une obligation amortie (dite « morte ») entraîne l'extinction de la dette. Les obligations restantes constituent les obligations « vivantes ».

Le remboursement de l'emprunt obligataire peut s'effectuer :

- par la méthode de l'amortissement constant : chaque année un même nombre d'obligations est remboursé. Le montant des intérêts diminue à chaque échéance ; les annuités sont décroissantes ;
- par la méthode de l'annuité constante : chaque année une même somme est consacrée au service global de l'emprunt (coupons + remboursement) ; le nombre d'obligations remboursé s'accroît à chaque échéance ;
- par amortissement unique à l'échéance de l'emprunt (emprunt « in fine ») : chaque année, seul le paiement du coupon est assuré.

1.3.2. Le tableau d'amortissement

Il met en évidence le service de l'emprunt obligataire (montant de l'annuité nécessaire afin de payer les intérêts et de rembourser une fraction de l'emprunt).

1.4. Typologies des emprunts obligataires

Les catégories d'emprunts obligataires les plus courantes sont les suivantes :

- **l'emprunt obligataire sans prime** : l'obligation est émise et remboursée pour sa valeur nominale ;
- **l'emprunt obligataire avec prime** : l'obligation est remboursée à un prix supérieur au prix d'émission. La différence constitue une prime d'émission, une prime de remboursement ou une double prime.

- **l'emprun obligataire convertible en actions ou obligations** : l'obligation peut, au terme d'un délai ou à une date déterminée, être transformée en action ou en une autre obligation ;
- **l'emprunt obligataire échangeable** : l'obligation peut être échangée contre des actions à tout moment ;
- **l'emprunt obligataire à « coupon zéro »** : l'obligation n'a pas de coupon annuel. Elle bénéficie en contrepartie d'une très forte prime d'émission ;
- **Obligations à fenêtres :** l'obligation possède une faculté de remboursement anticipé avec des pénalités dégressives dans le temps.

1.5. La comptabilisation de l'émission d'un emprunt obligataire

1.5.1. L'émission de l'emprunt obligataire

L'émission d'un emprunt obligataire se déroule en trois phases :

- ouverture de la souscription ;
- souscription de l'emprunt ;
- versement des fonds.

1.5.1.1. Ouverture de la souscription

L'entité crée le compte d'attente **47131 Obligataires - obligations à placer** en le débitant pour le montant des obligations à placer par le crédit du compte **1611 Emprunts obligataires ordinaires** pour le prix d'émission de l'emprunt.

1.5.1.2. Souscription de l'emprunt

L'entité constate l'engagement des obligataires, au fur et à mesure, au débit du compte **47132 Obligataires, comptes de souscription** pour le prix d'émission de l'emprunt par le crédit du compte **47131 Obligataires - obligations à placer** pour le montant des obligations souscrites.

1.5.1.3. Le versement des fonds

L'entité débite le compte **521 Banques** lors de la libération des fonds et des frais éventuellement le compte **6316 Frais d'émission d'emprunts** du montant des frais d'émission par le crédit du compte **47132 Obligataires, comptes de souscription** du montant des apports effectués par les obligataires.

Cas d'une émission surcouverte

Lorsque les souscriptions sont recueillies simultanément aux guichets d'une ou plusieurs banques, elles peuvent dépasser le nombre d'obligations à émettre.

Les souscriptions sont réalisées à titre irréductible pour un nombre assez faible et à titre réductible pour le reste.

La société peut demander la totalité ou une partie du prix d'émission à la souscription. Le solde éventuel devra être versé à la clôture de la souscription.

1.5.2. Le traitement des charges liées à un emprunt obligataire

Lors de l'émission d'un emprunt obligataire, l'entité supporte en dehors des coupons d'intérêt deux autres catégories de charges :

- la prime de remboursement des obligations ;
- les frais d'émission des emprunts.

1.5.2.1. La prime de remboursement des obligations

Lors de l'émission de l'emprunt obligataire, la dette constatée représente le prix d'émission de l'obligation. La prime de remboursement des obligations représentant la différence entre le prix de remboursement et le prix d'émission et est étalée sur la durée de l'emprunt, au prorata des intérêts courus. Les primes de remboursement sont enregistrées à l'échéance au débit du compte **6714 Primes de remboursement des obligations** par le crédit du compte **1661 Intérêts courus sur emprunts obligataires.** Toutefois, les primes afférentes à la fraction d'emprunts remboursée ne peuvent en aucun cas être maintenues au bilan..

1.5.2.2. Le traitement des frais d'émission des emprunts

L'ensemble des frais liés à l'émission d'un emprunt (publicité, impression des titres, commissions bancaires…) constitue des « Frais d'émission des obligations ». Ils sont comptabilisés en charge de l'exercice dans lequel les frais sont engagés au débit du compte **6316 Frais d'émission d'emprunts** par le crédit du compte de trésorerie .

- **1.6. La comptabilisation du service de l'emprunt**

Le service de l'emprunt obligataire comprend le paiement des intérêts (« coupons ») et le remboursement des obligations échues.

Lors du paiement des intérêts et des obligations à rembourser, les comptes **1611 Emprunts obligataires ordinaires** et **6711 Intérêt des emprunts obligataires** sont débités par le crédit du compte de **trésorerie 521 Banques.**

A la clôture de l'exercice les intérêts courus sont débités dans le compte **6711 Intérêt des emprunts obligataires** par le crédit du compte **1661 Intérêts courus sur emprunts obligataires**. Cette écriture est contrepassée à l'ouverture de l'exercice suivant.

1.7. Amortissement par rachat en Bourse

La société émettrice d'un emprunt obligataire, dont les obligations sont cotées, peut racheter aux obligataires les obligations qu'ils souhaitent céder pour ensuite les annuler.

Cette opération est effectuée, le plus souvent, lorsque le cours en bourse des obligations est inférieur à la valeur de remboursement. La société dégage alors un gain comptabilisé au crédit du compte **841 Produits HAO**.

1.8. Rachat des obligations

Lors du rachat des obligations, le compte **5031 " Obligations émises par la société et rachetées par elle "** est débité par le crédit du compte de trésorerie.

1.9. Annulation des obligations

Lors de l'annulation des obligations le compte **161 Emprunts obligataires ordinaires** est débité par le crédit des comptes **5031 Obligations émises par la société et rachetées par elle** et **841 Produits HAO**.

SECTION 2 : Les valeurs mobilières composées

2.1. Cadre juridique

2.1.1. Définition

L'Acte Uniforme ne réglementait que les obligations : titre de créance et les actions : titre de capital.

Les valeurs mobilières composées n'avaient jusqu'alors fait l'objet d'aucune réglementation spécifique. C'est le cas des obligations convertibles ou échangeables en action, obligations à bons de souscription d'actions remboursables (OBSAR).

Désormais, les sociétés par actions peuvent émettre des valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance (Article 822 AUSCGIE).
Le contrat d'émission peut prévoir que les valeurs mobilières et les titres de capital ou de créances auxquels ces valeurs mobilières donnent droit ne peuvent être cédés et négociés qu'ensemble. Dans ce cas si le titre émis à l'origine est un titre de capital, celui-ci ne relève pas d'une catégorie qui obligerait la tenue d'une assemblée spéciale lorsque les décisions de l'assemblée générale extraordinaire modifient leurs droits (Article 822-2 AUSCGIE).
Les titres de capital ne peuvent être convertis ou transformés en valeurs mobilières représentatives de créances (Article 822-3 AUSCGIE).

2.1.2. Modalités d'attribution

La décision d'émission de valeurs mobilières donnant accès au capital emporte également renonciation des actionnaires à leur droit préférentiel de souscription aux titres de capital auxquels les valeurs mobilières émises donnent droit (Article 587-2 AUSCGIE).
Les émissions de valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance, sont autorisées par l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires, qui doit respecter les dispositions relatives à l'augmentation de capital de la société anonyme.

Dans le cas d'émission de valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créances, composées uniquement de titres de créance, le rapport du commissaire aux comptes porte sur la situation d'endettement de la société, à l'exclusion du choix des éléments de calcul du prix d'émission.

Lorsque l'augmentation de capital a lieu avec maintien du droit préférentiel de souscription, le commissaire aux comptes donne son avis sur l'émission proposée et sur le choix des éléments de calcul du prix d'émission et son montant.

Une société anonyme peut émettre des valeurs mobilières donnant accès au capital de la société qui possède directement ou indirectement plus de la moitié de son capital ou de la société dont elle possède directement ou indirectement plus de la moitié du capital.

2.1.3. Obligations de la société émettrice des valeurs mobilières composées

A compter de l'émission des valeurs mobilières donnant accès au capital, la société appelée à attribuer ces titres ne peut :

- modifier sa forme et son objet à moins d'y être autorisée par le contrat d'émission ou par l'assemblée générale des titulaires de ces valeurs mobilières (Article 822-7 AUSCGIE) ;
- modifier les règles de répartition de ses bénéfices ;
- amortir le capital ;
- créer des actions de préférences entrainant une modification des règles de répartition des bénéfices ou un amortissement du capital ;
- procéder à une augmentation de capital réservée à des personnes dénommées à moins d'y être autorisée :
  * par l'assemblée générale des titulaires de ces valeurs mobilières ;
  * par le contrat d'émission (Article 822-8 AUSCGIE).

2.1.4. Protection des intérêts des titulaires de valeurs mobilières composées

La société appelée à attribuer les titres de capital ou les valeurs mobilières y donnant accès doit prendre les mesures nécessaires à la protection des intérêts des titulaires des droits ainsi créés, si elle décide de :

- procéder à l'émission, sous quelque forme que ce soit, de nouveaux titres de capital, avec droit préférentiel de souscription réservé à ses actionnaires ;
- distribuer des réserves, en espèces ou en nature, et des primes d'apports, d'émission ou de fusion. Lorsqu'il existe des valeurs mobilières donnant accès au capital, la société qui procède à l'attribution d'actions gratuites vire à un compte de réserve indisponible la somme nécessaire pour attribuer les actions gratuites aux titulaires des droits attachés aux valeurs mobilières donnant accès au capital, qui exerceraient leur droit ultérieurement en nombre égal à celui qu'ils auraient reçu s'ils avaient été actionnaires au moment de l'attribution principale ;
- modifier la répartition de ses bénéfices par la création d'actions de préférence (Article 822-10 AUSCGIE).

2.2. Les valeurs mobilières complexes donnant accès au capital

2.2.1. Les obligations remboursables en actions

Les obligations remboursables en actions (ORA) sont des obligations dont le remboursement s'effectue par la remise d'actions de la société émettrice dans un rapport déterminé dès l'émission des obligations. Ce rapport ne peut pas être modifié pendant la durée de l'emprunt sauf en cas d'opérations spécifiques sur les capitaux propres (variation du capital, fusion, distribution de réserves, etc.).

Les titres sont inscrits lors de leur émission, pour le montant de l'emprunt, au crédit d'un sous-compte du compte **1613 Emprunts obligataires remboursables en actions**.

Les intérêts sont servis pendant la durée de l'emprunt de manière habituelle. Il n'existe pas de prime de remboursement.

Lors du remboursement, le compte **1613 Emprunts obligataires remboursables en actions** est débité par le crédit des comptes **1013 Capital, souscrit, appelé, versé, non amorti** pour la valeur nominale des actions et **1054 Prime de conversion**.

2.2.2. Les obligations convertibles en actions

Le contrat d'émission d'obligations peut prévoir que les obligataires pourront, à tout moment ou à une ou plusieurs dates déterminées, convertir leurs obligations en actions selon un rapport déterminé à l'avance. Les obligations émises portent alors le nom d'obligations convertibles en actions (OCA) ou d'obligations échangeables en actions. Les obligations dont les porteurs n'ont pas demandé la conversion sont remboursables en numéraire, comme des obligations ordinaires.

Le traitement comptable de ces obligations diffère selon qu'elles comportent ou non une prime de remboursement.

2.2.3. Le traitement des OCA sans prime de remboursement

Les principes de comptabilisation sont identiques à ceux utilisés dans le cas des obligations remboursables en actions, mis à part l'inscription des OCA au crédit du compte **1612 Emprunts obligataires convertibles.**

Les opérations d'augmentation de capital sont constatées à chaque demande de conversion des obligataires ou aux périodes prévues pour la conversion, **comme mentionné ci-dessous**.

2.2.4. Le traitement des OCA avec prime de remboursement

Lors de l'émission de l'emprunt, seul le prix d'émission est constaté dans le compte **1612 Emprunts obligataires convertibles** et la prime de remboursement n'est pas comptabilisée, ni étalée. Une provision pour risque de devoir payer la prime, en cas de remboursement en numéraire, est constatée à la clôture de l'exercice d'émission de l'emprunt par le débit de **69 Dotation aux provisions** par le crédit de **19 Provisions pour risques et charges**. Elle est reprise en cas de conversion des obligations en actions par le

débit du **compte 19** et le crédit du **compte 79**. Son montant correspond soit à la prime totale, soit est évalué en fonction de la probabilité de non-conversion, en fonction de l'état du marché. Le montant à provisionner devrait être calculé au prorata des intérêts courus à la date de clôture, la prime de remboursement s'acquérant au jour le jour, comme les intérêts de l'emprunt.

2.2.5. Les obligations à bons de souscription d'actions

Les obligations à bons de souscription d'actions sont des valeurs mobilières composées d'une obligation, accompagnée d'un ou de plusieurs bons de souscription d'actions, qui donnent le droit de souscrire à une augmentation de capital, dans des conditions, et à une ou plusieurs dates prévues à l'avance. Les bons de souscription sont, dans la plupart des cas, négociables séparément des obligations.

Lors de la souscription, l'emprunt obligataire est enregistré comme un emprunt ordinaire. La contrepartie des bons n'est pas constatée car, du point de vue juridique, elle ne génère pas de dettes.

Lors de l'exercice des bons, l'augmentation de capital est comptabilisée au crédit des comptes **101 Capital social et 1051 Prime d'émission.** En cas de péremption des bons aucune écriture n'est passée.

Bons de souscription d'actions autonomes

Ces bons peuvent aussi être émis de manière autonome. Le produit de l'émission des bons de souscription d'actions autonome est comptabilisé au crédit du compte **1051 Prime d'émission par le débit d'un compte de trésorerie.** Cette affectation est définitive, même en cas de péremption des bons.

2.3. Les valeurs mobilières complexes donnant droit à l'attribution de titres de créances

2.3.1. Obligations avec bons de souscription d'obligations

L'émission d'obligations avec bons de souscription d'obligations permet à la société émettrice de se procurer des ressources à un taux d'intérêt inférieur à celui du marché avec, comme contrepartie, l'engagement de procéder ultérieurement à une émission d'obligations à un taux plus élevé.

Le traitement comptable consiste à augmenter la charge du premier emprunt et à diminuer celle du second emprunt.

Le produit résultant de l'émission des bons s'inscrit au crédit du compte **4719 Bons de souscription d'obligations.**

- ✓ **Lors de l'exercice des bons :**
  - l'emprunt émis est enregistré conformément aux dispositions générales ;
  - le **compte 4719** est débité par le crédit du compte **7745 Revenus des obligations,** par étalement sur la durée de l'emprunt obligataire de façon linéaire.
- ✓ **Lors de la péremption**, le montant des bons non exercés est rapporté au résultat au crédit du **compte 7745**.

2.3.2. Bons de souscription d'obligations autonomes

- ✓ **Lors de l'émission,** le compte de **trésorerie** est débité par le crédit du compte **4719 Bons de souscription d'obligations**.
- ✓ **Lors de l'exercice des bons**, le **compte 4719** est débité par le crédit du compte **7745 Revenus des obligations par étalement** sur la durée de l'emprunt obligataire de façon linéaire.
- ✓ **Lors de la péremption**, les bons non exercés sont rapportés au résultat par le compte **7745**.

SECTION 3 : Autres emprunts obligataires

3.1. Obligations à coupon zéro

Ces obligations sont émises avec une forte prime, mais sont remboursables à l'échéance à leur valeur nominale, sans aucun paiement d'intérêt.

L'emprunt est enregistré dans le compte **1618 Autres emprunts obligataires,** pour le prix d'émission. La prime de remboursement est assimilée à des intérêts capitalisés au taux actuariel à l'émission. Ainsi, à la clôture de chaque exercice, la prime de remboursement est étalée au prorata « intérêts courus » au débit du compte **6714 Primes de remboursement des obligations** par le crédit du compte **1661 Intérêts courus sur emprunts obligataires.**

3.2. Obligations à fenêtres

Ce sont des obligations généralement à taux fixe de longue durée qui peuvent, pendant certaines périodes (fenêtres), être remboursées par anticipation sur demande, soit de l'émetteur, soit du souscripteur.

Ces remboursements anticipés s'accompagnent de pénalités fixées dans le contrat d'émission :

- réduction du dernier coupon si le remboursement est demandé par le souscripteur ;
- augmentation de la prime de remboursement si le remboursement est demandé par l'émetteur.

Si l'émetteur a l'intention de demander le remboursement, il convient de comptabiliser une provision pour le montant de la charge de pénalité.

3.3. Titres participatifs

3.3.1. Définition

Les "titres participatifs" sont des titres 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...) ;

3.3.2. Comptabilisation

Ces titres sont comptabilisés dans le compte de valeurs mobilières concerné (compte **5035 Autres titres conférant un droit de créance** ou **2742 Titres participatifs** suivant leur durée de détention).

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus sont comptabilisés, soit dans le compte **506 intérêts courus**, soit dans le compte **2764 intérêts courus sur titres immobilisés** pour, au minimum, le montant de la partie fixe de la rémunération.

Le montant de la partie variable est certain dans son principe à la date de clôture mais l'estimation du montant comporte une incertitude, car cette rémunération dépend de l'activité ou des résultats de la société émettrice, tirés des comptes annuels approuvés.

Si l'activité ou le résultat de la société émettrice peut être estimé de manière satisfaisante, ce produit pourra être comptabilisé dans le compte d'intérêts courus.

Lors de la cession, les règles générales d'évaluation de cession de valeurs mobilières sont applicables.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 21

Engagements de retraite et autres avantages assimilés

SECTION 1 :	Définition et champ d'application des engagements de retraite
SECTION 2 :	Evaluation des engagements de retraite
SECTION 3 :	Comptabilisation des engagements de retraite
SECTION 4 :	Modifications ou réduction du régime
SECTION 5	Autres avantages à long terme et indemnités de cessation d'emploi
SECTION 6 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 19** « Avantages du personnel » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : Juin 2011).

L'objectif de cette disposition est de prescrire le traitement comptable des engagements en matière de retraite et les informations à fournir à leur sujet.

SECTION 1 : Définition et champ d'application des engagements de retraite

1.1. Définition

Il s'agit de l'engagement d'une entité sur un montant de prestations versé à ses salariés au moment du départ à la retraite, sous la forme d'un capital ou d'une rente. Ces obligations peuvent résulter de l'application de dispositions législatives, d'une convention collective, d'un accord d'entité ou d'une clause d'un contrat de travail.

- Les indemnités de fin de carrière que doit verser l'entité lorsque le salarié part à la retraite concernent toutes les entités.
- Au-delà de ces indemnités légales ou conventionnelles de départ à la retraite, certaines entités mettent en place, en général à l'intention de leurs cadres et cadres-dirigeants, des régimes de retraite complémentaires.

1.2. Champ d'application

Les présentes dispositions couvrent les seuls engagements de retraite en matière de pensions, de compléments de retraites, d'indemnités ou d'allocations en raison du départ à la retraite, ou avantages similaires des membres ou associés du personnel et des mandataires sociaux d'une entité. Au titre de ces dispositions, les entités doivent évaluer et comptabiliser sous forme de provisions à inscrire au passif externe du bilan, les engagements de retraite et porter une mention dans les Notes annexes.

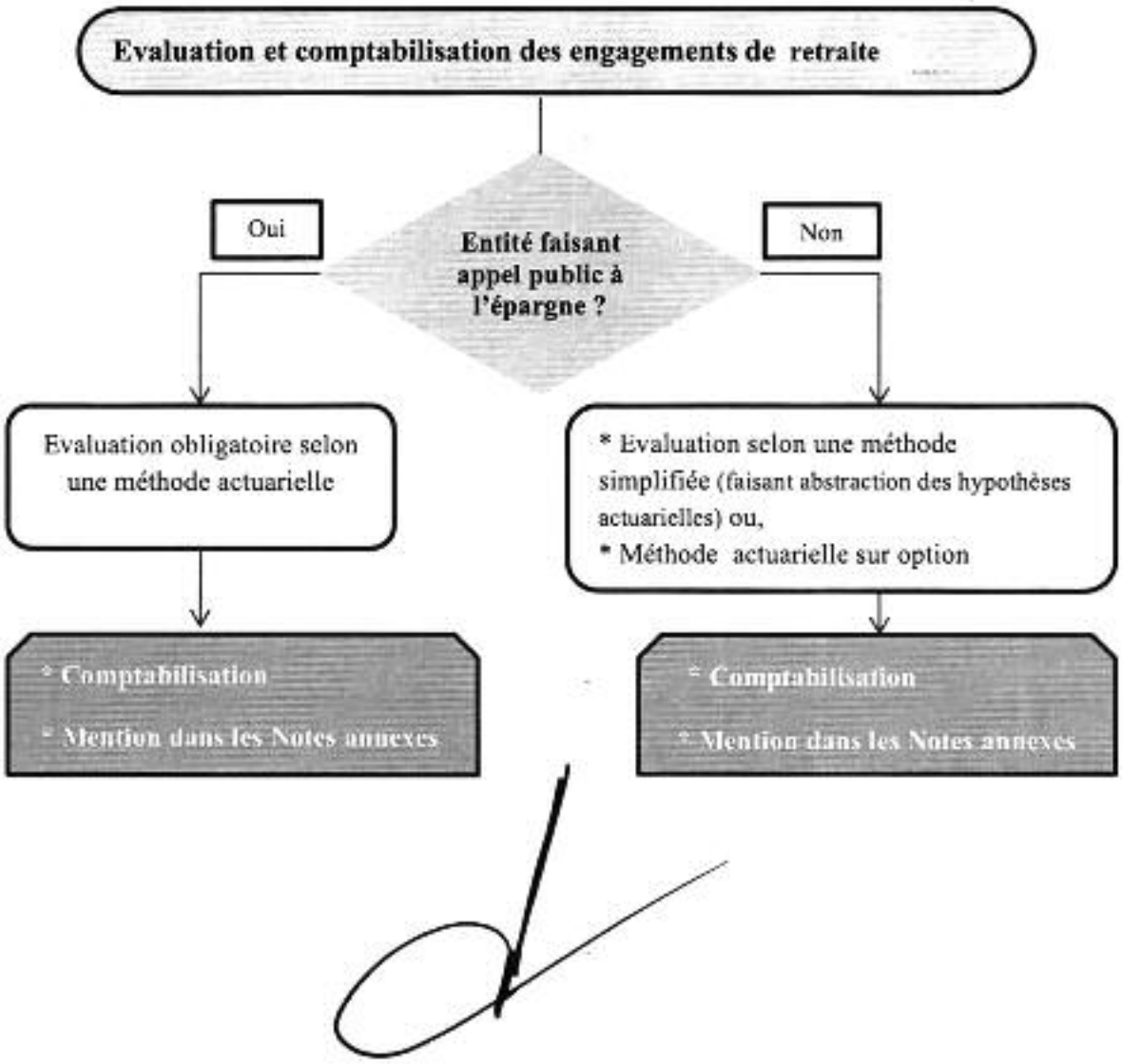
Toutefois, les **entités faisant appel public à l'épargne ont l'obligation d'évaluer les engagements de retraite selon la méthode actuarielle**.

Les autres entités peuvent opter pour l'application, soit de la méthode actuarielle, soit des méthodes simplifiées, qui font abstraction des hypothèses démographiques et/ou financières suivantes :

- ne pas tenir compte de la probabilité de départ à la retraite ou de décès avant l'âge de départ ;
- négliger les hypothèses tenant à la croissance des rémunérations, à condition d'en tenir compte dans le choix du taux d'actualisation.

Enfin, le Système comptable OHADA recommande aux entités appartenant à un groupe dont les comptes consolidés sont établis selon les normes IFRS, d'opter pour l'évaluation des engagements de retraite selon la méthode actuarielle dans leurs comptes individuels afin de minorer les retraitements de consolidation.

Le schéma ci-dessous résume le dispositif d'évaluation et de comptabilisation des engagements de retraite :



SECTION 2 : Evaluation des engagements de retraite

2.1. Principes généraux

La particularité des indemnités de départ à la retraite est que leur coût futur pour l'entité est incertain à la clôture de l'exercice. L'engagement de retraite est le montant des droits accumulés par le salarié en matière d'indemnités de départ à la retraite, qui est à actualiser et à pondérer de la probabilité de devoir verser ces droits. Cette évaluation se fait selon la méthode des unités de crédits projetées. Il s'agit d'une prestation définie.

L'évaluation des engagements d'indemnités de départ à la retraite nécessite de tenir compte de plusieurs hypothèses qui peuvent être classées en deux catégories :

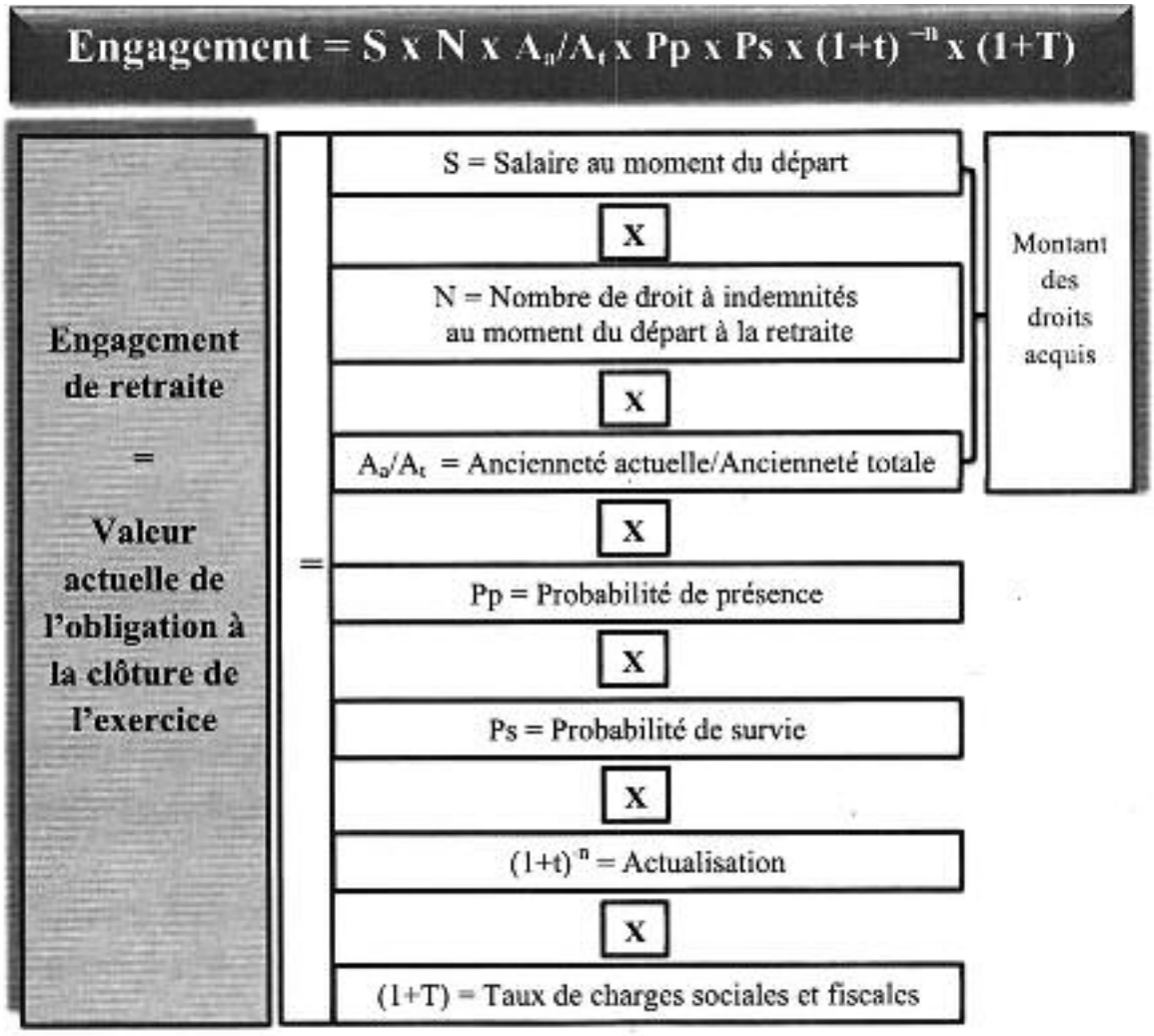
- les hypothèses démographiques ;
- les hypothèses financières.

Hypothèses démographiques : probabilité d'être en vie à l'âge de la retraite (selon table de mortalité) et probabilité d'être présent dans l'entité à l'âge de la retraite (taux de départ, turn-over).

Hypothèses financières : le taux d'actualisation (l'indemnité n'étant versée qu'au jour du départ à la retraite, l'engagement futur doit être actualisé à la date d'arrêté des comptes), l'indemnité de départ à la retraite en fonction du salaire perçu en fin de carrière (lié au taux d'évolution des salaires) ; le rendement des actifs finançant le régime, le cas échéant.

Le calcul doit être effectué salarié par salarié.

Le montant de l'engagement de retraite (indemnité de départ à la retraite) représentant la valeur actuelle de l'obligation à la clôture de l'exercice, est obtenu à partir de la formule suivante :



Avec :

S : Salaire au moment du départ à la retraite

S = Salaire à la clôture x (1 + taux annuel de progression de salaires) $^{\text{nombre d'années d'activité avant l'âge de départ à la retraite}}$

Taux de progression du salaire : Le taux de progression doit prendre en compte l'inflation, l'ancienneté, la promotion et divers autres facteurs, comme l'offre et la demande sur le marché de l'emploi.

Salaire en fin de carrière = Salaire actuel $(1+i)^n$

⇨ **$(1+i)^n$ = Salaire fin de carrière/ Salaire actuel**

⇨ $i = \left(\frac{Salaire\ fin\ de\ carrière}{Salaire\ actuel}\right)^{1/n}$

Avec n = nombre d'années d'activité avant l'âge de départ à la retraite



EXEMPLE : Salaire à la clôture de N =100 ; âge actuel du salarié 45 ans ;

âge de départ à la retraite 60 ans ;

salaire de fin de carrière (compte tenu des expériences du passé)

= 180.

Le taux de progression $i = (\frac{180}{100})^{1/15} = 4\%$

N : Nombre de droit à indemnités au moment du départ

Il existe deux formules pour calculer le nombre de droits à indemnités :

La variante générale : cette méthode consiste à procéder à une répartition selon la formule de constitution des droits (méthode rétrospective). Selon cette formule, le nombre de droits est exprimé en nombre de mois (ou en pourcentage) calculés d'après l'ancienneté actuelle.

Deuxième variante: L'entité peut considérer l'intégralité des droits qui seront acquis par le salarié, puis la répartir de façon linéaire sur l'ensemble de sa carrière (méthode prospective). Dans ce cas, le nombre de droits est exprimé en nombre de mois (ou en pourcentage) calculés d'après l'ancienneté future x Ancienneté actuelle/Ancienneté future **(A_a/A_t)**.

Le système comptable OHADA recommande d'utiliser la variante la plus favorable au salarié.

A_a/A_t : Ancienneté actuelle/Ancienneté totale

P_p : Probabilité de Présence

Probabilité d'être présent dans l'entité au moment du départ à la retraite, à savoir : **(1 - taux de départ annuel)** $^{\text{nombre d'années d'activité avant l'âge de départ à la retraite}}$

Les départs de l'année s'entendent comme les départs par démission ou licenciements individuels. Ne sont pas pris en compte, le départ à la retraite et le départ suite à un décès du salarié.

Un taux de départ différencié par tranche d'âge ou par catégorie socio-professionnelle (ouvriers, cadres et ingénieurs par exemple) peut être calculé, le cas échéant, en fonction de la structure des effectifs.

Lorsque les effectifs d'une catégorie sont faibles, il est souhaitable de réaliser une moyenne pluriannuelle (par exemple moyenne des cinq derniers taux de départ).

La probabilité de présence peut être donnée par la moyenne des 5 dernières années des personnes ayant quitté l'entité sans bénéficier de prestations :

$$P_p = \frac{1}{5}\left(\frac{NDT_{DA-4}}{NTT_{DA-4}} + \frac{NDT_{DA-3}}{NTT_{DA-3}} + \frac{NDT_{DA-2}}{NTT_{DA-2}} + \frac{NDT_{DA-1}}{NTT_{DA-1}} + \frac{NDT_{DA}}{NTT_{DA}}\right)$$

Avec NDT_{DA} le nombre de travailleurs partis de l'entité sans bénéficier des prestations des engagements en matière de retraite à la date d'aujourd'hui (DA) et NTT_{DA} le nombre de totaux à la date d'aujourd'hui (DA).

P_s : Probabilité de survie

La mortalité en période d'activité est approchée par la table de mortalité F vie du code CIMA.

La probabilité de survie d'une personne d'âge x d'être en vie à l'âge x+1 : $p_x = \frac{l_{x+1}}{l_x}$

On obtient la probabilité de survie d'une personne d'âge x d'être en vie à l'âge x+n :

$$_n P_x = \frac{l_x + 1}{l_x} = \frac{\textit{nombre de vivants à l'âge de la retraite}}{\textit{nombre de vivants à l'âge actuel}}$$

$(1+t)^{-n}$: (1 + Taux d'actualisation)$^{-\text{nombre d'années d'activité avant l'âge de départ à la retraite}}$

1+T : (1 + Taux de charges fiscales et sociales).



EXEMPLE

L'âge actuel d'un salarié est de 55 ans et il partira à la retraite à l'âge de 60 ans

Probabilité de survie = nombre de vivants à 60 ans / nombre de vivants à 55 ans

Nombre de vivants à 60 ans = 877752 (voir l'extrait de la table de mortalité TV ci-dessous)

Nombre de vivants à 55 ans = 909 956 (voir l'extrait de la table de mortalité TV ci-dessous)

Probabilité de survie = 877 752 / 909 956= 96,46 %.

Extrait de la table de mortalité TV (Annexe à l'article 338 du code CIMA)

X = âge

lx = nombre de vivants à l'âge x

dx = nombre de décès entre l'âge x et l'âge x+1

X	lx	dx
52	923 472	4 120
53	919 352	4 493
54	914 859	4 903
55	909 956	5 353
56	904 603	5.847
57	898 756	6.389
58	892 367	6.983
59	885 384	7.632
60	877 752	8.340
61	869 412	9.110
62	860 302	9.949

2.2. Collecte d'informations

L'évaluation est réalisée «salarié par salarié », et non sur des moyennes, à partir des listes d'employés présents dans l'entité. Pour chacun des employés de l'entité, il est en pratique nécessaire de disposer d'une information sur :

- l'identité du salarié ;
- la catégorie professionnelle (pour déterminer la croissance des salaires) ;
- la date de naissance, la date d'embauche et donc l'âge et l'ancienneté à la clôture de l'exercice ;
- l'âge légal de départ à la retraite dans le pays ou dans le secteur d'activité concerné ;
- le statut de contrat à durée indéterminée (CDI) ou de contrat à durée déterminée (CDD), seul le premier et donc l'âge et l'ancienneté à la clôture de l'exercice entrant dans le calcul de l'indemnité probable ;
- taux des charges fiscales et sociales patronales applicables aux indemnités de départ à la Retraite.

2.3. Méthode des unités de crédit projetées

Pour déterminer le montant des droits accumulés, l'entité doit utiliser la méthode des unités de crédits projetées selon laquelle chaque période d'activité engendre un droit complémentaire aux avantages prévus par le régime.

Ce droit complémentaire s'exprime la plupart du temps sous la forme d'une quotité due (par exemple, 3 mois de salaire) multipliée par un salaire en fin de carrière ou une somme forfaitaire.

Dans le cadre de l'indemnité légale de fin de carrière calculée à partir d'un barème, il convient de tenir compte des droits accumulés de façon conditionnelle, le montant des droits accumulés sera pondéré de la probabilité que le salarié quitte l'entité avant le terme d'activité nécessaire à l'acquisition définitive des droits.

2.4. Evaluation du salaire en fin de carrière

Pour les indemnités de départ à la retraite, le montant versé par l'entité dépend du salaire au moment du départ à la retraite. Pour le déterminer, l'entité doit tenir compte des augmentations de salaires futures estimées qui sont fonction de l'inflation, de l'ancienneté, de la promotion et de divers autres facteurs comme l'offre et la demande sur le marché de l'emploi.

2.5. Hypothèses démographiques et financières

2.5.1. Hypothèses démographiques

La probabilité de devoir verser effectivement l'engagement aux salariés est évaluée par référence à des hypothèses démographiques et dépend de l'âge de départ à la retraite. Ces hypothèses portent, s'agissant des indemnités de départ à la retraite, sur la probabilité de décès pour en déduire l'espérance de vie et le taux de départ de l'entité.

Pour l'évaluation des engagements de retraite, le taux de départ est le rapport entre le nombre de départs de l'année et le nombre de salariés. Lorsque les effectifs ne varient pas, le taux de départ est équivalent au taux de rotation (turnover), ce qui ne sera pas le cas si l'entité connaît des augmentations ou des diminutions de son effectif.

2.5.2. Choix du taux d'actualisation

Le taux à utiliser pour actualiser l'engagement doit être déterminé par référence au rendement procuré par les obligations émises par les entités de première catégorie, avec une monnaie et une durée cohérentes avec les engagements évalués.

En l'absence de marché liquide sur ce type d'obligations, le taux d'actualisation est déterminé par référence au rendement des obligations émises par l'État.

2.6. Prise en compte du taux de charges patronales sur l'indemnité de départ à la retraite

Les taux applicables au titre des prélèvements fiscaux et sociaux à la charge de l'employeur concernant l'indemnité de départ à la retraite doivent être pris en compte dans l'évaluation.



exemple

- Age à la date d'embauche du salarié Alpha = 25 ans
- Date de départ à la retraite = 60 ans
- Date d'embauche : 01/01/N
- Salaire moyen actuel calculé sur les 12 derniers mois de service au 31/12/N : 2 000 000F
- Taux de progression des salaires : 5%
- Taux d'intérêt de l'emprunt obligataire émis par l'Etat (taux d'actualisation) : 5,85%
- Probabilité de présence : 98,31%
- Probabilité de survie selon la table de mortalité : 79%,
- Taux de charges fiscales et sociales : 10%

La convention collective stipule qu'à la date de départ à la retraite, le salarié bénéficiera de 40 % du salaire moyen calculé sur les 12 derniers mois de service :

- **Calcul de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N**
  - Indemnité future = 2 000 000 $(1,05)^{34}$ x 40% x (1/35) = 120 077 F
  - Ancienneté actuelle / ancienneté totale = 1 / 35
  - Probabilité d'atteinte d'âge de la retraite = (0,9831) x (0,79) = 0,77
  - Facteur d'actualisation = $(1,0585)^{-34}$
  - Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N :
    = [(2 000 000) $(1,05)^{34}$ x 40% x1/35] x 0,77 x $(1,0585)^{-34}$ x (1,1) = 14 718 F

2.7. Fréquence des révisions des hypothèses actuarielles

Les évaluations actuarielles doivent être effectuées avec suffisamment de régularité pour que les montants comptabilisés ne diffèrent pas de façon importante de ceux qui auraient été calculés à la clôture de l'exercice.

2.8. Mode de gestion des indemnités de départ à la retraite

Il existe deux modes de gestion des engagements de retraite :

- gestion interne,
- gestion externe.

✓ **Gestion interne** : l'entité gère elle-même des fonds qui lui permettront de payer ses engagements futurs.

✓ **Gestion externe** : l'entité verse des fonds à un tiers (compagnie d'assurance ou fonds de pension) qui les gère et qui paiera les engagements futurs.

D'une manière générale, la gestion des indemnités de départ à la retraite fait courir à l'entité deux types de risques :

- **le risque actuariel** : risque que les prestations coûtent plus cher que prévu ;
- **le risque de placement** : risque que les actifs investis ne soient pas suffisants pour faire face aux prestations prévues .

Remarque : Les présentes dispositions encouragent les entités (sans toutefois le leur imposer) à faire appel à un actuaire qualifié pour évaluer toute obligation significative au titre des engagements de retraite.

SECTION 3 : Comptabilisation des engagements de retraite

3.1. Règles générales de comptabilisation

✓ **Au bilan** :

Le montant comptabilisé au passif à la clôture de l'exercice s'établit comme suit :

- la valeur actuelle de l'obligation à la date de clôture;
- diminuée de la valeur à la date de clôture des actifs du régime (s'ils existent) utilisés directement pour éteindre les obligations.

Le passif d'indemnités de fin de carrière constitue une **provision pour risques et charges**, à porter au compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires**.

✓ **Au compte de résultat** :

L'accroissement d'un engagement de retraite d'une année sur l'autre peut s'expliquer notamment par le coût des services rendus et le coût financier.

Le coût des services rendus au cours de l'exercice est l'accroissement du nombre de droits d'un salarié.

Le coût financier est lié à la réduction du nombre d'années avant le paiement de l'indemnité, il s'agit d'un effet temps. Il est obtenu en multipliant l'engagement de l'exercice au début de l'exercice, par le taux d'actualisation déterminé au début de l'exercice (ou à l'inventaire de l'exercice précédent).

Le montant net à constater en charges (ou en produits), est égal à la somme des éléments suivants :

+	**coût des services rendus au cours de l'exercice**
+/-	**coût des services passés (profits ou pertes relatifs à une modification ou une réduction de régime)**
+/-	**profit (ou perte) résultant d'une liquidation de régime**
+/-	**intérêts nets sur le passif (l'actif) net**
=	**Charge nette (ou produit net) au compte de résultat**

Le coût des services rendus peut être enregistré au débit du compte **6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges,** et le coût financier au débit du compte **6971 Dotations aux provisions financières pour risques et charges** par le crédit du compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires,** pour le montant global des engagements.



exemple

- **Comptabilisation de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N d'une valeur de 14 718 F**

A la clôture de l'exercice N, l'écriture suivante sera passée :

Le compte **6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges** sera débité par le crédit du compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires** pour un montant de 14 718 F.

- **Calcul de la valeur actuelle de l'obligation au 31 /12/ N+1**
  - Rappel du mode de calcul de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N :

$= [(2\ 000\ 000)\ (1,05)^{34} \times 40\% \times 1/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-34} \times (1,1) = 14\ 718$ F

  - Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N+1

$= [(2\ 000\ 000 \times 1,05)\ (1,05)^{33} \times 40\% \times 2/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-33} \times (1,1) =$ **31 157,5**

≈ 31 158 F

- **Calcul de la variation de l'obligation et de ses composantes au 31/12/N+1 (en l'absence de changement d'hypothèse actuarielle)**
  - Variation de l'obligation = 31 158 – 14 718 = **16 440 F**
  - Composante de la variation de l'obligation :
    - ✓ Le coût des services rendus au cours de l'exercice

$= [(2\ 000\ 000 \times 1,05)\ (1,05)^{33} \times 40\% \times 1/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-33} \times (1,1) =$ **15 578,497**

≈ 15 579 F.

- ✓ Le coût financier = 14718 x 5,85% = **861,003 ≈ 861 F**

Vérification de la variation de l'obligation = 31 158 - 14 718 = **16 440 F**

= 15 579 + 861 = **16 440 F**

- **Comptabilisation de la variation de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N+1 d'une valeur de 16 440 F**

A la clôture de l'exercice N+1, l'écriture suivante sera passée :

Les comptes **6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges** et **6971 Dotations aux provisions financières pour risques et charges** seront débités respectivement pour un montant de 15 579 F et 861 F par le crédit du compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires** pour un montant de 16 440.

3.2. Comptabilisation des régimes couverts par des actifs

Lorsqu'une entité fait le choix de couvrir son engagement de retraite par une police d'assurance ou des actifs. L'obligation juridique ou implicite de l'entité de combler ou pas le paiement des indemnités de fin de carrière au personnel détermine le mode de comptabilisation.

- Lorsqu'un contrat d'assurance est souscrit au nom d'un participant ou d'un groupe de participants au régime et que l'entité n'a pas d'obligation juridique ou implicite de combler les pertes sur le contrat, elle n'a pas l'obligation de payer les prestations aux membres du personnel, le paiement de celles-ci relevant de la seule responsabilité de l'assureur. Le paiement de primes fixes en application d'un tel contrat correspond en substance au règlement de l'obligation au titre des avantages du personnel et non à un placement pour satisfaire à cette obligation. En conséquence, l'entité n'a plus ni actif, ni passif. Il convient d'enregistrer les cotisations au débit du compte **6686 Assurances retraite et fonds de pension** par le crédit du compte **4332 Assurances retraite et fonds de pension.**

- Lorsque l'entité finance ses obligations d'indemnités de fin de carrière par la souscription d'un contrat d'assurance ou d'un fonds de pension selon lequel elle conserve une obligation juridique ou implicite (directement, ou encore indirectement du fait du régime, à cause du mécanisme d'établissement des primes futures ou du fait que l'assureur est une partie liée). L'une des deux méthodes de comptabilisation peut être retenue :

  a) L'entité peut comptabiliser les cotisations et les primes versées au fonds de retraite **au débit du compte 6686 Assurances de retraite et fonds de pension** . En contrepartie, la provision pour retraite (compte principal **196 Provisions pour pensions et obligations similaires)** est reprise pour ne faire apparaître au bilan que le montant de l'engagement non couvert.

  Lors des versements des retraites aux salariés, il est également possible :

  - de débiter le compte 6618 ou 6628 « Autres rémunérations directes » par le crédit d'un compte de dette envers les salariés ou d'un compte de trésorerie,

- en contrepartie d'une reprise de la provision pour retraite.

b) le paiement des primes est assimilé à un actif, dans ce cas il convient

- d'enregistrer son droit à remboursement en tant qu'actif distinct : les versements au débit du compte **1962 Actif régime de retraite** par le crédit du compte de **Trésorerie.**
- à la clôture de l'exercice, il faut procéder à une dotation aux provisions au débit des **comptes 6911 et 6971** par le crédit du compte **1961 Provisions pour pensions et obligations similaires- engagement de retraite,** pour le montant global des engagements.
- lors du paiement des prestations aux bénéficiaires directement par le fonds ou l'assurance, le compte **1961 Provisions pour pensions et obligations similaires- engagement de retraite** est débité par le crédit du compte **1962 Actif régime de retraite** du montant des versements effectués. Mais lorsque les prestations aux bénéficiaires sont effectuées par l'entité puis remboursées par le fonds ou l'assurance, le compte **1961 Provisions pour pensions et obligations similaires- engagement de retraite** est débité par le crédit du compte de trésorerie et ensuite le compte de **Trésorerie est débité par le crédit du compte 1962 Actif régime de retraite** (pour le montant remboursé).

3.3. Intérêts nets sur le passif

Les intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies correspondent à la variation pour la période du passif net (de l'actif net) au titre des prestations définies attribuable au passage du temps. Les intérêts nets sur le passif net (l'actif net) au titre des prestations définies sont composés :

- du produit d'intérêts généré par les actifs du régime ;
- du coût financier relatif à l'obligation au titre des prestations définies (charge de désactualisation) ; et
- des intérêts relatifs à l'effet du plafonnement de l'actif.

Le produit d'intérêts généré par les actifs du régime est une composante du rendement de ces actifs. Il est déterminé en multipliant la juste valeur des actifs du régime par le taux d'actualisation défini. Ces deux éléments sont définis au début de l'exercice et tiennent compte de la variation des actifs du régime attribuable au paiement de cotisations et de prestations au cours de la période.

La différence entre le produit d'intérêts généré par les actifs du régime ainsi calculé et le rendement réel des actifs du régime (déterminé à la fin de l'exercice) est comptabilisée en

capitaux propres (report à nouveau), comprise dans les réévaluations du passif net (de l'actif net) au titre des prestations définies.

Les intérêts relatifs à l'effet du mécanisme de plafonnement de l'actif sont une composante de la variation totale liée à ce mécanisme. Ils sont déterminés en multipliant le montant de l'effet du plafonnement de l'actif par le taux d'actualisation, ces deux éléments étant déterminés au début de l'exercice.

La différence entre le montant ainsi obtenu et la variation totale de l'effet du plafonnement de l'actif est comptabilisée en capitaux propres (report à nouveau), comprise dans les réévaluations du passif net (de l'actif net) au titre des prestations définies.

La valeur des actifs du régime de retraite à la clôture de l'exercice est déterminée à l'aide de la formule suivante :

Valeur actuelle des actifs du régime (début de l'exercice)
+ Rendement sur les actifs du régime
+ Contribution aux actifs au cours de l'exercice
– Prestations payées aux retraités durant l'exercice
= Valeur actuelle des actifs du régime (fin de l'exercice)

3.4. Règle de comptabilisation des écarts actuariels

Au-delà des variations de l'engagement de retraite liées au coût des services et au coût financier, l'engagement de retraite peut augmenter (ou diminuer) du fait de la modification des hypothèses retenues au moment de l'évaluation.

3.4.1. Origine des écarts actuariels

Les écarts actuariels ont deux origines. Il s'agit :

- soit des différences constatées entre les données réelles et les estimations effectuées antérieurement ;
- soit des effets, sur la dette actuarielle ou sur les actifs dédiés à sa couverture, des changements d'hypothèses actuarielles.

Dans la première catégorie, on peut citer :

- les différences entre le nombre de personnes ayant quitté l'entité au cours de l'exercice et le nombre de départs qui avaient été anticipés ;

- pour un régime de retraite, le nombre de décès constatés et ceux résultant de la table de mortalité utilisée ;
- la valeur des avantages effectivement versés et la valeur qui avait été estimée ;
- la différence constatée entre les produits engendrés pendant l'exercice par les actifs dédiés à la couverture du régime et les estimations effectuées.

Dans la seconde catégorie figurent les changements de taux d'actualisation, d'estimation des produits futurs des actifs dédiés à la couverture du régime, de table de mortalité ou du taux de rotation du personnel.

L'écart actuariel lié à la variation de l'obligation du fait du changement des hypothèses actuarielles peut être déterminé de la façon suivante :

	Valeur actuelle de l'obligation à la clôture de l'exercice N	(1)
+	Coût des services rendus au cours de l'exercice	(2)
+	Coût financier	(3)
=	***Valeur actuelle de l'obligation attendue la clôture de l'exercice N+1 (4=1+2+3)***	
	Valeur actuelle de l'obligation la clôture de l'exercice N+1	**(5)**
=	***Ecarts actuariels de l'exercice (6 = 4 - 5)***	

Il est également possible de caluler l'écart actuariel de la façon suivante :

Valeur actuelle de l'obligation à la clôture de l'exercice N+1

- *Valeur actuelle de l'obligation la clôture de l'exercice N*
- Coût des services rendus au cours de l'exercice
- Coût financier

= ***Ecart actuariel de l'exercice***

3.4.2. Comptabilisation des écarts actuariels

Les écarts actuariels constituent des changements d'estimation comptable. En conséquence, ils doivent être comptabilisés dans le résultat d'exploitation ou financier de l'exercice. En effet, les écarts actuariels résultant d'une variation du taux d'actualisation doivent être comptabilisés en résultat financier, par analogie avec le traitement comptable de la charge de désactualisation d'une provision.

Lorsque l'écart correspond à une perte actuarielle, il est enregistré au débit du compte **6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges et/ou du compte 6971 Dotations aux provisions financières pour risques et charges** par le crédit du compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires.**

Par contre lorsque l'écart traduit un gain actuariel, le compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires** est débité par le crédit du compte **7911 Reprise de provisions d'exploitation pour risques et charges et /ou du compte 7971 Reprise de provisions financières pour risques et charges.**

3.5. Cas particulier des régimes excédentaires (ou surfinancés)

L'entité doit comptabiliser à l'actif du bilan l'excédent éventuel du régime. Mais la comptabilisation de cet excédent doit être limitée. Le montant maximal à comptabiliser à l'actif doit être évalué en retenant le plus faible entre :

- **l'excédent du régime** : égal à la différence entre la valeur actualisée de l'obligation au titre des engagements de retraite, et la valeur actuelle des actifs du régime ;
- **le plafond de l'actif** : la valeur actualisée des avantages économiques disponibles sous la forme de remboursements par le régime ou sous la forme d'une diminution des cotisations futures à ce fonds.

L'excédent éventuel de cotisations versées par rapport à la charge annuelle déterminée selon la méthode actuarielle retenue devait être inscrit en charges constatées d'avance (excédent de versement).

Les effets de ce plafonnement de l'actif (c'est-à-dire tout excédent du régime qui dépasse ces limites) sont comptabilisés immédiatement dans le résultat de la période.

SECTION 4 : Modification ou réduction du régime

Dans certains cas, la mise en place d'un nouveau régime d'avantages postérieurs à l'emploi à prestations définies ou bien la modification d'un régime existant reconnaît des droits aux bénéficiaires au titre de leur activité passée, sans se contenter d'instaurer des droits au titre de leur activité future.

L'augmentation de la dette actuarielle qui résulte de l'attribution rétroactive de droits additionnels est appelée « coût des services passés ».

Le coût des services passés représente la variation de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies pour les services rendus par les membres du personnel au cours de périodes antérieures, qui résulte :

- des modifications d'un régime (instauration ou cessation d'un régime à prestations définies ou encore amendement du régime) ; ou
- de la réduction d'un régime (diminution importante, décidée par l'entité, du nombre de membres du personnel couverts par le régime).

Le coût des services passés est immédiatement inclus en résultat (en charges s'il s'agit d'une augmentation de la dette, en produit, s'il s'agit d'une réduction).

Le coût des services passés doit être comptabilisé immédiatement et en totalité au compte de résultat à la première des deux dates suivantes :

- la date de la modification ou de la réduction du régime ;
- la date à laquelle l'entité comptabilise les coûts de restructuration ou les indemnités de cessation d'emploi correspondants.

SECTION 5 : Autres avantages à long terme et indemnités de cessation d'emploi

5.1. Autres avantages à long terme

Les autres avantages à long terme sont les avantages dont le règlement intégral est attendu au-delà de douze mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel les salariés ont rendu les services correspondants.

EXEMPLE

- les absences rémunérées de longue durée (congés liés à l'ancienneté ou congés sabbatiques) ;
- les primes d'ancienneté, médailles du travail ou autres avantages liés à l'ancienneté ;
- les indemnités d'invalidité de longue durée.

Les autres avantages à long terme sont évalués et comptabilisés selon les mêmes principes que les engagements en matière de retraite, à l'exception des réévaluations du passif net (de l'actif net) dont font partie les écarts actuariels qui doivent être immédiatement et intégralement comptabilisés au compte de résultat.

5.2. Indemnités de cessation d'emploi

Les indemnités de cessation d'emploi sont les avantages du personnel fournis en contrepartie de la cessation d'emploi d'un membre du personnel résultant :

- soit de la décision de l'entité de mettre fin à l'emploi du membre du personnel avant l'âge normal de départ en retraite ;
- soit de la décision du membre du personnel d'accepter une offre d'indemnités en échange de la cessation de son emploi.

 EXEMPLE : indemnités versées dans le cadre d'un licenciement, d'une rupture conventionnelle ou encore d'un plan de départ volontaire.

L'indemnité de cessation d'emploi est comptabilisée au débit d'un compte de charge de personnel par le crédit du compte **42 Personnel**.

SECTION 6 : Informations à fournir dans les Notes annexes

Les informations à fournir en matière d'engagement de retraite sont les suivantes :

- indication que les engagements sont évalués et comptabilisés ;
- description générale des types de régime ; ce descriptif distingue, par exemple, les régimes de retraite, les indemnités de départ à la retraite, les régimes de couverture médicale post emploi ;
- le cas échéant, descriptif de la composition des actifs du régime et/ou droits à remboursement ;
- indication de la valeur retenue pour les principales hypothèses actuarielles à la date de clôture et de leur base de détermination (taux d'actualisation, taux d'augmentation des salaires, le cas échéant taux de rendement des actifs du régime et/ou des droits à remboursement...) ;
- le cas échéant, lorsque les engagements sont comptabilisés, rapprochement à l'ouverture et à la clôture de l'exercice entre les montants comptabilisés à l'actif et au passif et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 22

Opérations en devises et contrats de couverture sur les marchés financiers

SECTION 1 :	Biens dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères
SECTION 2 :	Dettes et créances libellées devises
SECTION 3 :	Opérations à terme ferme ou conditionnelles sur les marchés financiers
SECTION 4 :	Disponibilités en devises

SECTION 1 : Biens dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères

1.1. Immobilisations incorporelles et corporelles

Pour ces biens, l'article 51 de l'Acte uniforme dispose 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).

1.2. Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations libellés en devises

En cas de non-livraison avant la clôture, l'acompte n'est pas converti au cours du change de clôture. Aucun écart de conversion n'est constaté sur les avances et acomptes versés. Toutefois, dans le cas où l'avance ou l'acompte, risque d'être remboursé par le fournisseur (qui ne remplirait pas son obligation), et où le cours de clôture est inférieur au cours du jour de son versement, il y a lieu de comptabiliser une provision pour risques et charges.

1.3. 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.

1.4. 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).

- **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'entité peut utiliser une autre méthode dans la mesure où elle n'est pas susceptible d'affecter sensiblement les résultats.
Des dépréciations sont constatées 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.

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'entité ;

- 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'entité 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 les Notes annexes.

SECTION 2 : Dettes et créances libellées en devises

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'entité :

- 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.

2.1. 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'entité 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.

2.2. 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).

2.2.1. Les opérations assorties d'une couverture de change

2.2.1.1. Couverture fixant définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance

Lorsque les couvertures fixent définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance (par exemple les achats ou ventes à terme de devises), l'incertitude disparaît totalement. La valeur des créances ou des dettes en monnaies étrangères à l'échéance est connue. La couverture transforme les créances et les dettes en monnaies étrangères, en créances et dettes en monnaie nationale.

La date de mise en place de la couverture a toutefois une incidence sur le traitement comptable à effectuer :

- si la couverture est mise en place avant l'opération, les créances et dettes sont enregistrées au cours fixé par l'instrument de couverture. Il n'y a donc pas d'écart de conversion, ni de provision à constater. Le résultat financier n'est pas affecté ; 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 revanche lorsque la couverture est prise après l'opération, tant que celle-ci n'est pas mise en place, les écarts de conversion et les provisions nécessaires sont comptabilisés. Lors de la réalisation de la couverture, les créances et dettes sont converties au cours de couverture. Les écarts, constatés entre la valeur d'origine des créances et des dettes et leur évaluation au cours de couverture, sont comptabilisés en résultat financier. Les éventuelles provisions sont reprises.

2.2.1.1. Couverture ne fixant pas définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance

Lorsque les couvertures ne fixent pas définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance, le taux de conversion des créances et dettes en monnaies étrangères applicable à l'échéance n'est pas connu. Seul le risque de perte est réduit par l'instrument de couverture utilisé. Les écarts de conversion relatifs aux créances et dettes en monnaies étrangères sont entièrement constatés. En revanche, la provision pour perte de change n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert.

2.2.2. Créances douteuses en devises

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.

2.2.3. Ecarts 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'entité 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 les Notes annexes.

- Selon l'article 57-4, lorsque l'entité 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 pertes probables sur les gains latents.

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 :

- la position doit être déterminée devise par devise et non toutes devises confondues. Toutefois, des devises fortement corrélées peuvent être incluses dans la même position.
- les opérations de couverture et les éléments couverts (pour la partie couverte) sont exclus de cette position ;
- l'échéance des éléments inclus dans la position doit être comprise dans le même exercice comptable ;
- ne doivent être inclus dans la position que des éléments réalisables .Sont notamment concernés les créances, les dettes et les instruments dérivés en position ouverte isolée. En revanche, sont exclus de la position globale de change les éléments suivants :
    - les disponibilités (les écarts de change étant comptabilisés immédiatement en résultat,
    - les éléments budgétaires,
    - les engagements hors bilan.
- la position est utilisée uniquement pour la détermination de la provision .Aucune compensation ne peut être opérée entre les écarts de conversion actifs et passifs comptabilisés au bilan ou entre les gains et pertes réalisées ;
- une justification formalisée appropriée doit être établie.

2.3. Règlement des dettes et créances en devises

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 ou les pertes de change sont enregistrés en résultat d'exploitation ou en résultat financier en fonction de la nature des opérations l'ayant généré.

Les résultats de change **sur créances et dettes commerciales** sont enregistrés en résultat d'exploitation :

- les pertes de change sont comptabilisées au débit du compte **656 Pertes de change sur créances et dettes commerciales** ;
- les gains de change sont comptabilisés au crédit du compte **756 Gains de change sur créances et dettes commerciales**.

S'agissant d'une créance de nature commerciale, la provision relative à la perte probable de change s'analyse comme une charge d'exploitation qu'il faut inscrire au débit du compte **6591 Charges pour provisions sur risques à court terme** par le crédit **du compte 4991 Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation.**

Les résultats de change sur **opérations ayant un caractère financier** (emprunt bancaire en devise, liquidités en devises ...) sont enregistrés en résultat financier :

- Les pertes de change sont comptabilisées au débit du compte **676 Pertes de change financières** ;
- les gains de change sont comptabilisés au crédit du compte **776 Gains de change financiers**.

Concernant les opérations ayant un caractère financier, la provision relative à la perte probable de change s'analyse comme une charge à caractère financier qu'il faut inscrire :
au débit du compte **6971 Dotations aux provisions pour risques et charges** par le crédit **du compte 194 Provisions pour pertes de change (pour les risques à long terme),**
au débit du compte **6791 Charges pour provisions sur risques financiers** par le crédit du compte **4997 Provisions pour risque à court terme sur opérations financières (pour les risques à court terme).**

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.

2.4. Particularités liées aux créances et dettes indexées

La valeur d'entrée des créances et dettes dont les modalités de règlements sont assorties d'une clause d'indexation, ne tient pas compte des variations de l'index retenu.

Lorsqu'elles subsistent à l'inventaire, les créances et dettes indexées sont converties sur la base de la valeur de l'index à la date de clôture des comptes.

Les différences d'indexation constatées sont comptabilisées dans les mêmes comptes et selon les mêmes conditions que les créances dettes libellées en devises (comptes 478 ou 479).

SECTION 3 : Opérations à terme fermes ou conditionnelles sur les marchés financiers

3.1. Enregistrement des contrats

Les montants nominaux des contrats, qu'ils aient ou non vocation à être réglés à terme, ne sont pas comptabilisés au bilan. Ils font l'objet d'engagements, s'ils sont susceptibles d'être payés.

Une information doit être donnée en annexe pour tous les contrats significatifs.

Les variations de valeur des contrats sont enregistrées de façons différentes selon qu'elles s'inscrivent dans le cadre d'opérations de couverture ou d'autres opérations.

3.2. Opérations de couverture

3.2.1. Caractéristiques d'une opération de couverture

Selon l'article 57-2 de l'Acte uniforme, une opération n'est qualifiée de couverture, que si elle présente toutes les caractéristiques suivantes :

- les contrats ou options de taux d'intérêt achetés ou vendus ont pour effet de réduire le risque de variation de valeur affectant l'élément couvert ou un ensemble d'éléments homogènes ;

- l'élément couvert peut être un actif, un passif, un engagement existant ou une transaction future non encore matérialisée par un engagement, si cette transaction est définie avec précision et possède une probabilité suffisante de réalisation ;
- l'identification du risque à couvrir est effectuée après la prise en compte des autres actifs, passifs et engagements ;
- une corrélation est établie entre les variations de valeur de l'élément couvert et celles du contrat de couverture, ou celles de l'instrument financier sous-jacent, s'il s'agit d'options de taux d'intérêt, puisque la réduction du risque résulte d'une neutralisation totale ou partielle, recherchée, a priori, entre les pertes éventuelles sur l'élément couvert et les gains sur les contrats négociés, ou l'option achetée, en couverture.

Une option vendue ne remplit pas les conditions requises pour être un instrument de couverture car elle ne permet pas de réduire efficacement le risque sur le résultat d'un élément couvert.

Toutefois, lorsqu'elle est désignée comme compensant une option achetée, y compris une option incorporée à un autre instrument financier, elle est considérée comme un instrument de couverture.

3.2.2. Comptabilisation des contrats qualifiés de couverture

Selon l'article 57–3 de l'Acte uniforme, les contrats qualifiés de couverture sont identifiés et traités comptablement en tant que tels dès leur origine et conservent cette qualification jusqu'à leur échéance ou dénouement.

Les variations de valeur de ces contrats ou options, constatées sur les marchés organisés, sont enregistrées dans un compte d'attente libellé **54 Instruments de trésorerie,** puis rapportées au compte de résultat sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.

Lors de la sortie de l'élément couvert, le montant des variations de valeur enregistrées en compte d'attente jusqu'à cette date, est intégralement rapporté au compte de résultat et, si l'opération de couverture n'est pas dénouée, les variations ultérieures concernant cette opération sont traitées conformément à l'article 57-4. Pour les éléments couverts dont les règles d'évaluation imposent de retenir à l'inventaire le coût d'achat ou le prix de marché, si celui-ci est inférieur, le montant cumulé des variations de valeur du contrat, enregistrées en compte d'attente, vient en déduction dans le calcul des éventuelles dépréciations.

Les comptes **4786 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – ACTIF** et **4797 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – PASSIF** enregistrent les

différences d'évaluation en contrepartie du compte **54 Instruments de trésorerie**. Ces comptes enregistrent également les gains ou pertes sur instruments de couverture en attente d'imputation en résultat de manière symétrique avec l'élément couvert.

3.2.3. Comptabisation des frais de couverture

3.2.3.1.Primes d'options soultes et équivalents

A leur versement, les primes d'options sont comptabilisées dans un compte **54 instruments de trésorerie**. Elles peuvent ensuite, au choix de l'entité :

- soit être étalées dans le compte de résultat sur la période de couverture au débit du compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie**.
- soit être différées et constatées en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert, c'est-à-dire au même rythme que l'effet de couverture.

3.2.3.2. Report/déport des dérivés à terme de change

Le report/déport représente l'écart entre le cours comptant et le cours à terme.

Lorsqu'il s'agit de couvertures quasi-parfaites de transactions futures (par exemple, stock, acquisition d'immobilisation …), le report/déport est :

- soit étalé dans le compte de résultat sur la période de couverture, dans un compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie**
- soit constaté en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert.
- Par contre, pour les autres types de couvertures (créances et dettes, couvertures non parfaites), il est obligatoirement étalé sur la période de couverture, dans un compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie**

3.2.4. Cas particuliers des couvertures liées aux matières premières

Dans le cas des matières premières, l'écart entre le cours comptant et le cours à terme n'est pas composé exclusivement d'un écart de taux d'intérêt (composante financement), mais intègre différentes composantes particulières liées notamment aux coûts de stockage, de transport et d'assurance, à la saisonnalité ainsi qu'à l'effet de l'offre et de la demande.

En conséquence, cet écart ne peut pas être étalé, mais plutôt intégré dans le coût des matières couvertes.

3.2.5. Autres opérations de couverture

Selon l'article 57–4 de l'Acte uniforme, les variations de valeur des contrats négociés sur les marchés organisés, constatées par la liquidation quotidienne des marges débitrices et créditrices, sont portées au compte de résultat en charges ou produits financiers.

Les variations de valeur des options constatées lors de transactions de gré à gré, sont inscrites à des comptes transitoires **54 Instruments de trésorerie**, en attente de régularisation ultérieure:

- à l'actif du bilan pour les variations qui correspondent à une perte latente,
- au passif du bilan pour les variations qui correspondent à un gain latent.

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat.

Lorsque l'ensemble des transactions de gré à gré engendre une perte latente, celle-ci entraîne la constitution d'une provision financière.

SECTION 4 : Disponibilités en devises

Selon l'article 58 de l'Acte uniforme, les disponibilités en devises de l'entité 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.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 23

Contrats pluri-exercices

SECTION 1 :	Définition et champ d'application
SECTION 2 :	Règles générales de comptabilisation des contrats pluri-exercices
SECTION 3 :	Méthode à l'avancement
SECTION 4 :	Méthode à l'achèvement
SECTION 5 :	Contrats déficitaires
SECTION 6 :	Informations à fournir

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par les normes comptables internationales, notamment :

- de la norme comptable internationale **IAS 11** « Contrats de construction » (date de publication : Décembre 1993);
- de la norme comptable internationale **IFRS 15** « Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients » (date de publication : Mai 2014).

SECTION 1 : Définition et champ d'application

1.1. Définition

Un contrat pluri-exercices est un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, de finalité ou d'utilisation.

Compte tenu de la nature de l'activité de l'entité dans le cadre des contrats de construction, la date de démarrage et la date d'achèvement des contrats se situent généralement sur des périodes comptables différentes, c'est-à-dire sur plusieurs exercices.

Il existe deux types de contrats de construction :

- le contrat à forfait, dans lequel l'entrepreneur accepte un prix fixe ou une rémunération fixée, par référence à une estimation du nombre d'unités d'œuvre à un prix unitaire fixé, soumis dans certains cas à des clauses de révision de prix.
- le contrat en régie, dans lequel l'entrepreneur est remboursé des coûts autorisés (ou autrement définis), plus un pourcentage de ces coûts ou d'une rémunération fixe.

Certains contrats peuvent comporter des caractéristiques à la fois d'un contrat à forfait et d'un contrat en régie (par exemple, un contrat en régie assorti d'un prix maximum).

1.2. Champ d'application

La présente disposition traite :

- de la comptabilisation des produits et coûts relatifs aux contrats de construction dans les états financiers des entrepreneurs ;

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

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.

1.3. Regroupement ou division des contrats de construction

Lorsqu'un contrat porte sur plusieurs actifs, la construction de chaque actif doit être traitée séparément si :

- des propositions et des négociations séparées ont été faites pour chaque actif,
- l'acceptation ou le rejet ont été possibles pour chaque actif, et
- les coûts et revenus de chaque actif sont identifiables.

Un ensemble de contrats, qu'ils soient passés avec un même client ou avec des clients différents, doit être traité comme un contrat de construction unique lorsque :

- cet ensemble de contrats est négocié comme un marché global ;
- les contrats sont si étroitement liés qu'ils font, de fait, partie d'un projet unique avec une marge globale ; et
- les contrats sont exécutés simultanément ou à la suite l'un de l'autre, sans interruption.

SECTION 2 : Règles générales de comptabilisation des 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 ou services 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 à l'article 59 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."

De la conjugaison de ces règles générales, l'entité doit en principe, utiliser la méthode à l'avancement dès lors qu'elle est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable. En revanche, lorsque l'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable, elle doit utiliser la méthode à l'achèvement.Par conséquent, l'application de la méthode à l'achèvement ne résulte pas d'un choix opéré par l'entité mais plutôt d'une obligation dès lors que celle-ci n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison du contart de manière fiable.

SECTION 3 : Méthode à l'avancement

3.1. Définition et principe

La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats. Le résultat est déterminé en appliquant le pourcentage d'avancement au résultat à terminaison.

Cette méthode n'est appliquée que lorsque l'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable.

La méthode à l'avancement permet une meilleure application du postulat de spécialisation de l'exercice (art 59 de l'Acte uniforme) et est considérée comme la principale méthode de comptabilisation des contrats pluri-exercices retenue par le Système comptable OHADA.

3.2. Critères d'estimation de la fiabilité du résultat à terminaison

L'entité considère qu'elle a la capacité d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison lorsque les trois critères suivants sont réunis :

- la possibilité d'identifier clairement le montant total des produits du contrat ;
- la possibilité d'identifier clairement le montant total des coûts imputables au contrat ;
- l'existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultat liés.

3.3. Détermination du pourcentage d'avancement

Les méthodes possibles pour évaluer l'avancement peuvent être classées en deux catégories :

- celles basées sur la valeur des éléments dont le contrôle a été transféré au client,
- et celles basées sur les moyens mis en œuvre.

Le choix de la méthode dépend de la nature des biens ou services à transférer au client.

3.3.1. Méthodes basées sur les éléments transférés

Les méthodes de la première catégorie impliquent par exemple l'examen des prestations déjà accomplies, l'appréciation des réalisations, le franchissement d'étapes clés, le temps écoulé et les unités produites ou livrées.

Il convient de choisir la méthode qui décrit le mieux le degré d'avancement de l'obligation de prestation. Par exemple, l'entité peut comptabiliser le chiffre d'affaires sur la base de son droit à facturer. Tel est le cas d'un contrat en régie, prévoyant la facturation périodique des heures de prestation accomplies.

Lorsque l'évaluation des éléments dont le contrôle a déjà été transféré est peu pratique, notamment en raison de l'absence de données observables, il peut être nécessaire de recourir à des méthodes basées sur les moyens mis en œuvre.

3.3.2. Méthodes basées sur les moyens mis en œuvre

Ces méthodes évaluent l'avancement en faisant le rapport entre les moyens déjà mis en œuvre pour exécuter l'obligation de prestation et ceux restant à mettre en œuvre jusqu'à son exécution complète.

Les moyens mis en œuvre comprennent, par exemple, les ressources consommées, les heures de travail, les coûts encourus, le temps écoulé, les heures de machines, etc.

Si les moyens mis en œuvre sont basés sur les coûts encourus, le pourcentage d'avancement sera mesuré par le rapport suivant :

$$\frac{\textit{Coût des travaux ou des services réalisés à la clôture et accepté par le cocontractant}}{\textit{Coût de production total estimé des travaux ou des services}}$$

Si les moyens sont mis en œuvre de manière uniforme pendant toute la durée de la prestation, il peut être jugé approprié de comptabiliser le chiffre d'affaires de manière linéaire.

Les méthodes basées sur les moyens peuvent ne pas créer une relation directe entre les moyens mis en œuvre et le transfert du contrôle des biens et services au client. Dès lors, les moyens qui ne permettent pas de refléter le degré selon lequel le contrôle est transféré au client ne doivent pas être pris en considération.

Les coûts liés à des pertes non prévues sur des matières, sur des frais de personnel ou sur d'autres ressources sont exclus de la mesure de l'avancement s'ils n'ont pas été pris en considération pour déterminer le prix. Il en va de même, d'une manière générale, pour toutes les inefficacités non reflétées dans le prix de l'obligation de prestation.

3.4. Inventaire des produits et charges relatifs à un contrat pluri-exercices

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

3.4.1. Produits

- les produits initialement fixés par le contrat, y compris les révisions de prix ;
- les produits issus des changements dans les conditions d'exécution des biens ou services ; dès lors que le client a approuvé la modification ou qu'il est raisonnablement certain qu'il l'approuvera, et qu'il est possible d'évaluer de façon fiable le montant des produits correspondants ;

- les réclamations qui ont été acceptées par le client ou pour lesquelles l'état d'avancement des négociations ou des procédures en cours (contractuelles, arbitrales ou contentieuses) rend raisonnablement certaine leur règlement par le client, et dont le montant accepté ou susceptible d'être accepté, peut être évalué de façon fiable ;
- les primes incitatives (liées par exemple à l'achèvement anticipé du contrat) dès lors que les niveaux de performance ont été atteints ou qu'il est raisonnablement certain qu'ils le seront et qu'il est possible d'évaluer de façon fiable le montant de ces primes ;
- les produits financiers, directs ou indirects, résultant de conditions financières contractuelles se traduisant par des excédents significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat (le résultat dégagé à l'avancement en étant exclu) ainsi que les différences de change et résultats d'opérations de couverture liés.

3.4.2. Charges

3.4.2.1. Définition des charges

Les charges relatives à un contrat pluri-exercices comprennent :

- les coûts directement imputables à ce contrat (main-d'œuvre, sous-traitance, matériaux, amortissement du matériel, coûts d'approche, de repliement et de remise en état, location des équipements, conception et assistance technique, impôts et taxes, frais de commercialisation, honoraires, garantie, etc.) ;
- les coûts indirects, rattachables aux contrats en général, pour la quote-part susceptible d'être affectée à ce contrat (assurance, conception et assistance technique générale, frais généraux d'exécution des contrats, etc.) ;
- les provisions pour risques correspondant aux dépassements des charges directement prévisibles que l'expérience de l'entité, notamment statistiques, rend probables.

Sont exclus tous les coûts qui ne peuvent être imputés aux contrats en général ou à un contrat donné (par exemple : frais administratifs d'ordre général, frais de recherche et développement, et frais de commercialisation non imputables à un contrat donné, etc.).

3.4.2.2. Charges encourues antérieurement à la signature du contrat

Les charges relatives à un contrat pluri-exercices comprennent les coûts engagés antérieurement à sa signature, en vue de son obtention, dès lors qu'ils sont identifiables séparément, mesurables de façon fiable et qu'il est probable que ce contrat sera conclu.

Si ces coûts ont été inscrits en charges au cours d'un exercice antérieur clos, ils ne peuvent être imputés rétroactivement au contrat.

3.4.2.3. Charges financières

Les charges relatives à un contrat pluri-exercices peuvent comprendre les charges financières résultant de conditions financières contractuelles, se traduisant par des besoins ou insuffisances significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat, les différences de change, ainsi que les résultats d'opérations de couverture. Le montant des charges financières, sous déduction des produits financiers, imputées à l'ensemble des contrats pendant une période donnée, ne saurait excéder le montant des charges financières directement ou indirectement encourues par l'entité.

3.5. Comptabilisation

Les opérations relatives au contrat pluri-exercices sont comptabilisées au cours de l'exercice puis donnent lieu, le cas échéant, à des régularisations à la clôture de l'exercice comptable.

Au cours de l'exercice :

- Les avances et acomptes versés par le client au cours de la période d'exécution du contrat sont, le cas échéant, enregistrés au crédit du compte **4191 Clients, avances et acomptes reçus** par le débit du compte de trésorerie ;
- Les retenues de garanties prélevées par le client seront enregistrées au compte **4117 Clients retenues de garantie ;**
- les charges concourant à l'exécution du contrat sont enregistrées dans les comptes appropriés : achats de matières premières, frais de personnel, etc. ;
- les chiffres d'affaires contractuels sont comptabilisés le cas échéant, au crédit du compte **70 Ventes**, par le débit des **comptes de créances clients**. Les acomptes versés et les **retenues de garanties** viennent en diminution des créances correspondantes.

A la clôture de l'exercice, il convient de :

- porter en stocks, travaux en cours ou comptes de régularisation, les charges qui ne correspondent pas à l'avancement et qui sont donc rattachables à une activité future (notamment achats livrés qui ne sont ni consommés, ni mis en œuvre, facturations de sous-traitants qui correspondent à des travaux restant à réaliser) ;

- régulariser, le cas échéant, à la hausse comme à la baisse les chiffres d'affaires contractuels constatés au cours de l'exercice de telle sorte que, après déduction des charges ayant concouru à l'exécution du contrat, la quote-part du résultat à terminaison correspondant au pourcentage d'avancement soit bien prise en compte dans le résultat de l'exercice.

Le bénéfice global correspond à la marge prévisionnelle positive sur coût de revient du contrat.

Le chiffre d'affaires partiel comptabilisé à l'avancement est égal :

Prix de vente prévu x pourcentage d'avancement

Ce chiffre d'affaires partiel est comptabilisé au débit du compte **4181 Clients, factures à établir** par le crédit des comptes **70 Ventes** et éventuellement **4435 TVA sur factures à établir**. Cette écriture fait l'objet d'une contrepassation au début de l'exercice suivant.

Lorsque les charges de commercialisation sont engagées en fin de contrat, il convient de constituer une provision pour charges égale à la quote-part de frais correspondants car le chiffre d'affaires partiel est destiné à couvrir à la fois les charges de production et de distribution.

Lorsqu'aucun chiffre d'affaires contractuel n'a été constaté au cours de l'exercice, l'entité doit comptabiliser la totalité du chiffre d'affaires partiel de l'exercice.

Lors de la livraison au client, le chiffre d'affaires est normalement constaté au débit du compte **411 Clients** par le crédit des comptes **70 Ventes** et éventuellement **443 TVA facturée**.

SECTION 4 : Méthode à l'achèvement

4.1. Définition et principe

La méthode à l'achèvement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au terme de l'opération.

En effet, lorsque l'entité ne peut pas estimer de manière fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'est constaté en application de la convention de prudence. Les charges ayant concouru à l'exécution du contrat au cours de l'exercice sont alors compensées par l'enregistrement d'un chiffre d'affaires limité au montant de celles-ci.

Cette pratique doit s'analyser comme une modalité particulière de la méthode à l'avancement

qui peut trouver son application dans les tout premiers stades d'exécution d'un contrat, lorsque la visibilité sur le résultat du contrat se révèle très faible. Elle doit être abandonnée, au profit de la méthode à l'avancement proprement dite, lors de la disparition des incertitudes qui empêchaient auparavant d'estimer de façon fiable le résultat sur le contrat.

4.2. Comptabilisation

Au cours de l'exercice :

- Les avances et acomptes versés par le client au cours de la période d'exécution du contrat sont, le cas échéant, enregistrés au crédit du compte **4191 Clients, avances et acomptes reçus** par le débit du **compte de trésorerie**.
- Les retenues de garanties prélevées par le client seront enregistrées au compte **4117 Clients retenues de garantie ;**
- les charges concourant à l'exécution du contrat sont enregistrées dans les comptes appropriés : achats de matières premières, frais de personnel, etc. ;
- les chiffres d'affaires contractuels sont comptabilisés le cas échéant au crédit du compte **70 Ventes,** par le débit des comptes de créances clients. Les acomptes versés viennent en diminution des créances correspondantes.

A la clôture de l'exercice, il convient de :

- porter en stocks, travaux en cours ou comptes de régularisation les charges qui ne correspondent pas à l'avancement et qui sont donc rattachables à une activité future (notamment achats livrés qui ne sont ni consommés, ni mis en œuvre, facturations de sous-traitants qui correspondent à des travaux restant à réaliser) ;
- régulariser, le cas échéant, à la hausse comme à la baisse les chiffres d'affaires contractuels constatés au cours de l'exercice de telle sorte que, après déduction des charges ayant concouru à l'exécution du contrat, la quote-part du résultat à terminaison correspondant au pourcentage d'avancement soit nulle. En effet, le chiffre d'affaires partiel a comptabiliser doit correspondre au total des charges de l'exercice ayant concouru à l'exécution du contrat.

4. 3. Changement de méthode comptable et changement d'estimation

4.3.1. Changement de méthode comptable

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

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

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

4.3.2. Changement d'estimation

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

SECTION 5 : Contrats déficitaires

En application de la convention de prudence, la perte totale prévisionnelle doit être provisionnée indépendamment du degré d'avancement sous déduction des pertes déjà constatées quelle que soit la méthode de comptabilisation retenue.

Toutefois, les modalités de comptabilisation de cette perte globale varient en fonction de la méthode retenue.

5.1. Modalités spécifiques à la méthode à l'avancement

Dans le cadre de la mise en œuvre de la méthode à l'avancement, la perte réalisée en raison des travaux ou services déjà effectués et acceptés est prise en compte lors de la constatation du chiffre d'affaires relatif à ces travaux ou services. En effet, ce chiffre d'affaires est déterminé de telle sorte que le résultat comptabilisé soit égal au résultat à terminaison (perte dans ce cas), multiplié par le pourcentage d'avancement.

Le complément de perte, qui correspond aux travaux non encore réalisés, obtenu par la différence entre la perte totale et la perte déjà constatée, fait l'objet d'une provision.

Ainsi donc, à la clôture de l'exercice, le compte **6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges** est débité par le crédit du compte **193 Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur**.

5.2. Modalités spécifiques à la méthode à l'achèvement

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

- une provision pour risques à court terme à inscrire au débit du compte **6591 Charges pour provisions pour risques à court terme** par le crédit du compte **4991 Provision pour risques sur opérations d'exploitation;**
- et une provision pour perte à terminaison, pour le complément à inscrire au débit du compte **6911 Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges** par le crédit du compte **193 Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur.**

Les deux provisions sont estimées de la façon suivante :

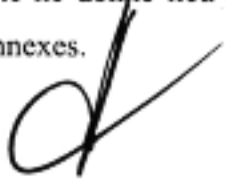
Provisions pour risques à court terme = perte totale x pourcentage d'avancement

Provision pour perte à terminaison = perte totale - Provisions pour risques à court terme

5.3. Perte à terminaison non déterminable de façon fiable

Lorsque l'entité éprouve des difficultés à valoriser le risque de perte relatif à un contrat pluri-exercices, elle doit envisager plusieurs hypothèses de calcul et la perte provisionnée est la plus probable d'entre elles, ou à défaut, la plus faible. Dans ce cas, l'entité doit fournir dans les Notes annexes une description appropriée du risque additionnel, mesurée par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible.

Par contre, lorsque l'entité se trouve dans l'incapacité de valoriser le risque de perte relatif à un contrat pluri-exercices, la perte ne donne lieu à aucune provision mais une information doit être fournie dans les Notes annexes.



SECTION 6 : Informations à fournir

6.1. Informations à fournir dans le bilan et compte de résultat

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 du bilan et compte de résultat.

6.2. Informations à fournir dans les Notes annexes

L'entité décrit les modalités d'application des principes comptables relatifs aux contrats pluri-exercices, le cas échéant par catégorie de contrats, en précisant notamment :

- l'inclusion éventuelle, dans les charges imputables, de charges financières ;
- le montant des provisions pour pertes à terminaison ainsi que leur variation au cours de l'exercice ;
- dans le cas où l'entité n'est pas en mesure de déterminer la provision correspondant à l'hypothèse de perte la plus probable, la description du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible ;
- dans le cas où l'entité n'est pas en mesure d'estimer de façon raisonnable le montant d'une quelconque provision pour perte à terminaison, l'existence et la nature de l'incertitude ;
- la méthode de calcul du pourcentage d'avancement lorsque l'entité applique la méthode à l'avancement ;
- la prise en compte éventuelle, pour la détermination de l'effet du changement de méthode, de l'estimation du résultat à terminaison à la clôture de l'exercice du changement.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 24

Abonnement des charges et produits

SECTION 1 :	Définition de la technique d'abonnement
SECTION 2 :	Règles de comptabilisation

Certaines entités établissent des comptes de résultat périodiques (mensuels ou trimestriels) ; alors qu'elles supportent des charges ou produits présentant un caractère annuel (loyers et primes d'assurances...). Ces entités mettent en œuvre des règles identiques à celles retenues pour les comptes annuels à la clôture de l'exercice, et doivent en particulier respecter le principe de spécialisation d'exercices.

Dans le souci d'encadrer les modalités d'enregistrement de ces types d'opérations, le Système Comptable OHADA préconise la possibilité d'enregistrer périodiquement ces charges et produits en utilisant la technique d'abonnement.

SECTION 1 : Définition de la technique d'abonnement

1.1. Définition

La technique d'abonnement consiste à enregistrer les charges et les produits, dont le montant peut être connu ou fixé d'avance avec une précision suffisante (loyers, impôts, primes d'assurance, amortissements...), et qu'on décide de répartir par fractions égales entre les périodes comptables de l'exercice (système d'abonnement) afin d'obtenir des situations intermédiaires (mensuelles, trimestrielles...).

1.2. Comptes d'abonnement

Le Système comptable OHADA prévoit l'utilisation du compte **474 Comptes de répartition périodique des charges et des produits.**

Les deux sous-comptes retenus dans le cadre de cette technique sont les suivants :

- pour l'abonnement des charges : **4746 Compte de répartition périodique des charges** ;
- pour l'abonnement des produits : **4747 Compte de répartition périodique des produits**.

Chaque compte peut faire l'objet de subdivisions selon les besoins de l'entité.

SECTION 2 : Règles de comptabilisation

2.1. Comptabilisation des opérations en cours d'exercice

A la fin de chaque période retenue par l'entité (mois, trimestre...), le compte **4746 Compte de répartition périodique des charges** est crédité de la fraction des charges abonnées par le débit du compte de charges correspondant.

Lors de la réception par l'entité de la facture correspondant à la charge réelle de la période, le compte **4746** est débité par le crédit du **compte de tiers ou de trésorerie concerné**.

Le compte **4747 Compte de répartition périodique des produits,** utilisé pour les produits fonctionne de manière symétrique.

La TVA éventuelle sur la facture est enregistrée selon les règles habituelles.

Pour les dotations aux amortissements le compte **68 Dotations aux amortissements,** est débité par le **crédit du compte 4746**.

2.2. Comptabilisation des opérations à la clôture de l'exercice

A la clôture de l'exercice :

- le **compte 4746** doit être soldé par la contrepartie **du compte de charge concernée**. Lorsque la période d'étalement court sur plusieurs exercices, le solde du **compte 4746** est effectué par le biais des comptes de régularisation (charges constatées d'avance ou charges à payer).

Pour les dotations aux amortissements le **compte 4746** sera débité par le crédit du compte **28 amortissements**.

- le **compte 4747** doit être soldé par la contrepartie du **compte de produit concerné**. Lorsque la période d'étalement court sur plusieurs exercices, le solde **du compte 4747** est effectué par le biais des comptes de régularisation (produits constatés d'avance ou produits à recevoir).

Dans l'hypothèse d'une différence entre la charge réelle et celle retenue pour les écritures d'abonnement (par exemple en cas de révision de contrat), une régularisation s'impose. Elle consiste en un ajustement du **compte 4746 ou 4747** avec pour contrepartie le **compte de charge ou de produit concerné**.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 25

Contrat de concessions de service public

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Comptabilisation et évaluation
SECTION 3 :	Contrat de partenariat public privé (PPP)
SECTION 4 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent du consensus adopté par l'interprétation **IFRIC 12** « Accords de concession de services » (date de publication : 25 Mars 2009).

SECTION 1 : Principes généraux

1.1. Définition

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

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

1.2. Champ d'application

Les présentes dispositions énoncent les principes de comptabilisation, par un opérateur privé, des contrats de concessions de services conclus entre un organisme public et un opérateur privé, lorsque l'infrastructure objet du contrat est contrôlée par le concédant.

Mais elles ne traitent pas de la comptabilisation de ces contrats par le concédant.

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

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

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

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

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

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

1.3. Caractéristiques d'un contrat de concession de service public

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

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

1.4. Notion de service public

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

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

1.5. 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

SECTION 2 : Comptabilisation et évaluation

2.1. Principe

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

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

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

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

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

2.2. Comptabilisation de la prestation de construction accomplie par l'opérateur privé

Pendant la phase de construction, l'opérateur privé réalise un chiffre d'affaires au titre de la construction et les coûts de construction encourus, sont portés en charge. Les dispositions relatives au contrat pluri-exercices s'appliquent notamment en ce qui concerne la mise en évidence de la marge. La contrepartie du chiffre d'affaires est un actif, (compte **2734**

Créances sur le concédant ou compte **2123 Concessions de service public)** dont la nature dépend du mode de rémunération.

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

2.3. Comptabilisation de l'actif en contrepartie des prestations de construction

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

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

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

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

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