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



exemple

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

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

- une créance à long terme correspondant au montant garanti de 400 millions (20 millions x 20); à inscrire dans le compte **2734 Créances sur le concédant**

- une immobilisation incorporelle à inscrire dans le compte **2123 Concessions de service public** pour la partie non garantie, fonction de la fréquentation des usagers, initialement évaluée à 500 millions (900 millions - 400 millions).

2.3.1. Règles de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle

Lorsque l'opérateur privé, en contrepartie de ses prestations de construction doit comptabiliser une immobilisation incorporelle en respectant les règles suivantes :

- en phase de construction, la contrepartie des prestations de constructions en cours est comptabilisée au poste immobilisation incorporelle dans le compte **2123 Concessions de service public**, sans attendre la mise en service de l'équipement et non dans un compte transitoire ;
- pendant cette période, l'immobilisation incorporelle peut donner lieu à l'incorporation dans son coût des frais financiers supportés jusqu'à son achèvement ;

- pour les contrats ayant une durée limitée dans le temps, la durée d'amortissement est constituée par celle du contrat. La méthode d'amortissement doit refléter la manière dont les avantages économiques qui seront procurés par l'actif devraient être consommés par l'opérateur privé. Une méthode d'amortissement basée sur le revenu généré par l'actif n'est pas appropriée.

2.3.2. Règles de comptabilisation d'une créance

La méthode d'évaluation applicable aux créances dans le cadre des présentes dispositions est celle dite du coût amorti au taux d'intérêt effectif. Selon cette méthode, il y a lieu de rechercher le taux d'intérêt effectif de la créance, à sa date de mise en place. Ce taux, figé pour toute la durée de la créance, permet de déterminer les produits financiers, qui sont égaux au capital de la créance multiplié par le taux d'intérêt effectif.

Le taux d'intérêt effectif est le taux d'actualisation qui permet de rendre nulle la somme algébrique des prestations débitées au compte de l'autorité publique et des règlements reçus.

Les coûts d'emprunt doivent être comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus ;

Le schéma de comptabilisation est le suivant :

- au débit du compte de créances **2734 Créances sur le concédant**, sont portées les prestations de construction et de service accomplies pour son compte par l'opérateur privé, ainsi que les produits financiers déterminés comme indiqués ci-dessus ;
- au crédit du compte créances sont enregistrés les règlements reçus.

2.3.3. Comptabilisation des obligations contractuelles de maintenance et de remise en état d'une infrastructure

Les obligations contractuelles de maintenance et de remise en état d'une infrastructure pendant la durée du contrat ou avant transfert ou restitution de l'infrastructure au concédant, à un niveau de service spécifié, et à l'exception des prestations d'amélioration, doivent faire l'objet d'une provision à inscrire au crédit du compte **1984 Provisions pour remise en état** par le débit du compte **6911 Dotations aux provisions pour risques et charges.**

Le montant de la provision correspond à la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la date de clôture.

En présence de contrats prévoyant de manière précise les travaux à réaliser, qu'il s'agisse de remplacements ou d'investissements d'extension ou d'amélioration, les prestations correspondantes seraient comptabilisées en chiffre d'affaires lors de leur réalisation, la contrepartie étant une créance complémentaire sur l'autorité publique ou un complément à l'immobilisation incorporelle.

2.3.4. Comptabilisation des apports effectués par l'autorité publique

Ces apports sont constitués en général par des éléments existants de l'infrastructure à construire, voire de l'infrastructure dans son ensemble si elle a déjà été construite.

Dans la mesure où ces apports font partie de l'infrastructure à restituer en fin de contrat, ils restent contrôlés par l'autorité publique pendant la durée du contrat. Par conséquent, ils ne peuvent pas figurer à l'actif de l'opérateur privé.

Lorsque les apports sont constitués par des actifs libres de toute contrainte (par exemple, l'opérateur privé n'est pas obligé de les restituer en fin de contrat et peut en disposer), ils doivent être comptabilisés en tant qu'actifs corporeles de l'opérateur privé et sont évalués initialement à la valeur actuelle.

Si les éléments distincts de l'infrastructure mis à la disposition de l'opérateur privé par le concédant rémunèrent pour tout ou partie des services que l'opérateur n'a pas encore fournis, la contrpartie de cet actif est un passif externe représentatif de la valeur de ses obligations non satisfaites.

SECTION 3 : Contrat de partenariat public privé (PPP)

3.1. Définition

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

Il peut s'agir, par exemple :

- de bâtiments publics (centres administratifs, palais des congrès, préfectures) ;

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

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

3.2. La comptabilisation du contrat de partenariat public privé

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

- phase de construction ;
- phase post construction.

3.2.1. Comptabilisation en phase de construction

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

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

3.2.2. Comptabilisation en phase post construction

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

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

SECTION 4 : Informations à fournir dans les Notes annexes

Les informations à fournir dans les Notes annexes sont les suivantes :

- une description du contrat de concession ;
- les dispositions importantes de l'accord qui peuvent affecter le montant, l'échéance et l'existence des flux de trésorerie (par exemple, la durée de la concession de services, les dates de modification du prix et la base de détermination de la modification ou de la renégociation du prix) ;
- la nature et l'étendue (par exemple, quantité, durée ou montant selon le cas) des éléments suivants :
  - droits d'utiliser des actifs spécifiés ;
  - obligations de fournir ou droits d'attendre la fourniture de services ;
  - obligations d'acquérir ou de construire des immobilisations corporelles ;
  - obligations de remettre - ou droits de recevoir - des actifs spécifiés en fin de concession de services ;
  - options de renouvellement et de résiliation ; et
  - autres droits et obligations (révisions majeures, par exemple) ;
- les changements apportés à l'accord durant la période ;
- la manière dont l'accord de concession de services a été classé (actif financier ou actif incorporel) ;

- et le montant des produits et résultats (profits et pertes) comptabilisés au cours de la période dans le cadre de l'échange de services de construction contre un actif financier ou une immobilisation incorporelle.



PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 26

Groupement d'intérêt économique

SECTION 1 :	Caractéristiques générales du G.I.E
SECTION 2 :	Conséquences comptables

SECTION 1 : Caractéristiques générales du G.I.E

Les groupements d'intérêt économique sont communément désignés par les initiales G.I.E. Leurs modalités de constitution et leurs règles de fonctionnement sont fixées par l'Acte uniforme OHADA relatif aux sociétés commerciales.

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

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

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

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

- l'absence de réalisation de bénéfice (tel peut être le cas de la gestion en commun d'un bureau d'études ou de recherches pour le compte des membres du G.I.E.) ;
- la réalisation et le partage de bénéfices à titre occasionnel (tel peut être le cas de la gestion en temps partagé d'un ordinateur dont l'accès est ouvert à des tiers moyennant rémunération) ;
- la réalisation de bénéfices à titre unique ou principal. En principe, le G.I.E. ne peut avoir pour but exclusif la recherche de bénéfices pour lui-même, mais seulement pour ses membres. Les bénéfices devront donc être répartis entre eux et non conservés dans le G.I.E.

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

SECTION 2 : Conséquences comptables

La création et l'activité d'un G.I.E. entraînent des conséquences comptables vis-à-vis : du G.I.E. lui-même ; de ses membres.

2.1. Comptabilité du G.I.E.

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

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

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

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

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

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

2.2. Comptabilité des membres du G.I.E.

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

- des participations financières ;
- une participation aux résultats.

Participations financières au G.I.E.

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

- la souscription et l'acquisition des parts de G.I.E. sont enregistrées au débit du compte **266 Parts dans des G.I.E.**, éventuellement pour mémoire si le G.I.E. n'a pas de capital ;
- les avances au G.I.E., qui ne sont pas réalisables à court terme sont inscrites au débit de la subdivision du compte **277 Avances à des G.I.E** ;
- les autres opérations financières faites avec le G.I.E. sont enregistrées dans une subdivision du compte **46 Associés et groupe** ;
- les apports à un G.I.E. non évalués, doivent être mentionnés dans les engagements donnés ;
- chaque membre constate la dépréciation de la participation dans le G.I.E. lorsque la valeur comptable de cette participation est supérieure à sa quote-part dans les capitaux propres du G.I.E. Les provisions à constituer affectent, dans l'ordre et dans la limite de leur montant, d'abord les parts du G.I.E. (**compte 266**), puis les créances à long terme (**compte 277**) et, enfin, le compte courant lui-même (subdivision du **compte 46**) ; si la dépréciation est supérieure à ces valeurs d'actifs, le surplus entraîne la constitution d'une provision pour risques.

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

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

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

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

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 27

Personnel intérimaire

SECTION 1 :	Définition
SECTION 2 :	Règles de comptabilisation

SECTION 1 : Définition

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

- un entrepreneur de travail temporaire ;
- une entité industrielle ou commerciale, appartenant généralement au même groupe.

Un entrepreneur de travail temporaire est une personne physique ou morale dont l'activité exclusive est de mettre à la disposition provisoire d'utilisateurs, des salariés, qu'elle embauche et rémunère en fonction d'une qualification convenue.
Par exemple, une société de gardiennage n'est pas un entrepreneur de travail temporaire.

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

SECTION 2 : Règles de comptabilisation

En conséquence :

- **en cours d'exercice**, l'entité utilisatrice enregistre les factures reçues de la société de travail temporaire (ou des autres entités) au débit du compte :

637 — Rémunérations de personnel extérieur à l'entité

Subdivision	**6371**	**Personnel**
	6372	**Personnel déclaré ou prêté à l'entité**

- **à la clôture de l'exercice**, les comptes **6371 et 6372** sont virés, pour solde, au débit du compte **667 — Rémunération transférée de personnel extérieur**.

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



PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 28

Réévaluation des bilans

SECTION 1 :	Concept et champ d'application
SECTION 2 :	Typologie
SECTION 3 :	Règles d'évaluation
SECTION 4 :	Règles de comptabilisation
SECTION 5 :	Nature et sort de l'écart de réévaluation
SECTION 6 :	Décomptabilisation des immobilisations réévaluées
SECTION 7 :	Cas particulier de la réévaluation du bilan dans les économies hyperinflationnistes
SECTION 8 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par les normes comptables internationales, notamment :

- de la norme comptable internationale **IAS 16** « Immobilisations corporelles » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 18 décembre 2003) ;
- de la norme comptable internationale **IAS 29** « Information financière dans les économies hyperinflationnistes » et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 1994).

SECTION 1 : Concept et champ d'application

1.1. Concept

Selon les dispositions de l'article 35, la méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur la convention du coût historique, le principe de prudence et l'hypothèse de base de continuité de l'exploitation.

Le coût historique est fixé en francs courants au jour de l'acquisition. Or, du fait de l'inflation, ces francs perdent régulièrement de leur valeur. Pour cette raison, la valeur comptable des éléments d'actif s'éloigne, d'exercice en exercice, de leur valeur réelle ; ceci est particulièrement sensible pour les éléments à faible taux de rotation, tels que les immobilisations. Afin de respecter la notion d'image fidèle, il conviendrait de procéder à leur réévaluation dans le respect des dispositions des articles 62 à 65.

1.2. Champ d'application

La réévaluation doit porter sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières. Toute réévaluation partielle est interdite.

Toute réévaluation d'un bien ou d'un élément non monétaire, a pour conséquence la substitution d'une valeur, dite réévaluée, à la valeur nette précédemment comptabilisée.

La décision de réévaluation doit être prise par les organes de gestion qui doivent indiquer : la méthode utilisée, la liste des postes des états financiers concernés et les montants correspondants, le traitement fiscal de l'écart de réévaluation.

SECTION 2 : Typologie

On distingue généralement deux types de réévaluation :

- réévaluation légale ;
- réévaluation libre.

2.1. Réévaluation légale

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

- à une date déterminée (clôture de l'exercice donné, en principe) ;
- selon des modalités techniques précisées, avec, le plus souvent, recours à un ou des indices de réévaluation indiqués par les autorités compétentes ;
- sous le bénéfice d'avantages fiscaux plus ou moins étendus, pouvant aller jusqu'à la non-imposition totale de l'écart de réévaluation, conjuguée avec la déductibilité totale des nouveaux amortissements réévalués et la non-imposition, en cas de cession de l'élément, de l'écart de réévaluation correspondant.

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

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

2.2. Réévaluation libre

Le qualificatif "**libre**" ne signifie pas que l'entité puisse procéder à la réévaluation en utilisant toute méthode de son choix, mais qu'elle a la possibilité de réévaluer son bilan dans le respect des dispositions générales des articles 62 à 65 de l'Acte uniforme.

La réévaluation libre signifie donc pour l'entité :

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

SECTION 3 : Règles d'évaluation

Toute réévaluation d'un bien ou d'un élément non monétaire, a pour conséquence la substitution d'une valeur, dite réévaluée, à la valeur nette précédemment comptabilisée.

3.1. Valeur réévaluée

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

3.1.1. Méthode indiciaire

Le ou les indices définis par les autorités compétentes sont censés traduire l'évolution du pouvoir d'achat général de la monnaie. Si l'indice de l'année P est de 1,80 à la date de la réévaluation (31.12.N), cela signifie que 100 unités monétaires de l'année P ont le même pouvoir d'achat général (donc la même "valeur") que 180 unités monétaires à fin N.

Lors d'une réévaluation légale, les autorités publient :

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

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

- valeur indiciaire ;
- valeur actuelle.

3.1.2. Méthode des coûts actuels

Selon le Système comptable OHADA, les entités ont la possibilité de procéder à une réévaluation libre de l'ensemble de leurs immobilisations corporelles et financières. Ces entités ne peuvent déterminer la valeur réévaluée que par le calcul de la valeur actuelle.

Cette valeur actuelle représente le coût actuel du bien faisant l'objet d'une réévaluation.
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 **(voir chapitre 12 et Titre 8 : opérations et problèmes spécifiques).** Le coût actuel doit être déterminé avec toutes les précautions prévues dans les méthodes d'évaluation du Système comptable OHADA. En particulier, il convient de distinguer les éléments indissociables de l'exploitation des éléments dissociables de celle-ci et susceptibles d'être cédés. Si pour les premiers, l'évaluation doit tenir compte de la globalité de l'entité et de sa continuité d'exploitation, pour les seconds, l'évaluation se fonde sur le prix potentiel net de cession après tous frais et impôts.

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

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

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

La date de réévaluation est la date à laquelle la réévaluation est opérée ; cette date doit coïncider selon l'article 63 de l'Acte uniforme, avec la date de clôture de l'exercice, qui est la date à laquelle sont calculées les valeurs réévaluées et à partir de laquelle courent les amortissements sur les montants réévalués.

SECTION 4 : Règles de comptabilisation

4.1. Principes généraux

L'augmentation de la valeur des actifs résultant de la réévaluation constitue l'écart de réévaluation. Cette "ressource", à porter au crédit d'un compte ad hoc, ne représente pas un enrichissement (profit) de l'entité, car c'est une augmentation purement nominale de l'expression monétaire des capitaux propres. Il s'agit d'un ajustement des capitaux propres, à inscrire au passif du bilan dans un compte spécifique des capitaux propres (cf. article 62 de l'Acte uniforme).

4.2. Réévaluation légale

4.2.1. Calcul de la valeur indiciaire

4.2.1.1. Principes généraux

La valeur comptable (nette des amortissements) est à multiplier par le coefficient ou l'indice de l'année (correspondant à la catégorie de biens, en cas de pluralité d'indices).

Ce produit représente la valeur indiciaire. Pour la détermination de la valeur réévaluée, cette valeur est à comparer à la "valeur actuelle". A moins que le dispositif légal de réévaluation n'ait prévu un calcul de réévaluation, année par année, des amortissements successifs, la valeur indiciaire est égale à la valeur comptable nette multipliée par k, coefficient ou indice de réévaluation fixé par la loi.
Dans les comptes, la valeur d'entrée sera elle-même multipliée par le coefficient k. Il en sera de même du cumul des amortissements.

4.2.1.2. Cas où la valeur actuelle du bien est supérieure à la valeur indiciaire



exemple :

Immobilisation brute 1 000, entrée année N.

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

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

Valeur comptable nette avant réévaluation:	1000 - 400	=	600
Valeur indiciaire réévaluée	600 x 1,5	=	900

La valeur indiciaire est comparée à la valeur actuelle.

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

Valeur d'entrée réévaluée :	1000 x 1,5	=	1 500
Amortissements réévalués :	400 x 1,5	=	600
Valeur Comptable (nette) réévaluée	600 x 1,5	=	900

4.2.1.3. Cas où la valeur actuelle du bien est inférieure à la valeur indiciaire

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

$$\frac{\text{Valeur actuelle}}{\text{Valeur comptable}} \quad \text{d'où coefficient } k' < k$$

EXEMPLE 2 : (cf. cas précédent)

La valeur actuelle du bien est de 840.

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

Rapport	$\frac{\text{Valeur Actuelle}}{\text{Valeur comptable}}$	=	$\frac{840}{600}$	=	1,4

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

D'où : Valeur d'entrée réévaluée :	1000 x 1,4	=	1400
Amortissements réévalués :	400 x 1,4	=	560
Valeur comptable réévaluée :		=	840
Ecart de réévaluation :	840 – 600	=	240

4.2.2. Calcul des amortissements après réévaluation

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

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

Ce calcul équivaut à celui des amortissements à partir des montants réévalués. Exemple : (cf. exemple 2 supra)

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

Anciens Amortissements :	10% de 1000	=	100
Nouveaux Amortissements annuels :	10% de 1500	=	150

(150 = 100 x k)

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

- l'allongement ou le raccourcissement de la durée d'utilité restant à courir, avec établissement d'un nouveau plan d'amortissement sur cette durée restante ;
- la réévaluation d'un bien totalement amorti et qui, toujours utilisé, a une valeur actuelle positive : un plan d'amortissement doit être défini, comme dans le cas précédent. Dans le cas où le législateur a mis en place une réévaluation légale avec indices annuels portant sur les valeurs d'entrée et sur les amortissements, les biens totalement amortis retrouvent systématiquement une valeur nette positive.

4.2.3 Cas des biens faisant l'objet de dépréciations

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

4.2.4. Comptabilisation

4.2.4.1. Comptabilisation initiale de la réévaluation

L'écart de réévaluation entre les valeurs comptables nettes avant et après réévaluation est porté au crédit du compte **1061. Ecarts de réévaluation légale.**

En effet, lors de la réévaluation :

- ✓ **Pour les immobilisations non amortissables**

Le compte d'immobilisation (**classe 2**) sera débité du montant de l'écart de réévaluation par le crédit du compte **1061. Ecarts de réévaluation légale** d'un montant équivalent.

- ✓ **Pour les immobilisations amortissables**

- le compte d'immobilisation (**classe 2**) sera débité du montant de l'écart de réévaluation relatif à la différence entre la valeur d'entrée après et avant réévaluation ;
- par le crédit, des comptes d'amortissement (**compte 28**) du montant de l'écart de réévaluation relatif à la différence entre le cumul des amortissements après et avant réévaluation et du compte **1061 Ecarts de réévaluation légale** du montant de l'écart de réévaluation relatif à la valeur nette comptable après et avant réévaluation.

Toutefois, lorsque la législation fiscale impose dans un Etat partie de l'OHADA, la neutralité fiscale de l'opération, le compte **154 Provision spéciale de réévaluation** doit être crédité au lieu du compte **1061. Ecarts de réévaluation légale** du même montant.

4.2.4.2. Comptabilisation à la clôture des exercices ultérieurs

Lors de la clôture des exercices ultérieurs, les annuités d'amortissement et les éventuelles dépréciations sont comptabilisées selon les règles habituelles.

Dans le cas où l'écart de réévaluation a été comptabilisé au crédit du compte **154 Provision spéciale de réévaluation**, l'entité doit procéder, à la clôture de chaque exercice, à la reprise de provision spéciale de réévaluation à concurrence du supplément de la dotation aux amortissements dégagé annuellement, sur les éléments d'actif réévalués par le bais du compte **861 Reprises de provisions réglementées.**

4.3. Réévaluation libre

Le montant réévalué est égal à la valeur actuelle qui correspond au coût actuel du bien à la date de réévaluation.

4.3.1. Comptabilisation initiale de la réévaluation

L'écart de réévaluation est enregistré au crédit du compte **1062. Ecarts de réévaluation libre.** L'incidence de la réévaluation sur les immobilisations amortissables peut être comptabilisée selon deux méthodes :

- soit par retraitement des amortissements et de la valeur brute comptable de l'actif, de telle manière que cela corresponde avec la réévaluation de la valeur comptable de l'actif;
- soit par déduction du cumul des amortissements de la valeur comptable brute de l'actif et inscription à l'actif du montant net réévalué, constituant la nouvelle valeur brute (cette méthode est souvent utilisée pour des constructions).


exemple :

Un bâtiment acquis le 2 janvier N-5 pour un montant de 150 000 000 F est amorti linéairement sur 30 ans.

A la date de clôture au 31/12/N, le montant des amortissements cumulés s'élève à 30 000 000F (150 000 000 x 6/30 = 30 000 000). La valeur nette comptable du bâtiment est donc de 120 000 000 F (150 000 000 – 30 000 000).

Supposons que la valeur actuelle à cette date soit **par exemple de 135 000 000 F,** soit une hausse de valeur nette de 15 000 000 F (135 000 000 – 120 000 000) représentant l'écart de réévaluation.

Cette hausse correspond à une valeur brute réévaluée de 168 750 000 F [135 000 000 x (30/24)] diminuée des amortissements réévalués pour 33 750 000 F [168 750 000 x (6/30)].

✓ **Comptabilisation selon la méthode 1** : Réévaluation par ajustement des amortissements proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable

Lorsque l'entité opte pour la **méthode 1**, le compte **23 Bâtiments** sera débité d'un montant de 18 750 000 F (168 750 000 – 150 000 000) par le crédit des comptes **283 Amortissement des bâtiments** d'une valeur de 3 750 000 F (33 750 000 – 30 000 000) et **1062 Ecarts de réévaluation libre** 15 000 000 F (135 000 000 – 120 000 000).

✓ **Comptabilisation selon la méthode 2** : Réévaluation par élimination du cumul des amortissements et enregistrement de la valeur réévaluée

Lorsque l'entité opte pour la **méthode 2**, les écritures à constater sont scindées en deux étapes :

- Annulation des amortissements comptabilisés antérieurement ;
- Comptabilisation de l'écart de réévaluation.

Etape 1 : Annulation des amortissements comptabilisés antérieurement

Le compte **283 Amortissement des Bâtiments** sera débité d'un montant de 30 000 000 F par le crédit du compte **23 Bâtiments** d'un montant équivalent. Cette première écriture a pour conséquence d'annuler le cumul des amortissements antérieurs.

Etape 2 : Comptabilisation de l'écart de réévaluation

Le compte **23 Bâtiments** sera débité d'un montant de 15 000 000 F par le crédit du compte **1062 Ecarts de réévaluation libre** d'un montant équivalent. Cette deuxième écriture a pour conséquence de ramener la valeur d'origine du bâtiment à hauteur de la valeur réévaluée car elle a été précédemment minorée à l'étape 1 de 30 000 000 (représentant le cumul des amortissements antérieurs).

Vérification :

Solde du compte **23. Bâtiments** (150 000 000 – 30 000 000 + 15 000 000) = 135 000 000 F.

Solde du compte **283. Amortissement des bâtiments** (30 000 000 – 30 000 000) = 0.

4.3.2. Comptabilisation à la clôture des exercices ultérieurs

Les annuités d'amortissement calculées en appliquant à la nouvelle valeur comptable le plan d'amortissement initialement prévu et les éventuelles dépréciations pour perte de valeur sont comptabilisées selon les règles habituelles.



EXEMPLE :

Après réévaluation, la nouvelle valeur nette comptable de l'immobilisation s'élève à 135 000 000 F. Il reste 24 annuités (30-6) à pratiquer selon le plan d'amortissement initialement prévu.

Les annuités d'amortissement à enregistrer seront de : 135 000 000 /24 = 5 625 000 F.

SECTION 5 : Nature et sort de l'écart de réévaluation

5.1. Nature de l'écart de réévaluation

Les concepts de "capital" et de "maintien du capital", développés dans le cadre conceptuel conduisent à considérer que l'écart de réévaluation est un ajustement nominal des capitaux propres et non un résultat.

Cet écart n'est comptabilisé ni dans le Résultat, ni dans les Réserves, dont l'origine est constituée par des bénéfices, mais dans une subdivision du compte **10 Capital : 106 Ecarts de réévaluation.**

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

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

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

5.2. Sort ultérieur de l'écart de réévaluation

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

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

Il peut être incorporé, en tout ou partie, au capital social (article 68 de l'Acte uniforme). Dans cette logique d'élément de capitaux propres et non de résultat :

Il ne peut être utilisé pour compenser des pertes de l'exercice de réévaluation puisque sa nature n'est pas un profit.

En effet, il convient de noter que :

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

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

Il ne peut être distribué.

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

SECTION 6 : Décomptabilisation des immobilisations réévaluées

La comptabilisation de la cession d'un bien réévalué s'effectue en appliquant aux valeurs réévaluées, les principes généraux de comptabilisation des cessions d'immobilisations.

Le solde de l'écart de réévaluation d'un bien cédé ou mis hors service, doit faire, l'objet d'un transfert à un poste de réserve non distribuable.

SECTION 7 : Cas particulier de la réévaluation du bilan dans les économies hyperinflationnistes

7.1. Champ d'application

Les présentes dispositions s'appliquent aux états financiers de toute entité d'un Etat partie de l'espace OHADA dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste.

L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays qui comprennent, sans s'y limiter, les points suivants :

- la population en général, préfère conserver sa richesse en actifs non monétaires ou en une monnaie étrangère relativement stable. Les montants détenus en monnaie locale sont immédiatement investis pour maintenir le pouvoir d'achat ;
- la population en général apprécie les montants monétaires, non pas dans la monnaie locale, mais dans une monnaie étrangère relativement stable. Les prix peuvent être exprimés dans cette monnaie ;
- les ventes et les achats à crédit sont conclus à des prix qui tiennent compte de la perte de pouvoir d'achat attendue durant la durée du crédit, même si cette période est courte ;
- les taux d'intérêt, les salaires et les prix sont liés à un indice de prix ; et
- le taux cumulé de l'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100 %.

7.2. Conversion des états financiers

7.2.1. Principes

Les états financiers d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, doivent être libellés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture ainsi que toute information relative à des périodes antérieures.

Le profit ou la perte sur la situation monétaire nette doit faire partie du résultat net et doit être indiqué séparément.

7.2.2. Règles de conversion

Les modalités de retraitement des comptes des états financiers afin de prendre en compte les effets de l'hyperinflation varient selon qu'il s'agit d'un compte de bilan ou d'un compte de résultat.

7.2.2.1. Comptes de Bilan

Il convient de distinguer le traitement :

- des éléments monétaires ;
- des actifs et passifs liés par des accords prévoyant des changements de prix ;
- des actifs et passifs non monétaires.

A. Traitement des éléments monétaires

Les éléments monétaires sont les unités monétaires détenues et les éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés dans un nombre d'unités monétaires déterminé ou déterminable.

Les éléments monétaires ne sont pas retraités, car ils sont déjà exprimés dans l'unité monétaire en vigueur à la fin de l'exercice.

 EXEMPLES : créances, dettes, banque, caisse.

B. Traitement des actifs et passifs liés par des accords prévoyant des changements de prix

Ces éléments sont retraités selon ces accords afin d'établir le solde à la clôture, et sont comptabilisés dans le bilan retraité pour les montants ajustés.

 EXEMPLES : prêts indexés, obligations indexées.

C. Traitement des actifs et passifs non monétaires

Les éléments non monétaires qui ne sont pas exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture sont retraités à l'aide d'un indice général des prix :

Coût retraité =	(Coût historique – amortissements cumulés – pertes de valeur cumulées)
	X
	(1 + variation de l'indice général des prix entre la date d'acquisition et la date de clôture)

 EXEMPLES : sont considérés comme des éléments non monétaires ; les immobilisations corporelles, les titres, les stocks, l'écart d'acquisition, les brevets, les marques et autres actifs similaires etc...

Les immobilisations, les stocks d'éléments acquis sont retraités à compter de leur date d'acquisition.

Les stocks d'éléments fabriqués sont retraités à compter des dates où les coûts d'achats ou de transformation ont été encourus.

Lorsqu'un élément non monétaire a été réévalué antérieurement, la valeur comptable est retraitée à compter de la date de réévaluation.

L'indice général des prix traduit l'évolution du pouvoir d'achat général. Si cet indice n'est pas disponible, une estimation peut être fondée sur les mouvements de change entre la monnaie de fonctionnement et une monnaie étrangère relativement stable.

D. Cas particulier des capitaux propres

- A l'ouverture du premier exercice d'application de la présente disposition, les éléments composant les capitaux propres, à l'exception des résultats non distribués et des écarts de réévaluation, sont retraités à compter des dates où ces éléments ont été apportés ou ont pris naissance. Les écarts de réévaluation ayant pris naissance au cours des exercices précédents sont éliminés. Les résultats non distribués retraités sont la résultante de tous les autres montants du bilan retraité.
- A la fin du premier exercice et dans les exercices ultérieurs, tous les éléments composant les capitaux propres sont retraités, par application d'un indice général des prix, à compter du début de l'exercice ou de la date d'apport, si elle est ultérieure.

7.2.2.2. Compte de résultat

A. Retraitement du résultat

Tous les éléments du résultat doivent être exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture.

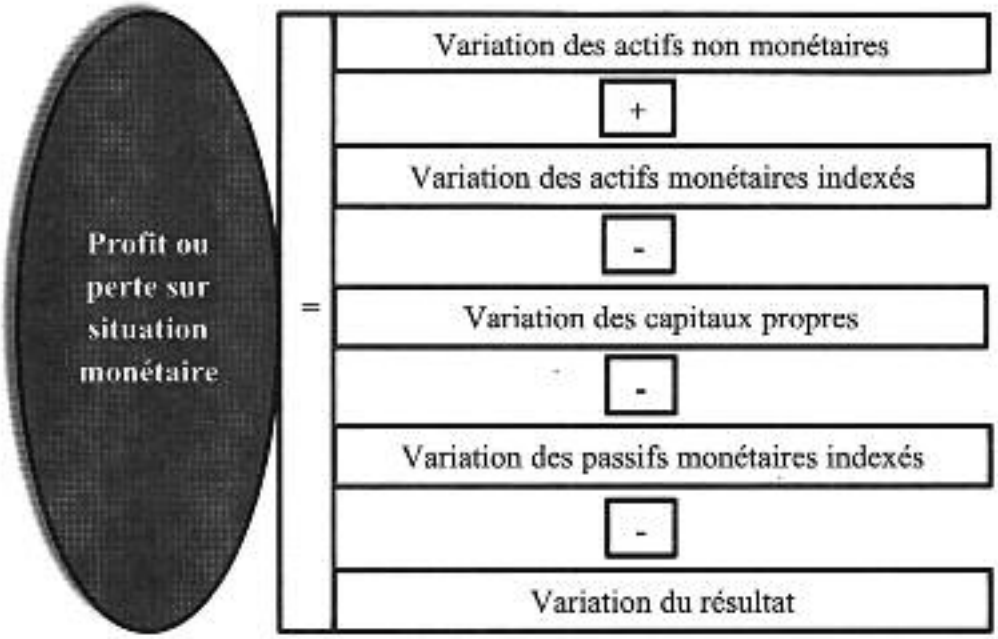
Tous les montants doivent être retraités, en appliquant la variation de l'indice général des prix à compter de la date de l'enregistrement initial des charges et des produits.

B. Détermination et traitement du profit ou de la perte sur la position monétaire nette

Si le montant des actifs monétaires détenus par une entreprise est différent de celui des passifs monétaires, celle-ci réalise un profit ou une perte sur sa situation monétaire nette :

Actifs monétaires > Passifs monétaires	⇨	**Perte sur situation monétaire nette**
Actifs monétaires < Passifs monétaires	⇨	**Profit sur situation monétaire nette**

Le profit ou la perte sur la situation monétaire nette peut être obtenu par la différence résultant du retraitement des actifs non monétaires, des capitaux propres, des éléments de produits et de charges et de l'ajustement des actifs et passifs indexés :



Cette première méthode permet d'équilibrer le bilan après retraitement.

Le Système comptable OHADA admet une seconde méthode de détermination du profit ou de la perte, sur la situation monétaire nette. Selon cette méthode, le profit ou la perte peut être déterminé en appliquant la variation de l'indice général des prix à la moyenne pondérée, pour l'exercice de la différence entre actifs monétaires et passifs monétaires.

Le montant obtenu par cette méthode ne permet généralement pas d'équilibrer le bilan : l'écart entre le montant obtenu par la première méthode et celui obtenu par la seconde méthode est inscrit en capitaux propres, en écart d'indexation.

Le profit ou la perte sur la situation monétaire nette est inclus dans le résultat.

7.3. Economies cessant d'être hyperinflationnistes

Lorsqu'une économie cesse d'être hyperinflationniste, l'entité cesse de préparer et de présenter ses états financiers selon les présentes dispositions. L'entité doit retenir comme base de la valeur comptable de ses états financiers ultérieurs, les montants exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de chaque l'exercice.

SECTION 8 : Informations à fournir dans les Notes annexes

D'une manière générale, les informations à fournir dans les Notes annexes doivent indiquer :

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

Lorsque la réévaluation est pratiquée par une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, les informations spécifiques suivantes doivent notamment être fournies :

- le fait que les états financiers et les chiffres correspondants des périodes précédentes, ont été retraités pour refléter l'évolution du pouvoir d'achat général de la monnaie fonctionnelle, et qu'en conséquence, ils sont exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture ;
- la convention de base - coût historique ou coût actuel - utilisée pour établir les états financiers ; et
- la désignation et le niveau de l'indice des prix à la date de clôture et l'évolution de cet indice entre la clôture de l'exercice actuel et celle de l'exercice précédent.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 29

Inventaire permanent en comptabilité financière

SECTION 1 :	Organisation et contraintes
SECTION 2 :	Tenue des comptes

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

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

- en inventaire permanent ;
- en inventaire intermittent.

SECTION 1 : Organisation et contraintes

1.1. En cours d'exercice

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

- sur un suivi exhaustif en quantités et en valeurs des entrées et des sorties des différents stocks de biens achetés (marchandises, matières premières, fournitures et approvisionnements divers) et de biens produits (produits fabriqués, produits intermédiaires, produits résiduels, produits en cours). Il faut aussi suivre les services en cours en cas de production de services (exemple : études...) ;
- sur des procédures strictes de calcul et de valorisation des coûts, telles qu'elles sont définies en comptabilité analytique de gestion.

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

Elles peuvent en particulier tenir les inventaires permanents :

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

1.2. En fin d'exercice

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

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

Si, durant l'exercice, l'entité utilise d'autres méthodes, comme c'est souvent le cas, elle procédera en fin d'exercice aux corrections nécessaires.

SECTION 2 : Tenue des comptes

2.1. Principe

Le respect des dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière rend incontournable l'enregistrement chronologique des opérations pour leurs montants effectifs :

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

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

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

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

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

- en inventaire intermittent, ces comptes de variations (603, 73) n'interviennent qu'en fin d'exercice pour enregistrer l'annulation du stock initial et constater le montant du stock final ;
- en inventaire permanent, c'est de façon continue qu'ils enregistrent les entrées et les sorties (par contrepartie des mouvements des stocks).

2.1.1. Entrée Achetées

- **Biens achetés**

Débits : **31 – Marchandises**

32 – Matières premières et fournitures liées

33 – Autres approvisionnements

Crédit : **603– Variations des stocks de biens achetés**

Ce crédit du **compte 603**, s'inscrivant dans les charges en négatif, vient corriger en moins les charges d'achats. Toutes choses égales par ailleurs, il augmente donc le résultat.

L'écriture constate ainsi que des charges consommées se sont transformées en stocks détenus (entrées en stocks).

- **Biens et services produits**

Débits : **34 – Produits en cours**

32 – Prestations de services en cours

36 – Produits finis

37 – Produits intermédiaires et résiduels

Crédit : **73 – Variations des stocks de biens et de services produits**

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

2.1.2. Sorties de stocks

- **Biens achetés**

Ecriture précédente inversée.

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

- **Biens produits**

Ecriture précédente inversée.

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

37 – PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS

Crédit : **73 – Variations des stocks de biens et de services produits**

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

2.2. Jeu des comptes

2.2.1. En cours d'exercice

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

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

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

Ainsi :

- tout au long de l'exercice, les comptes de stocks 31, 32, 33, 36 et 37 sont-ils tenus à jour (inventaire permanent), les écritures de leurs mouvements s'ajoutant à celles de l'enregistrement des charges et des produits dans la comptabilité générale ;
- en fin d'exercice, la somme algébrique des mouvements des comptes 603 et 73 (donc le solde de ces comptes correcteurs) exprime la variation nette de l'exercice, contrepartie d'une augmentation globale de chaque stock (diminution de charge 603 ou augmentation de produits 73) ou d'une diminution globale de chaque stock (augmentation de charge 603 ou diminution de produits 73). Dans le premier cas d'augmentation du stock l'entité a, globalement, "mis en stock" ; dans le second elle a "pris sur son stock".

2.2.2. En fin d'exercice

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

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

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

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

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

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

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 30

Engagements financiers et passifs éventuels

SECTION 1 :	Les engagements financiers
SECTION 2 :	Les passifs éventuels

SECTION 1 : Les engagements financiers

1.1. Définition et typologie des engagements

1.1.1. Définition d'un engagement

Les comptes d'engagements enregistrent des droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine de l'entité. Les effets des droits et obligations sur le montant ou la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures.

1.1.2. Typologie des engagements

Les engagements comprennent :

- les engagements de garantie accordés ou obtenus ;
- les engagements de financement accordés et obtenus ;
- les engagements réciproques ;
- les engagements de retraite et autres avantages assimilées (**voir chapitre 21**).

1.1.2.1. Engagements de garantie

Il existe d'une manière générale deux catégories d'engagement de garantie. Ce sont :

- des engagements accordés par l'entité, non associés à des éléments figurant au bilan, pour garantir un créancier contre la défaillance éventuelle de son débiteur (Avals accordés, cautions, garanties accordées).
- des engagements obtenus par l'entité pour la garantir en cas d'insolvabilité d'un tiers ou de mise en cause de la responsabilité de ce dernier (Avals obtenus, cautions, garanties obtenues).

1.1.2.2. Engagements réciproques

Les engagements réciproques découlent de certains contrats et se décomposent en un double engagement :

- l'engagement donné par l'entité à son cocontractant ;
- l'engagement reçu par l'entité de son cocontractant.

Il s'agit par exemples des engagements de crédit-bail, des découverts consentis ou obtenus.

1.2. Règles de comptabilisation des engagements

Le Système comptable OHADA n'impose pas la tenue d'une comptabilité des engagements. Toutefois, il prévoit un cadre qui règlemente la comptabilisation des engagements à travers l'utilisation spécifique d'un certain compte de la classe 9. La présente disposition propose les règles de comptabilisation des engagements de garantie.

1.2.1. Engagements de garantie accordés

Les engagements de garantie accordés sont des engagements qui peuvent être considérés comme des dettes conditionnelles. Ils sont enregistrés au crédit du " compte **906. Engagements de garantie accordés "**, dans les sous-comptes suivants :

- **9061 Avals accordés ;**
- **9062 Cautions, garanties accordées ;**
- **9063 Hypothèques accordées ;**
- **9064 Effets endossés par l'entité ;**
- **9068 Autres garanties accordées.**

La contrepartie est enregistrée au débit du **compte 916. Contrepartie 906.**

1.2.2. Engagements de garantie obtenus

Les engagements de garantie obtenus sont des engagements qui peuvent être considérés comme des créances conditionnelles. Ils sont enregistrés au débit du **compte 902 Engagements de garantie obtenus**, dans les sous-comptes suivants :

- **9021 Avals obtenus ;**
- **9022 Cautions, garanties obtenus ;**
- **9023 Hypothèques obtenues ;**
- **9024 Effets endossés par des tiers ;**
- **9028 Autres garanties obtenues.**

La contrepartie est enregistrée au débit **du compte 912 Contrepartie 902.**

1.3. Règles générales d'évaluation

La naissance de l'engagement est liée à celle de l'obligation contractuelle comme, par exemple, l'inscription d'une hypothèque ou la signature d'un engagement de caution.

Les modalités d'évaluation des engagements peuvent être regroupées en trois catégories :

- l'évaluation de l'engagement résulte directement de la convention ;
- l'évaluation de l'engagement n'est pas immédiate, mais peut être effectuée ;
- l'évaluation de l'engagement ne peut être effectuée.

1.3.1. Evaluation de l'engagement résultant directement d'une convention

L'engagement est notifié dans les Notes annexes pour le montant figurant dans la convention (montant d'une caution par exemple).

1.3.2. Evaluation de l'engagement non immédiat mais pouvant être effectué

L'évaluation de l'engagement est faite à la date du bilan, en fonction du montant résiduel de l'engagement (redevances de crédit-bail restant à payer, par exemple).

1.3.3. Evaluation de l'engagement ne pouvant être effectuée

Une information littéraire est fournie en annexe quant à la nature de l'engagement. (Engagement de non concurrence).

1.4. Information à fournir dans les Notes annexes

1.4.1. Principe de l'importance significative

Les informations en matière d'engagements sont mentionnées dans les Notes annexes. Elles ne sont à fournir que si elles ont un caractère significatif, en application du principe d'importance significative.

1.4.2. Informations relatives aux transactions entre parties liées

Une partie liée est soit une personne physique, soit une entité (ayant ou non la personnalité morale) qui est liée à l'entité préparant ses états financiers.

L'information à fournir recouvre :

- la désignation de la partie liée ;
- la nature du bien ;
- le montant de la transaction ;
- toute autre information nécessaire à l'appréciation de la situation financière de la société.

1.4.3. Informations sociales, environnementales et sociétales à fournir

Toute société ayant un effectif de plus de 500 salariés a l'obligation de fournir des informations sur la manière dont elle prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité, ainsi que ses engagements sociaux en faveur du développement durable.

Ces informations sont synthétisées dans le tableau suivant :

Liste des informations sociales, environnementales et sociétales à fournir
INFORMATIONS SOCIALES
Emploi : • l'effectif total et la répartition des salariés par sexe, âge et zone géographique ; • les embauches et les licenciements ; • les rémunérations et leur évolution.
Relations sociales : • l'organisation du dialogue social ; • le bilan des accords collectifs.
Santé et sécurité : • les conditions de santé et de sécurité au travail ; • le bilan des accords signés avec les organisations syndicales ou les représentants du personnel en matière de santé et de sécurité au travail.
Formation : • les politiques mises en œuvre en matière de formation ; • le nombre total d'heures de formation.
Égalité de traitement : • les mesures prises en faveur de l'égalité entre les femmes et les hommes ; • les mesures prises en faveur de l'emploi et de l'insertion des personnes handicapées ;

INFORMATIONS ENVIRONNEMENTALES

Politique générale en matière environnementale :

- l'organisation de la société pour prendre en compte les questions environnementales et, le cas échéant, les démarches d'évaluation ou de certification en matière d'environnement ;
- les actions de formation et d'information des salariés menées en matière de protection de l'environnement ;
- les moyens consacrés à la prévention des risques environnementaux et des pollutions.

Pollution et gestion des déchets :

- les mesures de prévention, de réduction ou de réparation de rejets dans l'air, l'eau et le sol affectant gravement l'environnement ;
- les mesures de prévention, de recyclage et d'élimination des déchets ;
- la prise en compte des nuisances sonores et de toute autre forme de pollution spécifique à une activité.

Utilisation durable des ressources :

- la consommation d'eau et l'approvisionnement en eau en fonction des contraintes locales ;
- la consommation de matières premières et les mesures prises pour améliorer l'efficacité dans leur utilisation ;
- la consommation d'énergie, les mesures prises pour améliorer l'efficacité énergétique et le recours aux énergies renouvelables.

Changement climatique :

- les rejets de gaz à effet de serre.

Protection de la biodiversité :

- les mesures prises pour préserver ou développer la biodiversité.

INFORMATIONS RELATIVES AUX ENGAGEMENTS SOCIÉTAUX EN FAVEUR DU DÉVELOPPEMENT DURABLE

Impact territorial, économique et social de l'activité de la société :

- en matière d'emploi et de développement régional ;
- sur les populations riveraines ou locales.

Relations entretenues avec les personnes ou les organisations intéressées par l'activité de la société (associations d'insertion, établissements d'enseignement...) :

- les conditions du dialogue avec ces personnes ou organisations ;
- les actions de partenariat ou de mécénat.

Sous-traitance et fournisseurs :

- la prise en compte dans la politique d'achat des enjeux sociaux et environnementaux.

SECTION 2 : Les passifs éventuels

2.1. Définition

« 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 soit nécessaire pour éteindre l'obligation ;
  - soit parce que le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

2.2. Traitement comptable

2.2.1. Informations dans les Notes annexes

Un passif éventuel n'est pas comptabilisé au bilan ; il est mentionné dans les Notes annexes.
L'information à fournir pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture est la suivante :

- description de la nature des passifs éventuels ;
- estimation de leurs effets financiers ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources ;
- possibilité pour l'entité d'obtenir remboursement.

Toutefois, ces informations ne seront pas données si la probabilité de sortie de ressources est faible.

2.2.2. Suivi ultérieur

Les passifs éventuels nécessitent un suivi ultérieur. En effet, ils peuvent évoluer (caractère certain et non plus probable de l'obligation, ou probabilité de la sortie de ressources) et devenir des passifs à comptabiliser.

2.2.3. Lien entre engagements et passifs éventuels

Certains engagements tels que les engagements de garantie donnée (caution, etc.), constituent également des passifs éventuels pour lesquels la mise en jeu de la garantie n'est pas probable à la date d'établissement des comptes annuels.



PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 31

Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice

SECTION 1 :	Définitions
SECTION 2 :	Typologie des évènements postérieurs à la clôture de l'exercice
SECTION 3 :	Informations à fournir

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 10 « Evénements postérieurs à la période de reporting »** et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 18 décembre 2003).

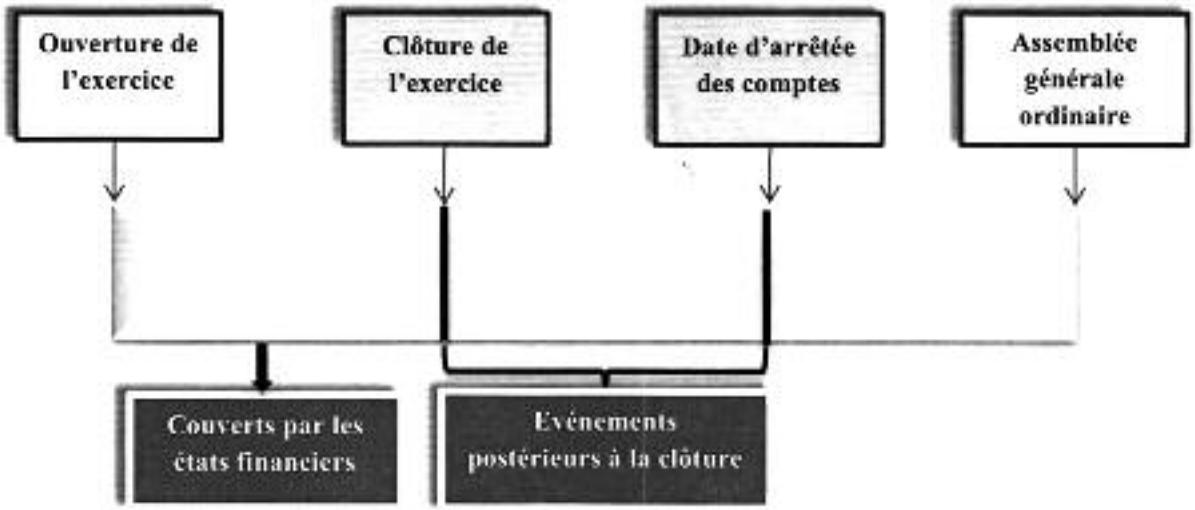
L'objectif des présentes dispositions est de prescrire :

- quand une entité doit ajuster ses états financiers en fonction d'événements postérieurs à la clôture de l'exercice; et
- les informations qu'une entité doit fournir concernant les événements postérieurs à la clôture de l'exercice.

SECTION 1 : Définitions

1.1. Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice

Les événements postérieurs à la clôture de l'exercice sont les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la fin de la clôture de l'exercice et la date d'arrêté des états financiers.



1.2. Date de clôture de l'exercice

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

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

1.3. La date d'arrêté des états financiers

La date d'arrêté des états financiers par les organes dirigeants, légalement responsables, ne peut être que postérieure de plusieurs semaines, voire plusieurs mois, à la date de clôture, la limite fixée par l'Acte uniforme étant de quatre (4) mois après la clôture, soit à fin avril.

1.4. La date d'approbation

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

1.5. La date de publication des états financiers

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

1.6. Choix de la date d'arrêté des états financiers

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

Au cours de cette période, l'entité :

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

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

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

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

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

SECTION 2 : Typologie des évènements postérieurs à la clôture de l'exercice

On peut distinguer deux types d'événements :

- ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la fin de la clôture de l'exercice (événements postérieurs à la clôture de l'exercice donnant lieu à des ajustements) ; et
- ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la fin de la clôture de l'exercice (événements postérieurs à la clôture de l'exercice ne donnant pas lieu à des ajustements).

2.1. Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice donnant lieu à des ajustements

Une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la fin de la clôture de l'exercice donnant lieu à des ajustements.

L'entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers ou comptabiliser des éléments qui auparavant ne l'étaient pas dans les cas suivants, par exemple :

- le règlement, après la clôture de l'exercice, d'une action en justice qui confirme que l'entité avait une obligation actuelle à la date de clôture. L'entité ajuste toute provision comptabilisée antérieurement liée à cette action en justice, selon les dispositions relatives aux provisions. L'entité ne se contente pas d'indiquer dans ses notes annexes un passif éventuel, parce que le règlement de l'affaire fournit des indications complémentaires qui doivent être traitées selon les dispositions relatives aux provisions;

- la réception, après la clôture de l'exercice, d'informations indiquant qu'un actif s'était déprécié à la fin de la clôture de l'exercice, ou que le montant d'une perte de valeur préalablement comptabilisée au titre de cet actif doit être ajusté. Par exemple :
  - ✓ la faillite d'un client survenant après la clôture de l'exercice, confirme généralement qu'une perte sur une créance existait à la fin de la clôture de l'exercice et que l'entité doit ajuster la valeur comptable de la créance ; et
  - ✓ la vente de stocks après la fin de la clôture de l'exercice, peut donner des indications sur leur valeur nette de réalisation à la fin de la clôture de l'exercice;
- la détermination, après la clôture de l'exercice, du coût d'actifs achetés ou des produits des actifs vendus avant la fin de la clôture de l'exercice;
- la détermination, après la clôture de l'exercice, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes si, à la fin de la clôture de l'exercice, l'entité avait une obligation actuelle juridique ou implicite, d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date; et
- la découverte de fraude ou d'erreurs montrant que les états financiers sont incorrects.

2.2. Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice ne donnant pas lieu à des ajustements

Evénements relatifs à une situation nouvelle survenant postérieurement à la clôture de l'exercice. Si des événements font apparaître une situation nouvelle postérieure à la date de fin de la clôture de l'exercice, aucun ajustement ne doit être constaté dans les états financiers de l'exercice N, mais une mention dans les Notes annexes doit être fournie, s'ils sont significatifs.

Un événement postérieur à la clôture de l'exercice est significatif si l'absence d'indications dans les Notes annexes peut influencer les décisions prises par les utilisateurs sur la base des états financiers.

L'information à fournir porte sur la nature de l'événement et sur l'évaluation des incidences, ou sur l'indication que cette estimation ne peut pas être faite.

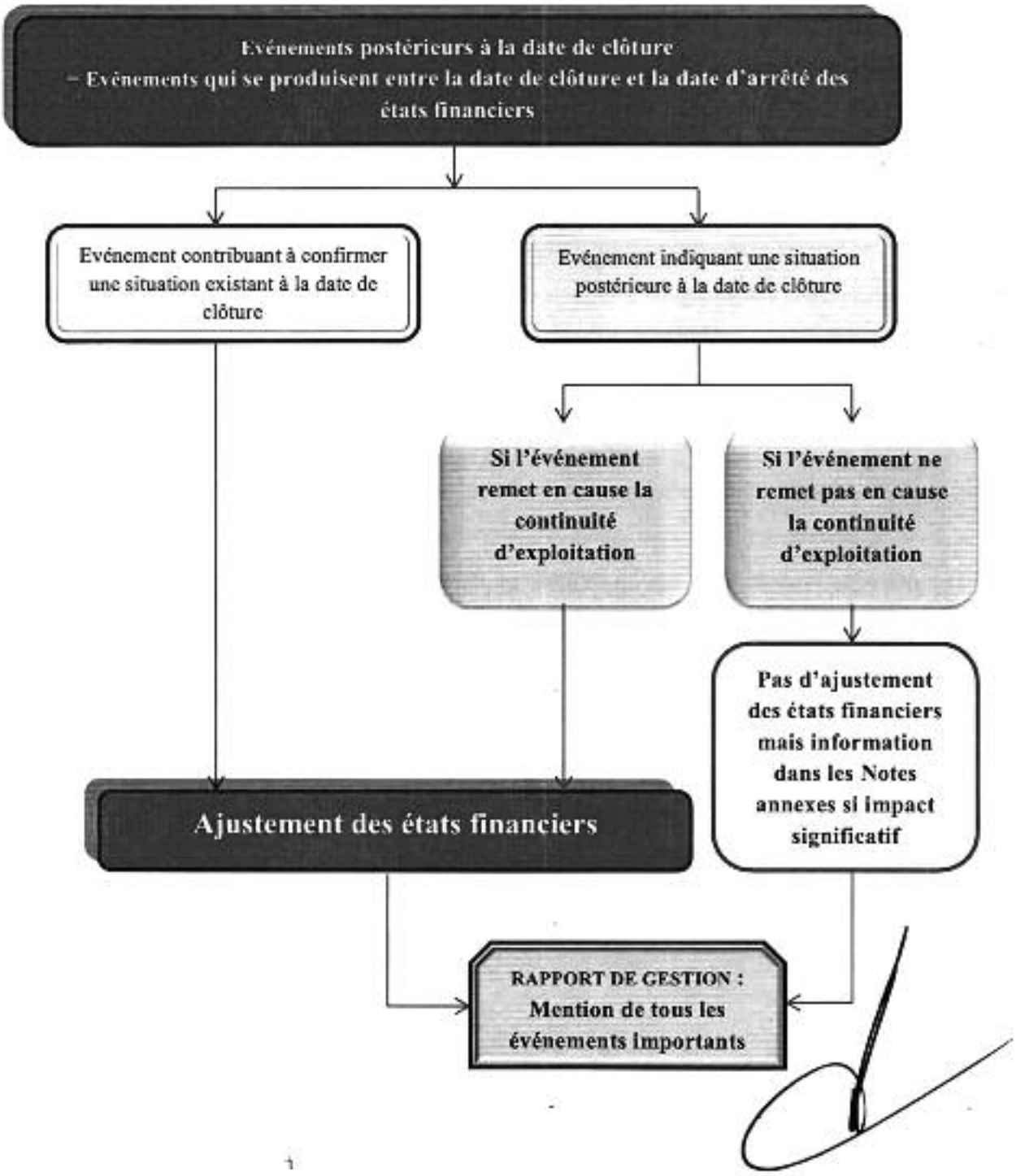
De tels événements survenus après la clôture de l'exercice peuvent être, par exemple :

- un incendie détruisant une partie importante de l'outil de production ;
- un regroupement d'entités ;
- une cession de filiale ;
- l'annonce ou la mise en œuvre d'un plan de restructuration ;

- une modification du taux d'impôt qui n'aurait pas été adoptée ou quasi-adoptée à la clôture ;
- la baisse de la valeur de négociation de placements financiers entre la date de fin de la clôture de l'exercice et la date d'arrêté des états financiers.

2.3. Schéma récapitulatif du mode opératoire

Le schéma ci-dessous résume le mode opératoire relatif à l'application de la théorie des évènements postérieurs à la clôture de l'exercice :



2.4. Particularités liées à l'application de la théorie des événements postérieurs à la clôture de l'exercice

D'une manière générale, deux cas particuliers sont envisagés :

- l'attribution de dividendes;
- la remise en cause du principe de continuité d'exploitation.

2.4.1. Attribution de dividendes

Lorsque des dividendes sont déclarés après la clôture de l'exercice mais avant la date d'arrêté des états financiers, les dividendes ne sont pas comptabilisés comme des passifs à la fin de la clôture de l'exercice, car aucune obligation n'existe à ce moment. Ces dividendes sont mentionnés dans les Notes annexes.

2.4.2. Remise en cause de l'hypothèse de base de continuité d'exploitation

Une dégradation du résultat opérationnel et de la situation financière après la clôture de l'exercice peut indiquer la nécessité d'examiner si l'hypothèse de continuité d'exploitation est toujours appropriée. Si cette hypothèse de continuité d'exploitation n'est plus appropriée, ses conséquences sont si étendues que le Système comptable OHADA impose une modification fondamentale de la convention comptable, plutôt qu'un ajustement des montants comptabilisés selon la convention comptable d'origine. Les états financiers ne seront pas établis sur une base de continuité d'exploitation, mais en valeurs liquidatives.

SECTION 3 : Informations à fournir

3.1. Informations à fournir dans les Notes annexes

Les informations à mentionner dans les notes annexes concernent :

- la date d'arrêté des états financiers ainsi que l'organe ayant autorisé cette publication;
- les informations relatives aux événements postérieurs à la clôture de l'exercice :
  - si une entité reçoit, après la clôture de l'exercice, des informations sur des situations qui existaient à la fin de la clôture de l'exercice, elle doit mettre à jour les informations fournies relatives à ces situations, même si ces informations ne remettent pas en cause la comptabilisation de cet événement dans ses états financiers.

– lorsque des événements postérieurs à la clôture de l'exercice ne donnant pas lieu à des ajustements sont d'une importance telle que le fait de ne pas les mentionner pourrait avoir une incidence sur les décisions économiques des utilisateurs des états financiers, l'entité doit indiquer les informations suivantes dans les notes annexes (la nature de l'événement ; une estimation de son effet financier ou l'indication que cette estimation ne peut être fournie). Ces informations doivent être fournies pour chaque catégorie significative d'événements postérieurs à la clôture de l'exercice.

3.2. Informations à fournir dans le rapport de gestion

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

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

- ne sont à mentionner que les événements importants ;
- en revanche, la différence qui est faite entre les évènements qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la clôture de l'exercice et ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la clôture, n'est pas exigée.

En outre, si de tels événements importants surviennent après l'arrêté des comptes jusqu'à la date de l'Assemblée générale, il paraît prudent et loyal, pour les dirigeants :

- de rédiger un complément au rapport de gestion ;
- de procéder à un nouvel arrêté des comptes et des états financiers et de rédiger un nouveau rapport de gestion, si ces événements sont particulièrement graves et remettent notamment en cause la continuité de l'exploitation.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 32

Opérations faites pour le compte de tiers

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	L'intermédiaire agit en qualité de mandataire
SECTION 3 :	L'intermédiaire agit en qualité de commissionnaire

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IFRS 15** « Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients » (date de publication : Mai 2014).

L'objectif de ces dispositions est de prescrire le traitement comptable des contrats qui nécessitent l'intervention de deux ou plusieurs parties, non liées, pour fournir un bien ou service à un client.

SECTION 1 : Principes généraux

Les opérations faites par des intermédiaires sont classées en deux grandes catégories selon que l'intermédiaire agit :

- en qualité de mandataire ;
- en son nom seul.

1.1. Critères de distinction entre principal et agent

Lorsqu'un tiers intervient dans la fourniture de biens ou de services à un client, une entité doit déterminer si :

- la nature de son engagement est de fournir des biens et services au client (elle agit alors en tant que principal, en son nom seul, en qualité de commissionnaire) ; ou
- c'est un tiers qui est en charge de la fourniture des biens et services (elle agit alors en tant qu'agent, au nom d'autrui, en qualité de mandataire de ce tiers).

L'entité agit en tant que principal, si elle a le contrôle du bien ou du service promis avant de le transférer au client.

La distinction entre principal (qualité de commissionnaire) et agent (qualité de mandataire) a une incidence directe sur le montant comptabilisé en chiffre d'affaires :

- si l'entité agit en tant que principal dans la relation avec son client, elle constate un chiffre d'affaires pour le montant total du prix attendu, en échange des biens ou services fournis et le montant versé au tiers est comptabilisé en charges ;
- si l'entité agit en tant qu'agent pour le compte d'un tiers, elle ne constate, comme chiffre d'affaires, que pour la commission à laquelle elle a droit, ou bien le montant net qu'elle conserve, après avoir reversé au tiers le montant collecté pour le compte de ce tiers.

1.2. Indicateurs de qualification

Les indicateurs selon lesquels l'entité agit en tant qu'agent (qualité de mandataire), c'est-à-dire qu'elle n'a pas le contrôle du bien ou du service, avant qu'il ne soit fourni au client sont :

- la responsabilité première de l'exécution du contrat incombe au tiers ;
- l'entité ne supporte pas les risques liés à la possession des stocks, que ce soit avant ou après la commande des biens par le client, ou bien pendant le transport ou en cas de retour ;
- l'entité n'a pas de latitude pour fixer les prix de vente des biens ou des services ;
- l'entité reçoit une rémunération sous forme de commission (montant fixe par transaction ou bien pourcentage prédéfini du prix de vente final) ;
- l'entité ne supporte pas le risque de crédit client.

SECTION 2 : L'intermédiaire agit en qualité de mandataire

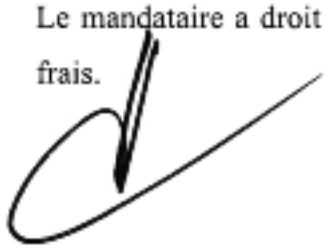
2.1. Caractéristiques du contrat de mandat

Le mandat est le contrat par lequel une personne, le mandant, donne à une autre, le mandataire, le pouvoir de faire « quelque chose » pour son compte et en son nom.

Le mandataire représente le mandant et les actes qu'il accomplit avec les tiers engagent ce dernier, en le rendant débiteur ou créancier du tiers avec lequel le mandataire a traité.

Le mandataire est rémunéré par une commission qui doit être prévue par le contrat (le mandat étant en principe gratuit) et qui est due dès que l'exécution de la mission du mandataire est établie. Elle doit être facturée au mandant par le mandataire. En l'absence de convention entre les parties, elle doit être versée lors de la reddition des comptes.

Le mandataire a droit au remboursement intégral de ses débours ainsi que de ses avances et frais.



2.2. Comptabilisation des opérations effectuées dans le cadre du mandat

2.2.1. Comptabilisation chez le mandataire

Les opérations traitées par l'entité en qualité de mandataire sont enregistrées dans le compte **473 Mandant – opérations faites pour le compte de tiers,** et seule la rémunération du mandataire est comptabilisée dans le résultat.

2.2.1.1. Opérations faites pour le compte du mandant

Elles sont enregistrées dans le compte financier du mandant (compte **473**).
Ce compte doit être une subdivisé, car le mandataire peut être amené à enregistrer à la fois des créances et des dettes vis-à-vis du mandant.
Les opérations d'achat pour le compte du mandant sont débitées au compte **473 Mandant – opérations faites pour le compte de tiers** par le crédit du compte **4719 Autres créditeurs divers,** ouvert au nom de chaque fournisseur.

Les opérations de vente pour le compte du mandant sont débitées par le compte **4718 Autres débiteurs divers,** ouvert au nom de chaque client, par le crédit du compte **473 Mandant – opérations faites pour le compte de tiers**.

Les avances et frais engagés peuvent être enregistrés dans le compte **473**.

2.2.1.2. Rémunération du mandataire

Lorsque l'activité de mandataire constitue l'activité principale (ou une des activités habituelles) de l'entité, elle est portée au compte **706 " Services vendus "**.

En revanche, lorsque les opérations de mandataire présentent un caractère accessoire ou occasionnel, elles sont enregistrées au compte **7072 Commissions et courtages** ou elles sont ventilées en fonction de leur nature.

2.2.2. Comptabilisation chez le mandant

2.2.2.1. Opérations effectuées pour le compte du mandant par le mandataire

Les achats et les ventes sont enregistrés en charges ou en produits. Les achats d'immobilisations et de stocks sort enregistrés à l'actif selon leur nature.

2.2.2.2. Rémunération du mandataire

La rémunération du mandataire est enregistrée dans le compte **632 Rémunérations d'intermédiaires et de conseils.**

SECTION 3 : L'intermédiaire agit en qualité de commissionnaire

3.1. Caractéristiques générales

Le commissionnaire agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant.

II est personnellement tenu à l'égard des acheteurs ou des vendeurs, des obligations résultant des contrats d'achat et de vente qu'il conclut, même si le nom du commettant apparait.

L'intermédiaire doit rendre compte au commettant des opérations qu'il exécute pour son compte.

Le contrat doit préciser le taux, l'assiette, le fait générateur et les conditions de paiement de la commission. A défaut de convention entre les parties, elle est due dès la conclusion du contrat de vente.

D'une manière générale, l'intermédiaire prélève directement sa commission sur les sommes qu'il doit restituer au commettant (entremise à la vente) ou la facture au commettant, en même temps que le bien ou service acquis pour son compte (entremise à l'achat).

3.2. Comptabilisation des opérations effectuées dans le cadre d'un contrat de commission

3.2.1. Comptabilisation chez l'intermédiaire

Les opérations traitées pour le compte de tiers, au nom de l'entité, sont comptabilisées selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité. L'intermédiaire doit donc comptabiliser toutes les opérations qu'il réalise dans son compte de résultat.

Dès que la vente au tiers cocontractant (entremise à la vente) ou l'achat au tiers cocontractant (entremise à l'achat) est réalisé, l'intermédiaire enregistre les achats et les ventes qu'il effectue pour compte, comme le ferait un acheteur-revendeur, c'est-à-dire dans les comptes d'achats et de ventes.

La comptabilisation des achats et des ventes, est simultanée, montrant bien ainsi que l'intermédiaire n'est pas le propriétaire des marchandises (pas de stocks).

Sa commission n'apparait pas directement. En effet, sa rémunération est, en réalité, constituée par la marge qu'il réalise sur les transactions dans lesquelles il s'entremet (ventes - achats).

3.2.2. Comptabilisation chez le commettant

Le commettant doit enregistrer dans son compte de résultat, les opérations réalisées en son nom seul, c'est-à-dire, en charges, les achats effectués avec l'intermédiaire et, en produits, les ventes réalisées avec les tiers.

Les enregistrements doivent être effectués dès que le commettant est informé, c'est-à-dire, en pratique, lors de la reddition de comptes de l'intermédiaire.

Les écritures à passer chez le commettant sont les suivantes :

- **à la vente**, le commettant enregistre dans ses comptes de ventes le montant de la vente nette de commission qu'il est réputé faire à l'intermédiaire. Ce montant doit correspondre au montant figurant dans les achats chez l'intermédiaire. La commission est enregistrée au compte **6322 commissions et courtage sur vente**.
- **à l'achat**, le commettant enregistre dans ses comptes d'achats le montant de l'achat (y compris le montant de la commission) qu'il est réputé faire à l'intermédiaire.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 33

Opérations faites en commun

SECTION 1 :	Caractéristiques générales de la société en participation
SECTION 2 :	Organisation comptable de la société en participation
SECTION 3 :	Principe de la comptabilisation des opérations faites en société en participation
SECTION 4 :	Comptabilisation des moyens mis en œuvre par la société en participation
SECTION 5 :	Comptabilisation des opérations faites par la société en participation avec les tiers et entre les coparticipants
SECTION 6 :	Répartition des opérations faites en société en participation entre les coparticipants
SECTION 7 :	Présentation des états financiers annuels des entités coparticipantes dans des sociétés en participation

Sous cette dénomination sont visées les opérations effectuées dans le cadre de communautés d'intérêts, dont la plus courante est celle qui revêt la forme de société en participation.

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

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

SECTION 1 : Caractéristiques générales de la société en participation

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

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

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

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

Mais, dans la mesure où la S.P. conserve un caractère occulte, ce qui n'est pas une obligation légale, l'associé qui contracte avec un tiers n'engage que lui-même. Il en est ainsi lorsque la S.P. ne fait pas appel à un gérant. Dans ce cas, chacun des coparticipants traite en son propre nom, à charge pour lui de rendre compte aux autres membres de la S.P.

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

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

SECTION 2 : Organisation comptable de la société en participation

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

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

2.1. Un seul gérant

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

- soit dans une comptabilité autonome rattachée à la comptabilité du gérant, par le compte de liaison **188 Compte de liaison des sociétés en participation**. Cette méthode dite "de la comptabilité de société" s'apparente à celle qui concerne les comptabilités d'établissement ;
- soit à l'intérieur de sa propre comptabilité : en subdivisant les comptes des **classes 6 et 7**, ou en faisant appel à la comptabilité analytique ou, en ouvrant, par exemple, un compte "Exploitation en société en participation" où seraient récapitulés les charges et produits de la société en participation.

2.2. Pluralité de gérants

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

Le cumul des opérations traitées par chacun d'eux avec la S.P. et l'élimination des opérations réciproques permet de dégager le résultat en S.P. Toutefois, cette méthode présente des inconvénients, tant pour vérifier l'authenticité des opérations effectuées que pour leur contrôle, lorsqu'il s'agit d'une activité complexe ou durable.

SECTION 3 : Principe de la comptabilisation des opérations faites en société en participation

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

3.1. Les tiers

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

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

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

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

3.2. Les coparticipants

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

C'est ainsi que toutes les mises de fonds et autres opérations qui interviennent entre les coparticipants dans le cadre de l'activité de la S.P. sont enregistrées par l'intermédiaire du compte **463 Associés, opérations faites en commun,** dans chacune des comptabilités concernées.

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

SECTION 4 : Comptabilisation des moyens mis en œuvre par la société en participation

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

4.1. Biens mis à disposition

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

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

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

4.2. Mises de fonds

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

Dans la comptabilité des coparticipants

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

Dans la comptabilité du gérant

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

En cas de tenue d'une comptabilité autonome, les opérations transiteront par le compte de liaison **188 Compte de liaison des S.P.**

4.3. Acquisitions, créations de biens

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

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

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

Dans la mesure où ces biens ont été inscrits dans le bilan du gérant, propriétaire apparent, la perte de valeur constatée par amortissement dans la S.P. vient réduire la dette du gérant vis-à-vis des autres coparticipants.

Cette perte de valeur diminue, par conséquent, dans la comptabilité de ces derniers, la créance qu'ils avaient vocation à enregistrer au moment de l'acquisition du bien.

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

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

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

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

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

SECTION 5 : Comptabilisation des opérations faites par la société en participation avec les tiers et entre les coparticipants

Les opérations faites en S.P. avec les tiers, sont comptabilisées en fonction de l'organisation retenue par les coparticipants conformément aux règles habituelles.
Si les opérations sont réalisées avec les tiers par les coparticipants en leur nom propre, elles sont inscrites dans la comptabilité de chacun d'entre eux dans les conditions habituelles. Il en est de même pour les opérations réalisées entre les coparticipants eux-mêmes, lorsque ces opérations sont faites en leur nom propre.

Les opérations d'exploitation effectuées entre coparticipants au coût du bien cédé ou du service fourni, dans le cadre de la société en participation, sont portées chez le cédant au crédit du compte de charge intéressé. Toutefois, si de telles charges peuvent être identifiées de telles charges en comptabilité analytique, ou s'il s'agit d'un regroupement de plusieurs charges en comptabilité analytique, ou s'il s'agit d'un regroupement de plusieurs charges par nature incombant nécessairement à l'entité (frais de personnel, par exemple), une subdivision du compte **781 Transferts de charges d'exploitation** , est utilisée. Exemple : **7816 Transferts de charges de personnel à des coparticipants S.P.**, qui sera crédité par le débit du **sous compte 463,** affecté au coparticipant intéressé.
Chez le cessionnaire sont débités les comptes de la **classe 6 Comptes de charges**, en fonction de la nature que revêtent les charges dans sa propre comptabilité.

SECTION 6 : Répartition des opérations faites en société en participation entre les coparticipants

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

- la production ;
- l'exploitation ;
- le résultat.

6.1. Au niveau de la production

Ce sont les biens produits qui font l'objet de la répartition entre les coparticipants. La part de production est inscrite pour son coût dans la comptabilité de chaque coparticipant qui la négocie pour son propre compte :

- le gérant crédite le compte **781 Transferts de charges d'exploitation** par le débit du **compte 463** ;
- les coparticipants débitent le compte **638 Autres charges externes** par le crédit du **compte 463**.

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

6.2. Au niveau de l'exploitation

Si chaque coparticipant enregistre dans ses comptes les opérations qu'il traite avec les tiers, sous réserve des régularisations qui peuvent intervenir ultérieurement, le résultat consécutif aux opérations faites en société en participation, apparaît par différence entre les produits et les charges comptabilisées.

Si le contrat prévoit un (ou des) gérant(s), toutes les charges et tous les produits figurent dans sa propre comptabilité générale. Juridiquement seul connu des tiers, le gérant répartit le résultat entre tous les coparticipants.

6.3. Au niveau du résultat

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

Dans la comptabilité du gérant, la quote-part dans les résultats revenant aux coparticipants sera portée, en cas de bénéfice, au débit du compte **652 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun** (transferts de bénéfice aux non-gérants). En cas de perte, elle est portée au crédit du **compte 752**, de même intitulé (transferts de perte aux non gérants), par le crédit ou le débit des comptes courants des intéressés (**compte 463**).

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

SECTION 7 : Présentation des états financiers annuels des entités coparticipantes dans des sociétés en participation

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

7.1. Bilan

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

Sur ce point, une information dans les Notes annexes de chacun des coparticipants peut rendre compte du pourcentage de créances/dettes attaché au fonctionnement des S.P. par rapport au total des créances et dettes inscrites au bilan.

7.2. Compte de résultat

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

Les Notes annexes peuvent fournir une information supplémentaire :

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

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

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

7.3. Notes annexes

Dans les Notes annexes, le montant de chacun de ces deux postes devra être analysé en des composantes :

- **Entités coparticipantes non gérantes**

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

En produits d'exploitation, il s'agit d'une quote-part de bénéfice transférée par le gérant (compte **7525 Bénéfices attribués par transfert**).

- **Entités gérantes**

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

En produits :

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

En charges :

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

- Si l'entité est à la fois gérante dans des S.P. et coparticipante non gérante dans d'autres S.P.

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

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

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 34

Comptabilité autonome par établissement

SECTION 1 :	Définition de l'établissement
SECTION 2 :	Tenue d'une comptabilité "intégrée" de l'établissement
SECTION 3 :	Comptabilité autonome par établissement

SECTION 1 : Définition de l'établissement

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

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

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

SECTION 2 : Tenue d'une comptabilité intégrée de l'établissement

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

SECTION 3 : Comptabilité autonome par établissement

Dans le cas où chaque établissement tient une comptabilité autonome, il importe de sauvegarder l'unicité finale de la comptabilité de l'entité, qui est la seule à laquelle s'attachent des obligations légales d'élaboration et de présentation.

Par conséquent, il est nécessaire d'instaurer un lien comptable entre les différentes entités autonomes par la création d'un compte de liaison entre établissements (ou succursales) pour toutes les cessions intervenant des uns aux autres, le siège étant considéré lui-même comme un établissement.

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

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

3.1. Compte de liaison

Le Système comptable OHADA a ouvert un compte **185 Comptes permanents non bloqués des établissements et succursales** qui fonctionne comme un compte courant et enregistre toutes les opérations réalisées entre le siège et les établissements, de telle sorte que soit établie une réciprocité entre les montants inscrits aux débits et aux crédits des **comptes 185**, ouverts au nom de chaque établissement dans la comptabilité du Siège (ou des autres établissements) et les montants inscrits aux crédits et aux débits de chacun des **comptes 185,** ouverts au nom du Siège (ou des autres établissements) dans la comptabilité de l'établissement concerné.

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

- total, dans ce cas un compte de liaison particulier sert de compte capital à l'établissement (compte **184 Comptes permanents bloqués des établissements et succursales**) ;
- ou partiel, lorsqu'il est limité aux opérations d'exploitation et aux rapports avec les clients et les fournisseurs.

3.2. Cessions entre établissements

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

a) Traitement en Comptabilité générale

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

- celles qui correspondent à des biens ou services qui peuvent être affectés directement dans un compte de la **classe 3** (tenue d'un inventaire permanent), dans un compte de

la **classe 6** ou de la **classe 7** (cessions de marchandises d'un établissement A à un établissement B, par exemple).

Dans cette hypothèse, les cessions sont comptabilisées :

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

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

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

- **186 Comptes de liaison-charges**
- **187 Comptes de liaison-produits**

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

Les cessions sont comptabilisées :

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

Les établissements peuvent évaluer les cessions internes :

- soit au coût du produit cédé ou du service fourni ;
- soit pour une valeur différente, et généralement supérieure, appelée prix de cession interne. Dans ce cas, les stocks de produits fabriqués par l'établissement cessionnaire avec des éléments fournis par l'établissement cédant, sont évalués au coût de

production établi par l'entité, abstraction faite du résultat interne inclus dans le prix de cession de ces éléments.

Remarque : les établissements peuvent, s'ils le désirent, utiliser cette dernière méthode (ouverture des **comptes 186 et 187**), pour toutes les catégories de cessions, même si l'opération de cession peut être affectée directement dans un compte de charges pour un établissement et dans un compte de produits pour l'autre.

b) Traitement en Comptabilité analytique de gestion

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Le Compte de résultat, éventuellement réduit aux éléments d'exploitation de chaque établissement, s'obtient par la totalisation des divers postes des comptes de charges et de produits et des **comptes 186 et 187** "compte de liaison-charges" et "compte de liaison-produits".

3.4. L'intégration des comptes des établissements dans la comptabilité de l'entité

Le siège de l'entité est chargé, à la clôture de chaque période comptable, de la réincorporation des comptes des établissements, dans une même comptabilité.

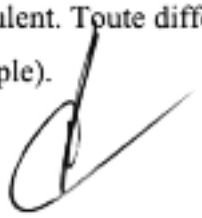
Dans la comptabilité de l'établissement, les totaux de tous les comptes sont virés au **compte de liaison 185** (avec le siège).

Par ailleurs, les **comptes 186 et 187** présentent des soldes qui s'annulent. Les sommes portées au crédit du **compte 187** par les établissements fournisseurs et les sommes inscrites au débit du **compte 186** par les établissements clients, s'équilibrent entre elles.

Dans la comptabilité du Siège, le compte de liaison de l'établissement est soldé par des écritures faisant apparaître les totaux des comptes de l'établissement dans les comptes analogues ouverts au siège.

Les opérations internes se trouvent ainsi annulées. Les **comptes 185, 186 et 187** sont soldés et le résultat, provenant de l'activité de l'établissement se trouve compris dans le résultat global de l'entité.

Cas particulier : l'entité peut avoir besoin de situations intermédiaires en cours d'exercice. Elle procède alors au regroupement extra-comptable de tous les comptes analogues des établissements selon la méthode dite "du cumul". Les opérations inter-établissements s'annulent. Toute différence doit être recherchée et justifiée (opérations en cours de route, par exemple).



PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 35

Contrat de franchise

SECTION 1 :	Caractéristiques générales
SECTION 2 :	Comptabilisation
SECTION 3 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

SECTION 1 : Caractéristiques générales

1.1. Définition

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

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

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

1.2. Obligations réciproques des parties

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

- une concession de licence de marque ;
- une concession de savoir-faire ;
- une convention d'assistance technique du franchiseur au franchisé ;
- une clause d'approvisionnement et une clause de fourniture.

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

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

SECTION 2 : Comptabilisation

2.1. Comptabilisation chez le franchiseur

2.1.1. Acquisition ou création des éléments incorporels concédés

Les dépenses engagées pour l'acquisition ou la création de la marque et du savoir-faire sont inscrits au débit du compte **214 Marques (voir Chapitre 2, Titre III : Opérations et problèmes spécifiques)**.

2.1.2. Charges spécifiques au franchisage

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

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

2.1.3. Droit d'entrée et redevances

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

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

2.2. Comptabilisation chez le franchisé

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

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

- lorsqu'il rémunère le droit d'utilisation de la marque et du savoir-faire du franchiseur, il constitue une immobilisation incorporelle à inscrire dans le compte **2184 Coûts de franchise** et doit être amortie sur la durée probable de la franchise ;
- lorsqu'il rémunère les frais de démarrage et d''installation totale ou partielle du local d'exploitation du franchisé, il constitue une immobilisation corporelle à enregistrer au

compte 2345 Aménagements et agencements des bâtiments ou 235 Aménagements de bureaux ;

- Enfin, lorsqu'il rémunère un ensemble de prestations fournies par le franchiseur et nécessitées par le démarrage de l'exploitation ou le droit d'utilisation des éléments incorporels du franchiseur (marque et savoir-faire) (publicité, formation, assistance technique, etc.), il constitue une charge à inscrire dans le **compte 634** ou dans le compte **476 Charges constatées d'avance**.

SECTION 3 : Informations à fournir dans les Notes annexes

Le franchiseur et le franchisé doivent fournir les opérations suivantes dans les notes annexes :

- les éléments incorporels ;
- les frais de lancement des établissements franchisés ;
- les redevances.



PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 36

Comptabilité pluri monétaire

SECTION 1 :	Méthode de l'intégration directe (méthode dite également mono monétaire)
SECTION 2 :	Méthode de l'intégration différée (méthode de la comptabilité fractionnée ou méthode pluri monétaire)
SECTION 3 :	Méthode de l'intégration mixte

Les entités appartenant à l'espace OHADA qui sont amenées à faire des opérations en dehors de la Zone monétaire à laquelle elles appartiennent (achats, ventes, prestations de services, rémunérations d'intermédiaires, etc.) sont confrontées au problème de la conversion en unités monétaires légales du pays, de la monnaie étrangère dans laquelle ces opérations sont réalisées ou, inversement, de la conversion en monnaie étrangère ,des unités monétaires légales du pays leur servant d'unités de mesure.

Les mouvements en monnaies étrangères sont suivis de façon distincte en comptabilité.

Le nombre de monnaies en cause et la fréquence des opérations, de même que les conditions d'organisation générale de la comptabilité, conduiront l'entité à utiliser l'une des trois méthodes suivantes :

- la méthode de l'intégration directe ;
- la méthode de l'intégration différée, également dénommée "méthode de la comptabilité fractionnée" ;
- la méthode de l'intégration mixte.

SECTION 1 : Méthode de l'intégration directe (méthode dite également mono monétaire)

Elle est utilisée lorsqu'il n'y a qu'un petit nombre d'opérations réalisées dans une seule monnaie étrangère.

La comptabilité n'est tenue qu'en unités monétaires légales du pays. Deux solutions sont possibles pour la conversion des opérations :

- toutes les sommes en monnaies étrangères sont immédiatement converties sur la base du cours du jour, de la devise à la date de l'opération ;
- toutes les sommes en monnaies étrangères sont immédiatement converties sur la base d'un cours fixe, choisi pour toute une période (cours standard).

Dans les deux cas, le solde en devises à la clôture de l'exercice est ajusté en fonction du dernier cours officiel de la devise considérée, conformément aux dispositions prévues pour les opérations traitées en monnaies étrangères.

Lorsque l'opération avec l'étranger est terminée et réglée, son résultat peut être calculé en retenant la perte de change (**compte 676**) ou le gain de change (**compte 776**), apparu du fait de la variation de la devise entre la date de naissance de l'opération et la date du règlement ou la date de la couverture de change, le cas échéant.

Le choix de la comptabilisation selon le cours du jour ou selon un cours fixe, est neutre sur le résultat de l'opération, mais il ne l'est pas quant à la répartition de la valeur sur les éléments composants du résultat (achats, ventes, etc. et différence de change).

SECTION 2 : Méthode de l'intégration différée (méthode de la comptabilité fractionnée ou méthode pluri monétaire)

Elle est conseillée dès que les opérations avec l'étranger prennent une certaine ampleur (plusieurs monnaies étrangères en cause, de nombreuses opérations).

Cette méthode s'apparente à celle utilisée pour la comptabilité de succursales. Outre la comptabilité normale en unités monétaires légales (UML), l'entité tient autant de comptabilités auxiliaires distinctes qu'il y a de catégories de monnaies étrangères. La tenue de plusieurs comptabilités conduit à créer, pour assurer les relations entre les comptabilités en monnaies différentes, deux ou plusieurs comptes de liaison (**sous comptes de 185** par exemple) :

- dans les comptabilités en monnaies étrangères, ce compte de liaison s'intitulera "Comptabilité en UML" ;
- dans la comptabilité en UML, ces comptes de liaison s'intituleront "Comptabilité dollars", "Comptabilité livres sterling", "Comptabilité Euros", etc…

Les opérations ne faisant jouer que des comptes en UML, sont comptabilisées, comme à l'ordinaire, dans la comptabilité en UML.

Les opérations faites avec l'étranger n'ayant pas de contrepartie immédiate en UML, c'est-à-dire les opérations correspondant à une entrée ou à une sortie, de monnaies étrangères et ne faisant pas jouer directement la comptabilité en UML, sont enregistrées dans la comptabilité en monnaies étrangères.

Les opérations faisant intervenir la comptabilité en UML et une comptabilité en monnaie étrangère, sont enregistrées en partie double dans les deux comptabilités. La liaison entre les deux comptabilités est assurée par :

- le compte de liaison "comptabilité en UML" dans la comptabilité en monnaies étrangères ;
- le compte de liaison "comptabilité devises" dans la comptabilité en UML.

En fin d'exercice, les comptabilités en monnaies étrangères sont intégrées dans la comptabilité en UML.

Les comptes tenus en monnaies étrangères sont préalablement convertis en UML sur la base des cours au jour de l'inventaire. Ces soldes convertis figurent dans la balance de vérification avant écriture d'inventaire.

La comptabilité en monnaie étrangère peut également être intégrée en cours d'année pour déterminer le résultat d'opérations faites avec l'étranger.

SECTION 3 : Méthode de l'intégration mixte

Cette méthode fait intervenir :

- une comptabilité des monnaies étrangères en partie simple (hors bilan) ;
- une comptabilité des UML en partie double (comptabilité ordinaire).

Pour les inscriptions faites en partie simple, il est conseillé d'indiquer la position débitrice ou créditrice de la devise, afin d'éviter toute confusion dans la comptabilisation ultérieure des opérations.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 37

Opérations spécifiques des entités agricoles

SECTION 1 :	Particularités des activités agricoles
SECTION 2 :	Conséquences en matière d'états financiers
SECTION 3 :	Conséquences en matière de plan des comptes
SECTION 4 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

Le Système comptable OHADA a vocation à s'appliquer aux entités du secteur agricole, comme à celles de tous les autres secteurs, à l'exception des entités soumises aux règles de la comptabilité publique (article 2 Acte uniforme), et à celle des banques, établissements financiers et assurances (article 5 Acte uniforme).

Toutefois l'application aux activités agricoles implique un certain nombre d'adaptations du dispositif général, sans dérogations aux principes du Système comptable OHADA, adaptations liées à la spécificité de ces activités.

C'est à partir de l'analyse de ces activités et des besoins particuliers d'information qui en résultent au niveau des états financiers, que peuvent être précisées les dispositions techniques spécifiques (plan de comptes et jeu des comptes).

SECTION 1 : Particularités des activités agricoles

L'activité agricole est la gestion par une entité de la transformation biologique et de la récolte d'actifs biologiques (animaux ou végétaux vivants) pour la vente ou pour la transformation en production agricole ou en d'autres actifs biologiques.

L'exploitation agricole présente tous les caractères économiques de "l'entité" :

- elle utilise divers investissements productifs, qu'elle finance par capitaux propres ou par emprunts ;
- elle combine les facteurs de production dans le cadre de son "cycle d'exploitation", pour vendre sa production de biens, et parfois de services.

La description par nature juridique, économique et financière des moyens internes utilisés et des différents partenaires externes, est donc analogue à celle de toute entité industrielle ou commerciale : Immobilisations, Stocks, Créances, Dettes, Capitaux propres...

Cependant, dans cette analyse de l'investissement et du cycle d'exploitation se posent quelques problèmes spécifiques qui entraînent des solutions adaptées ; il s'agit essentiellement des **actifs biologiques :** des **biens vivants** et, secondairement, des **améliorations foncières**, de l'**autoconsommation** prélevée, de certains contrats ou partenariats spécifiques.

1.1. Actifs biologiques et production agricole

Un **actif biologique** est un animal vivant (vaches, moutons, etc.) ou une plante vivante, (vaches, arbres d'une plantation forestière, plantes, moutons etc…).

La **production agricole** est le produit récolté des actifs biologiques de l'entité (lait, coton, canne à sucre récoltée, arbres abattus, laine etc…).

Parmi les biens corporels qu'elle utilise soit à titre d'immobilisations, soit dans le cycle de production, l'entité agricole, par essence même de son activité, recourt de façon importante, voire primordiale, aux **actifs biologiques** que sont les **animaux** et les **végétaux**.

1.1.1. Classement à l'actif du bilan

1.1.1.1. Actifs biologiques

Les **actifs biologiques**, comme tous les autres actifs, sont à classer en fonction de leur destination économique :

- en investissements, **actif immobilisé** lorsqu'ils servent de façon **durable** à l'entité; tels les plantations fruitières, les animaux reproducteurs ou de garde... Rappelons que, dans le Système comptable OHADA, l'adjectif **durable** correspond à une durée supérieure à un an ;
- en **stocks**, lorsqu'ils interviennent dans le cycle d'exploitation pour être, exclusivement, vendus après transformation ou non ; tels les pépinières, les animaux, l'engrais...

Les actifs biologiques peuvent être vendus en l'état, transformés en production agricole (par exemple : la vache et le lait) ou en d'autres actifs biologiques (création d'animaux ou de végétaux vivants supplémentaires).

Les actifs biologiques peuvent être consommables ou producteurs :

- les actifs biologiques consommables sont ceux qui doivent être récoltés comme produits agricoles ou vendus comme actifs biologiques (par exemple, les poissons des piscicultures, les récoltes telles que celles du maïs ou du blé) ;
- les actifs biologiques producteurs sont ceux autres que les actifs biologiques consommables (par exemple les cheptels producteurs de lait, les arbres fruitiers).

Ils peuvent être matures/adultes ou immatures :

- les actifs biologiques matures/adultes sont ceux qui ont atteint le stade de la récolte (pour les actifs biologiques consommables) ou qui peuvent supporter des récoltes successives (pour des actifs biologiques producteurs) ;
- les actifs biologiques immatures sont ceux qui n'ont pas atteint le stade de la récolte.

1.1.1.2. Production agricole

Les produits récoltés provenant des actifs biologiques sont classés dans les stocks de l'entité. La récolte est le détachement de produits d'un actif biologique ou l'arrêt des processus vitaux d'un actif biologique.

1.1.2. Règles générales de comptabilisation

L'entité doit comptabiliser un actif biologique si :

- l'actif est contrôlé du fait d'événements passés ;
- il est probable que les avantages économiques bénéficieront à l'entité agricole ;
- le coût peut être évalué de manière fiable.

Les **actifs biologiques** immobilisés sont à comptabiliser comme toute immobilisation :

- acquisition dans un compte ad hoc de la **classe 2** ;
- cession par crédit de ce compte avec jeu des **comptes 81** (valeurs comptables des cessions) et **82** (produits des cessions) ou, si ces cessions sont courantes, des **comptes 654 et 754**. Le choix opéré par l'entité sera à indiquer dans les Notes annexes.

Les **actifs biologiques** relevant du cycle d'exploitation sont comptabilisés en **stocks**.

1.1.3. Comptabilisation des actifs biologiques en-cours (immatures)

Les actifs biologiques en-cours sont enregistrées dans le compte **2496 Actifs biologiques en cours**. Ce compte enregistre le coût d'entrée dans le patrimoine de l'entité des actifs biologiques immobilisables (animaux et végétaux), tant que ces biens n'ont pas atteint le stade de « vie productive » (mise en service ...).

Lorsqu'il s'agit d'actifs biologiques produits par l'entité pour elle-même, ce compte est débité par le crédit du compte **7222 Production immobilisée - Actifs biologiques.**

Les actifs biologiques en-cours regroupent généralement :

- les animaux reproducteurs (jeunes de renouvellement);
- les animaux de services (en-cours);
- les plantations pérennes (en-cours).

1.1.3.1. Animaux reproducteurs (jeunes de renouvellement)

Les animaux reproducteurs des grandes espèces en cours d'élevage, dont la destination de futurs reproducteurs dans l'entité est certaine, ou quasi certaine, sont enregistrés dans les sous-comptes du compte **2496 Actifs biologiques en cours**.

Par contre, les animaux reproducteurs en-cours d'élevage (jeunes de renouvellement des " petites espèces " tels que les volailles, lapins ...) sont enregistrés en stocks en-cours.

1.1.3.2. Animaux de service (en cours)

Ce sont les animaux utilisés de façon durable dans l'entité pour la production de services qui n'ont pas encore atteint le stade de mise en service. Ce sont notamment les animaux :

- **Animaux de trait**, utilisés comme moyens de traction dans l'entité (chevaux de trait...) ;
- **Animaux de course**, utilisés par l'entité pour obtenir des gains de course (chevaux de course...) ;
- **Animaux de selle**, utilisés par l'entité comme moyens de déplacement ou pour assurer une activité de loisirs (chevaux de selle...).
- **Animaux de monte**, utilisés par l'entité comme moyens de reproduction (étalons...).
- **Animaux de garde**, utilisés par l'entité pour le gardiennage des installations et des troupeaux (chiens de garde ...) ;
- **Animaux de combat** (taureaux..).

Les animaux de service en-cours sont enregistrés dans les sous-comptes du compte **2496 Actifs biologiques en cours**.

1.1.3.3. Plantations pérennes (en-cours)

Les plantations pérennes en-cours sont enregistrées dans les sous-comptes du compte **2496 Actifs biologiques en cours**.

Ce compte enregistre les coûts engagés pour l'acquisition ou la création de plantations destinées à rester en place généralement pendant plusieurs années (hévéas, cacaoyers, caféiers, vergers, "pieds-mères" chez les pépiniéristes...), tant que ces plantations ne fournissent pas un volume de production minimal.

Les investissements annexes (piquets, fils de fer, abris coupe-vent, ...) sont enregistrés directement au compte **2497 Agencement et Aménagements des actifs biologiques.**

1.1.4. Comptabilisation des actifs biologiques (adultes ou matures)

Il s'agit des actifs biologiques qui ont atteint le stade vie productive (femelles : à partir de la première mise bas ; mâles : à partir de la première mise en service, plantations : à partir d'un volume de production minimal),

Cette catégorie d'actifs biologiques regroupe généralement :

- les animaux reproducteurs ;
- les animaux de services ;
- les plantations pérennes.

1.1.4.1. Règles générales de comptabilisation

Ces actifs biologiques (adultes) sont enregistrés dans les sous comptes du compte **246 Actifs biologiques.** Ce compte enregistre, le coût d'entrée dans le patrimoine de l'entité des actifs biologiques immobilisables (animaux, végétaux), que ces biens soient acquis auprès de tiers, apportés (apports) ou encore produits par l'entité.

Lorsque ces biens sont produits par l'entité, la comptabilisation se fait donc chronologiquement en plusieurs phases :

a. Les dépenses sont comptabilisées en comptes de charges par nature au fur et à mesure de leur réalisation.

b. Lorsque l'actif biologique n'a pas atteint le stade de "vie productive" (mise en service ...) ; à la clôture de chaque exercice, ces charges sont neutralisées à partir de la date à laquelle les six conditions d'activation sont réunies, en créditant le compte **7222 Production immobilisée - Actifs biologiques** par le débit du compte **2496 Actifs biologiques en cours.**

c. Lorsque l'actif biologique atteint le stade de « vie productive » (mise en service ...), le coût total de production des actifs biologiques est enregistré au débit des sous-comptes du compte **246 Actifs biologiques,** par le crédit des comptes **2496 Actifs biologiques en cours** pour la partie en cours à la clôture des exercices précédents, et **7222 Production immobilisée - Actifs biologiques** pour les coûts engagés durant l'exercice en cours.

d. Si l'entité a incorporé des coûts d'emprunt, dans le coût total de production des actifs biologiques, ces coûts sont enregistrés d'abord en charges financières, puis contre-passés par le crédit du compte **787 Transferts de charges financières,** afin de ne pas fausser le résultat d'exploitation de l'entité.

1.1.4.2. Animaux reproducteurs (adultes)

Sont considérés comme animaux reproducteurs les adultes de grandes espèces, lorsqu'ils sont destinés non à être vendus mais à rester durablement dans l'entité pour y être utilisés comme moyens durables de production d'autres biens (vaches laitières qui produisent du lait et des veaux, ...). Sont considérés comme des grandes espèces ; les espèces dont la durée normale de vie productive des animaux reproducteurs adultes est supérieure à un (1) an.

Ce sont notamment :

- les bovins (vaches, taureaux),
- les ovins (brebis, béliers),
- les caprins (chèvres, boucs),
- les porcins (truies, verrats).
- les équins (poulinières, étalons).

A. Animaux reproducteurs des grandes espèces

Les règles applicables aux animaux reproducteurs des grandes espèces sont, celles retenues pour les immobilisations corporelles (hors actifs biologiques). Toutefois, au moment des cessions, il y a lieu d'utiliser des comptes de charges d'exploitation et de produits d'exploitation (comptes **654 Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations** et **754 Produits des cessions courantes d'immobilisations**), au lieu de comptes de charges et de produits H.A.O (comptes **81 Valeurs comptables des cession et 82 Produits des cessions**) lorsque ces cessions ont un caractère récurrent.

Les animaux reproducteurs adultes de grandes espèces produisant des animaux de service sont inscrits dans les sous-comptes du compte **246 actifs biologiques**.

B. Animaux reproducteurs des petites espèces

Certains animaux **reproducteurs** adultes ont une « durée normale de vie productive » courte, parfois même très courte (par exemple quelques mois pour la période de ponte des poules pondeuses). En raison de cette durée normalement courte de leur vie productive, ces animaux sont, classés parmi les stocks.

1.1.4.3. Animaux de service

Ce sont les animaux utilisés de façon durable dans l'entité pour la production de services qui ont atteint le stade de mise en service.

1.1.4.4. Plantations pérennes

Ce sont des plantations qui ont atteint un niveau de maturité leur permettant de fournir un volume de production minimal. Lorsqu'il s'agit de plantations effectuées par un exploitant, non propriétaire du sol (fermier, métayer...), celles-ci doivent être enregistrées dans un compte spécifique « **Plantations pérennes sur sol d'autrui** ».

À l'expiration définitive du bail, ce compte doit être soldé, car les plantations deviennent la propriété du bailleur, par accession.

1.1.4.5. Stocks d'animaux

Sont enregistrés dans les comptes de stocks d'animaux :

- d'une part, les animaux produits par l'entité (à partir d'animaux nés ou achetés) destinés non à produire durablement des services ou des biens mais à être commercialisés à l'issue d'un cycle de production et qui ne s'achèvera qu'à la vente ;
- animaux reproducteurs des petites espèces (adultes et jeunes de renouvellement) non destinés à la vente (poules pondeuses, lapines…) ;
- d'autre part, les animaux d'élevage de grandes espèces dont la destination de futurs reproducteurs pour l'entité est incertaine.

1.1.4.6. Végétaux en terre

Sont enregistrés dans les comptes de stocks de végétaux en terre , l'ensemble des frais et charges (approvisionnements, façons culturales, autres) engagés (au cours de l'exercice clos ou d'un exercice antérieur), pour des produits végétaux en terre (donc en cours de formation), à la clôture de l'exercice et qui ne seront donc récoltés que postérieurement à cette date.

Exemple : Avances aux cultures, produits de pépinières, etc.

A. Avances aux cultures

Ce sont des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice qui n'ont pas atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

B. Pépinières

Ce sont des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice, ayant atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

1.1.5. Comptabilisation de la production agricole

L'entité doit comptabiliser une production agricole si :

- l'actif est contrôlé du fait d'événements passés ;
- il est probable que les avantages économiques bénéficieront à l'entité agricole ;
- le coût peut être évalué de manière fiable.

La production agricole, est comptabilisée en stocks selon les règles générales de comptabilisation des stocks retenues par le Système comptable OHADA.

1.1.6. Comptabilisation à la clôture de l'exercice

A chaque date de clôture, après la comptabilisation initiale, les actifs biologiques doivent être évalués à leur valeur actuelle.

Les actifs biologiques immobilisés doivent être amortis et faire l'objet d'une dépréciation, en cas d'indice de pertes de valeur.

1.1.6.1. Terres et améliorations foncières

Les terrains et améliorations des terres lors de l'acquisition (travail du sol, assolements, fumures, apports organiques...) qui font partie du coût d'acquisition des terrains constituent des immobilisations non amortissables.

En revanche, doivent donner lieu à un amortissement :

- les frais liés aux travaux d'amélioration ultérieurs des terres qui sont inscrits dans le sous-compte **2245 Améliorations du fonds** (travail du sol, assolements, fumures, apports organiques...) ;
- les frais liés aux autres travaux d'amélioration (frais de drainage, irrigation, nivellement, etc.) qui sont inscrits également dans le sous-compte **2245 Améliorations du fonds** ;
- les travaux de terrassement d'un terrain lorsque, ayant pour objet de rendre le terrain propre à recevoir une construction, ils sont indissociables des travaux de fondation de celle-ci.

1.1.6.2. Plantations

Les plantations (arbres fruitiers) constituent des immobilisations amortissables.
En revanche, lorsque la vente de jeunes plants constitue l'objet même de l'activité exercée par l'exploitant (horticulteur, pépiniériste), les biens correspondants doivent être compris dans les stocks.

1.2. Méthodes d'évaluation

Les **actifs biologiques** et la production agricole sont évalués, conformément aux dispositions générales du Système comptable OHADA, à leur coût d'acquisition (biens acquis), leur coût de production (biens produits) ou leur valeur actuelle (biens acquis à titre gratuit ou par échange).

Durant la période de croissance (de "croît"), l'accroissement de valeur est constaté, à hauteur du coût de production correspondant, soit par **Production immobilisée- Actifs biologiques,** compte **7222** (actifs biologiques immobilisés), soit de façon simplifié par "Variation des stocks" **comptes 603 et 73** (actifs biologiques stockés).

Selon leur nature et les circonstances, ils font l'objet d'amortissements et de dépréciation, dans les conditions générales d'utilisation de ces techniques.

Le coût de production est déterminé par la Comptabilité analytique de gestion, ou, à défaut, par des procédés statistiques ; exceptionnellement, si on ne peut recourir à ces méthodes, les

actifs biologiques sont évalués à partir du cours du jour de clôture de l'exercice, sous déduction de la marge de l'entité sur ces catégories de biens.

1.2.1. L'Autoconsommation

Il s'agit des consommations prélevées sur la production de l'exploitation, sans contrepartie monétaire, par l'exploitant, sa famille, et les salariés. En raison de son importance, cette autoconsommation est à enregistrer.

On créditera le **compte 72**, adapté à cet objet et intitulé, dans l'entité agricole, **724 Production autoconsommée :**

- par le débit du compte **104 Compte de l'exploitant**, (sous compte ad hoc : **1047 Prélèvements d'autoconsommation**) ;
- ou celui du compte **66 Charges de personnel** dans le cas de consommation des salariés ; sous comptes ad hoc : **6617 et 6627 Avantages en nature**.

1.2.2. Autres Opérations Particulières

1.2.2.1. Améliorations du Fonds

Les dépenses et les charges engagées en vue de l'amélioration durable de la fertilité des terrains d'exploitation (travail du sol, assolements, fumures, apports organiques...) constituent, au plan économique, de véritables investissements à constater au débit d'un compte, ad hoc, d'immobilisations. Ces travaux augmentent la rentabilité potentielle des terrains, comme le font, par ailleurs, les travaux d'agencements et d'aménagements des terrains (drainage, irrigation, nivellement, etc.) ; leur coût s'inscrit, comme celui des précédents, au débit du compte **224 Travaux de mise en valeur des terrains, sous compte 2245 Améliorations du fonds**.

La majorité de ces travaux, n'ayant pas une valeur pérenne, sont amortissables. L'importance de ces investissements justifie un **poste particulier** à l'actif du bilan : **Aménagements et améliorations des terrains**.

1.2.2.2. Participations dans des organismes professionnels agricoles

La fréquence et l'importance des participations des entités agricoles dans divers organismes coopératifs justifient la création, dans les **titres de participation**, d'un compte ad hoc : **265 Participations dans des organismes professionnels**.

1.2.2.3. Indemnités et subventions d'exploitation

Les indemnités et subventions reçues sont à classer dans les **Produits des activités ordinaires,** lorsqu'elles se substituent à des produits ordinaires, ou compensent des charges ordinaires (exemple : indemnités pour calamités agricoles).

Le compte **714 Indemnités d'exploitation** est à utiliser.

Dans les autres cas, les indemnités et subventions sont à enregistrer, dans le résultat H.A.O., dans le compte **844 Indemnités et subventions H.A.O.**

1.2.2.4. Montants compensatoires

Les montants compensatoires reçus ou payés sont à rattacher, soit aux achats, soit aux ventes, selon leur nature ; ils constituent des corrections du prix d'achat ou du prix de vente et sont donc inscrits :

- s'ils sont **liés aux achats** : au débit des **comptes 60** (montants payés);
- s'ils sont **liés aux ventes** : au crédit des **comptes 70** (montants reçus).

1.2.2.5. Fermage payé en nature

Il est enregistré au débit du compte : « **6226 Fermages et loyers du foncier** » par le crédit du compte : « **702 Vente de produits végétaux** ».

1.2.2.6. Droits spécifiques attachés à la production agricole

La production agricole est aussi liée à la détention de « droits à produire » : droits de mouture, quotas sucriers ou laitiers etc… Certains de ces quotas, comme les quotas de production de sucre, peuvent également s'acquérir auprès de sociétés du secteur. Ils peuvent être achetés et parfois loués. Ces droits ont généralement une valeur marchande et même parfois une cotation (droit de mouture).

Les quotas de production répondent donc à la définition et aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle car ce droit confère à son bénéficiaire, un accès à une part de marché déterminée de la production et lui permet de contrôler les avantages économiques pour la période de commercialisation correspondante.

Conformément aux règles générales préconisées par le Système comptable OHADA, les droits acquis à titre onéreux sont évalués à leur coût d'acquisition et les droits acquis à titre gratuit, sont évalués à leur valeur actuelle.

La valeur actuelle des droits acquis à titre gratuit ne peut être estimée de façon fiable que lorsqu'il existe un marché actif. Un marché actif est un marché sur lequel ont lieu des transactions sur les biens (quotas de production) 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.

Les droits d'une durée inférieure ou égale à un an ne peuvent faire l'objet d'une immobilisation.

Les droits spécifiques attachés à la production agricole sont comptabilisés dans un sous-compte du compte **2188 Autres droits et valeurs incorporelles**.

SECTION 2 : Conséquences en matière d'états financiers

La nature particulière des activités agricoles rend nécessaire, dans les états financiers, l'utilisation de rubriques et de postes spécifiques.

Etats Financiers du Système Normal

BILAN-ACTIF

ACTIF IMMOBILISE

Immobilisations incorporelles (rubrique globale, sans détail par poste)

Immobilisations corporelles hors actifs biologiques

- Terrains

- Aménagements et améliorations des terrains
- Bâtiments
- Installations et agencements
- Matériel

Immobilisations corporelles en actifs biologiques

- Animaux
- Plantations pérennes
- Autres

Avances et acomptes versés sur immobilisations

Immobilisations financières (rubrique globale)

ACTIF CIRCULANT

Stocks d'actifs biologiques (et en-cours)

- Animaux
- Avances aux cultures
- Végétaux

Stocks de produits

- Animaux
- Végétaux

Stocks d'approvisionnements divers et marchandises

Créances et emplois assimilés (cf. dispositions générales)

Trésorerie-Actif (cf. dispositions générales).

BILAN-PASSIF (cf. dispositions générales)

COMPTE DE RESULTAT-CHARGES

(Cf. dispositions générales, **sauf poste RC qui devient : Achats d'approvisionnements).**

COMPTE DE RESULTAT-PRODUITS

Cf. dispositions générales, sauf :

Poste TB qui devient : "Ventes de produits" (ou "Ventes d'animaux" ou "Ventes de végétaux" selon la nature de l'activité).

Le poste TF est à intituler : "Production immobilisée, et autoconsommée" dont le montant est à détailler dans les Notes annexes, en :

- Production immobilisée actifs biologiques
- Production immobilisée autres biens
- Production autoconsommée.

Poste TG : Indemnités et subventions d'exploitation.

SECTION 3 : Conséquences en matière de plan des comptes

La liste générale et la codification des comptes sont adaptées à ces besoins d'information :

- par création (ou substitution) des comptes, ad hoc, indiqués plus haut en A.
- par aménagement des comptes de stocks :

Pour les comptes de stocks :

31			**Marchandises**
	313		Stocks d'actifs biologiques de marchandises
		3131	Animaux (marchandises)
		3132	Végétaux (marchandises)
34			**En-cours de production**
	345		Stocks d'actifs biologiques en cours
		3451	En-cours de production - animaux
		3452	En-cours de production - végétaux
36			**Produits finis**
	363		Stocks d'actifs biologiques de produits finis
		3631	Animaux
		3632	Végétaux
		3638	Autres stocks (activités annexes)
37			**Produits intermédiaires**
	373		Stocks d'actifs biologiques de produits intermédiaires
		3731	Animaux
		3732	Végétaux
		3738	Autres stocks (activités annexes)

SECTION 4 : Informations à fournir dans les Notes annexes

L'entité agricole doit fournir dans les notes annexes en dehors des informations de portée générale, des informations de nature spécifique suivantes:

- une information sur l'existence et les valeurs comptables des actifs biologiques dont la propriété est soumise à restrictions ainsi que les valeurs comptables des actifs biologiques donnés en nantissement de dettes,
- en cas de survenance d'un événement climatique, de maladie et d'un autre risque naturel, une description de sa nature et des montants relatifs à cet événement.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 38

Fusions et opérations assimilées

SECTION 1 :	Définitions et principes généraux
SECTION 2 :	Règles d'évaluation des apports
SECTION 3 :	Comptabilisation des opérations de fusion
SECTION 4 :	Comptabilisation des opérations d'apport partiel d'actif
SECTION 5 :	Comptabilisation des opérations de scission
SECTION 6 :	Informations à fournir dans les Notes annexes

Les prescriptions du présent chapitre sont basées sur les dispositions de l'Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique en matière de fusions et opérations assimilées.

L'objectif de ces prescriptions est de présenter le traitement comptable des opérations de fusion, scission et apport partiel d'actifs.

SECTION 1 : Définitions et principes généraux

1.1. Définition

1.1.1. Fusion

La fusion est l'opération par laquelle deux (2) ou plusieurs sociétés se réunissent pour n'en former qu'une seule soit par création d'une société nouvelle, soit par absorption par l'une d'entre elles.

Une société, même en liquidation, peut être absorbée par une autre société ou participer à la constitution d'une société nouvelle, par voie de fusion.

La fusion entraîne transmission à titre universel du patrimoine de la ou des sociétés, qui disparaissent du fait de la fusion, à la société absorbante ou à la société nouvelle (article 189 de l'Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique).

1.1.2. Apport partiel d'actif

L'apport partiel d'actif est l'opération par laquelle une société fait apport d'une branche autonome d'activité à une société préexistante ou à créer. La société apporteuse ne disparaît pas du fait de cet apport. L'apport partiel d'd'actif est soumis au régime de la scission (article 195 de l'Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique).

1.1.3. Scission

La scission est l'opération par laquelle le patrimoine d'une société est partagé entre plusieurs sociétés existantes ou nouvelles.

Une société peut transmettre son patrimoine par voie de scission à des sociétés existantes ou nouvelles.

La scission entraîne transmission, à titre universel, du patrimoine de la société, qui disparaît du fait de la scission, aux sociétés existantes ou nouvelles (article 190 de l'Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique).

1.1.4. Entité absorbante

L'entité absorbante ou entité bénéficiaire des apports est celle qui reçoit les apports en vertu du traité d'apport et qui remet des titres en rémunération desdits apports.

1.1.5. Entité absorbée

L'entité absorbée ou entité apporteuse est celle qui transfère à la société absorbante ou à la bénéficiaire des apports, les actifs et les passifs mentionnés dans le traité d'apport.

1.1.5. Contrôle exclusif

Une personne physique ou morale est présumée détenir un contrôle d'une société :

- lorsqu'elle détient, directement ou indirectement ou 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 est exposé ou qu'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.

1.1.6. Contrôle conjoint

Le contrôle conjoint est le partage contractuellement convenu du contrôle exercé sur une entité, qui n'existe que dans le cas où les décisions concernant les activités pertinentes requièrent le consentement unanime des parties partageant le contrôle

1.2. Principes généraux

1.2.1. Formalités des fusions et opérations assimilées

Toute société anonyme participant à une opération de fusion ou de scission, doit mettre à la disposition de ses actionnaires, quinze jours au moins avant la date de l'assemblée générale extraordinaire appelée à se prononcer sur le projet, les documents suivants :

- le projet de fusion ou de scission,
- les rapports du conseil d'administration et des commissaires à la fusion,
- les états financiers de synthèse approuvés par les assemblées générales ainsi que les rapports de gestion des trois derniers exercices, des sociétés participant à l'opération,
- un état comptable établi selon les mêmes méthodes et suivant la même présentation que le dernier bilan annuel, arrêté à une date qui, si les deniers états financiers de synthèse se rapportent à un exercice dont la fin est antérieure de plus de six mois à la date du projet de fusion ou de scission, doit être antérieure de moins de trois mois à la date de ce projet.

Tout actionnaire peut obtenir, à ses frais, sur simple demande copie intégrale ou partielle des documents susvisés. Ces documents peuvent être mis à la disposition des actionnaires par voie électronique.

L'assemblée générale peut être annulée si les dispositions ci-dessus ne sont pas respectées (art. 674 AUSCGIE).

L'assemblée générale extraordinaire de la société absorbante statue sur l'approbation des apports en nature de la société absorbée sur rapport du commissaire aux apports (art. 675 AUSCGIE).

L'assemblée générale extraordinaire de chacune des sociétés participant à l'opération, délibère aux conditions de quorum et de majorité propres à sa forme sociale.

1.2.2. Fondements des règles d'évaluation et de comptabilisation

Les règles d'évaluation de comptabilisation des fusions et opérations assimilées sont basées sur les principes suivants :

- la référence obligatoire au traité d'apport ;
- l'application d'une seule méthode d'évaluation pour une situation donnée ;
- l'application d'une méthodologie s'inspirant des comptes consolidés, pour déterminer les situations de contrôle ;
- la recherche de la neutralité de l'opération de regroupement entre entités sous contrôle exclusif sur le résultat de l'absorbante et sur ses capitaux propres.

SECTION 2 : Règles d'évaluation des apports

2.1. Principes de valorisation des apports

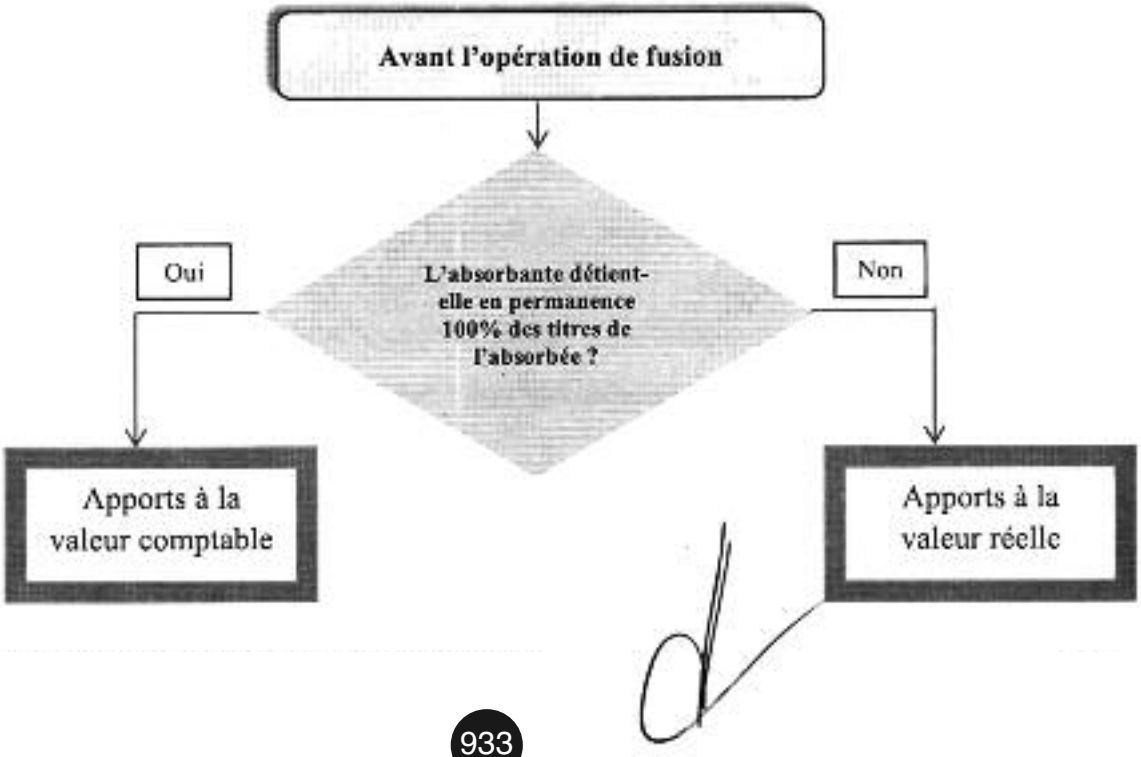
Les apports sont inscrits dans les comptes de l'entité bénéficiaire, pour les valeurs figurant dans le traité de fusion. Ce dernier sert de support de base à la comptabilisation des opérations de fusion
Les apports sont évalués soit à la valeur réelle, soit à la valeur comptable, en fonction de la situation de contrôle (contrôle exclusif) des entités qui participent à l'opération de fusion.

2.2. Détermination de la valeur des apports

2.2.1. Principe

Lorsque l'opération de fusion ou assimilée a pour conséquence une prise de contrôle, dans la logique des comptes consolidés, il convient de traiter cette opération comme une acquisition à la valeur réelle.

En revanche, lorsque l'opération de fusion correspond à l'absorption par une entité, d'une ou de plusieurs de ses filiales détenues en permanence à 100 %, **les apports doivent être évalués à la valeur comptable.** En effet, cette opération de regroupement correspond à un maintien de contrôle (restructuration interne), car avant l'opération de fusion, la situation de contrôle est déjà établie entre l'entité mère absorbante et l'entité filiale absorbée. C'est pourquoi, selon l'article 676 de l'AUSCGIE, il n'y a lieu ni à approbation de la fusion par l'assemblée générale de la société absorbée, ni à l'établissement des rapports mentionnés au point 1.2.1. ci-dessus.



2.2.2. Date d'effet de la fusion

La fusion ou la scission prend effet selon l'article 192 de l'AUSCGIE :

- en cas de création de société nouvelle : à l'immatriculation au registre de commerce et du crédit mobilier de la nouvelle société (si plusieurs sociétés sont créées, c'est l'immatriculation de la dernière d'entre elles),
- en cas de fusion entre sociétés existantes :
  - à la date de la dernière assemblée générale ayant approuvé l'opération ;
  - **ou** à la date prévue par le contrat, si elle est différente. Cette date ne doit être :
    - ni postérieure à la date de clôture de l'exercice en cours de la ou des sociétés bénéficiaires ;
    - ni antérieure à la date de clôture du dernier exercice clos de la ou des sociétés qui transmettent leur patrimoine.

2.2.3. Apports évalués à la valeur réelle

Lorsque les apports sont évalués à la valeur réelle, les valeurs individuelles des actifs et passifs apportés correspondent aux valeurs réelles attribuées à chacun des éléments dans le traité d'apport, figurant ou non à l'actif (par exemple, les marques ou les impôts différés actifs) ou au passif (par exemple, les provisions pour retraite ou les impôts différés passifs) dans les comptes de l'absorbée ou de la société apporteuse, à la date de l'opération.
Ces valeurs s'apprécient en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entité.

2.2.4. Apports évalués à la valeur comptable

Lorsque les apports sont évalués à la valeur comptable, les valeurs comptables individuelles des actifs et passifs apportés correspondent aux valeurs de chaque actif et passif figurant dans les comptes de l'absorbée ou de la société apporteuse, à la date d'effet de l'opération, sans modification.

2.3. Fixation de la parité d'échange des titres

2.3.1. Principe

La parité est égale au rapport des valeurs d'échange des titres.

$$\text{Rapport ou parité d'échange} = \frac{\text{Valeur de l'entité absorbée/Nombre d'actions de l'entité absorbée}}{\text{Valeur de l'entité absorbante/Nombre d'actions de l'entité absorbante}}$$

Ce rapport indique le nombre d'actions de l'entité absorbante qui seront remises aux actionnaires ou associés de l'entité absorbée, pour chaque action de celle-ci détenue.

La valeur d'échange est obtenue, le plus souvent, à partir de plusieurs critères d'évaluation combinés (financiers, économique, conjoncturels). Il est donc recommandé :

- d'utiliser des méthodes d'évaluation multicritères ;
- d'homogénéiser les méthodes employées par les diverses entités participant à l'opération,
- d'avoir une base d'évaluation arrêtée à la même date.

Le calcul du rapport d'échange n'aboutit pas, le plus souvent à un nombre entier. Deux méthodes sont le plus souvent utilisées pour calculer une parité :

- soit en divisant la valeur d'un titre d'une société par l'autre, et en recherchant par approches successives un nombre entier ;
- soit en recherchant le plus grand commun diviseur.

2.3.2. Traitement des rompus

Les rompus sont des titres qui ne sont pas rémunérés et sont donc perdus en raison du rapport d'échange. En effet, l'application du rapport d'échange à la composition du capital social de l'entité absorbée ne permet pas d'attribuer un nombre entier de titres de l'entité absorbante à chaque actionnaire ou associé de l'entité absorbée. Les solutions couramment utilisées pour résoudre ce problème sont les suivantes :

- les rompus ne feront l'objet d'aucun traitement, les actionnaires subiront une perte ;
- les rompus seront compensés par le versement d'une soulte. Les associés qui transmettent leur patrimoine dans le cadre d'une opération de fusion reçoivent des parts ou des actions de la société bénéficiaire et, éventuellement, une soulte en espèces dont le montant ne peut dépasser 10 % de la valeur nominale des parts ou actions attribuées (article 191 AUSCGIE);
- renonciation par un actionnaire de l'entité absorbée à exercer son droit sur quelques titres ;
- achat par l'entité absorbante ou absorbée, de ses propres actions, suivi d'une réduction de capital pour annuler les actions ainsi acquises.

SECTION 3 : Comptabilisation des opérations de fusion

3.1. Principes généraux

Les entités n'ont pas de choix entre valeur réelle et valeur comptable, la valeur à retenir étant imposée par les règles comptables. La comptabilisation des opérations de fusion nécessite au préalable la réalisation des travaux préparatoires suivants :

- évaluer les apports à partir des méthodes d'évaluation (méthodes patrimoniales, méthodes basées sur les flux, approches mixtes, approches des multiples comparables, méthodes basées sur la création de valeur),
- déterminer la valeur des titres des entités participant à l'opération de fusion,
- calculer la parité d'échange des titres,
- déterminer le nombre de titres à émettre pour rémunérer les apports,
- procéder au partage.

Lorsque les apports sont enregistrés à la valeur réelle, les actifs immatériels (droit au bail, procédés, marques etc…) apportés selon le traité de fusion qui ne figurent pas dans le bilan de l'entité absorbée, sont inscrits au débit du compte **215 Fonds commercial** de l'entité absorbante.

Dans le cas d'une fusion où les apports sont évalués à la valeur comptable, il doit être procédé à la ventilation de la valeur nette comptable, entre la valeur d'origine, les amortissements et les dépréciations.

3.2. Différentes formes de fusion

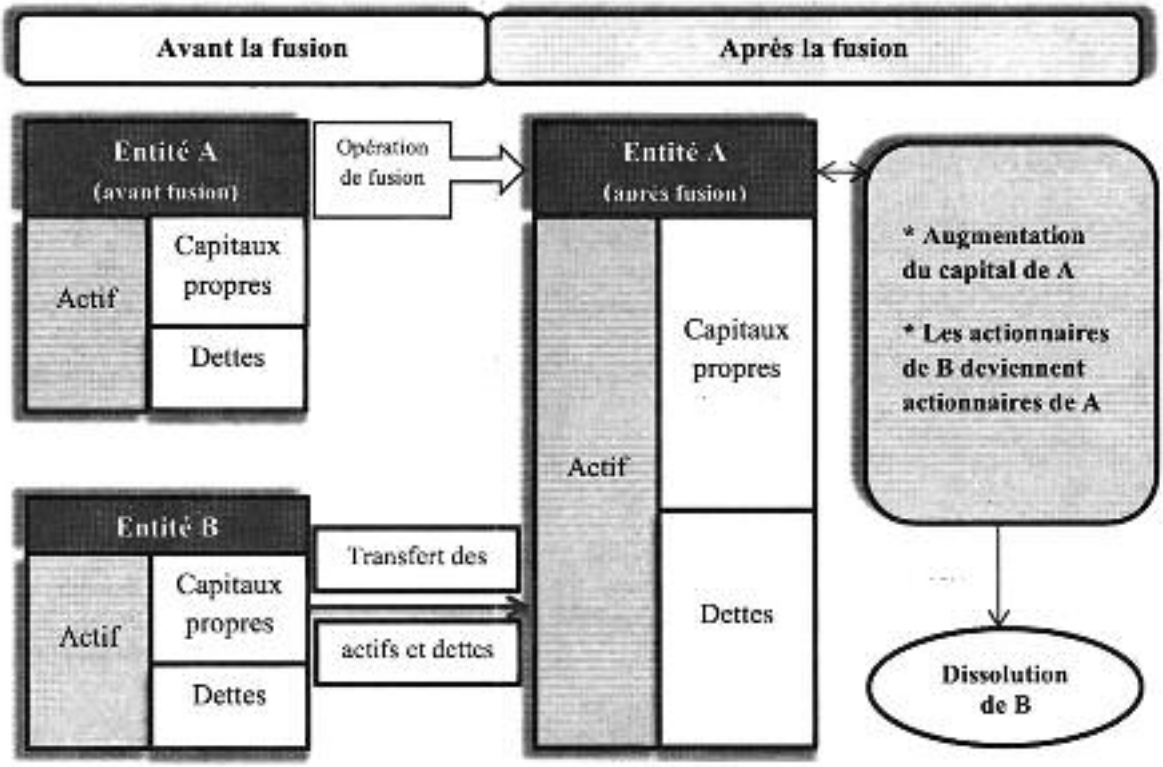
Il existe deux grandes formes de fusion :

- la fusion absorption,
- la fusion réunion.

3.2.1. La fusion absorption

La fusion absorption est une opération au terme de laquelle l'entité absorbée disparaît ; la totalité de son patrimoine étant transmis à l'entité absorbante.

Le schéma récapitulatif ci-dessous résume le mécanisme de fonctionnement d'une opération de fusion absorption :



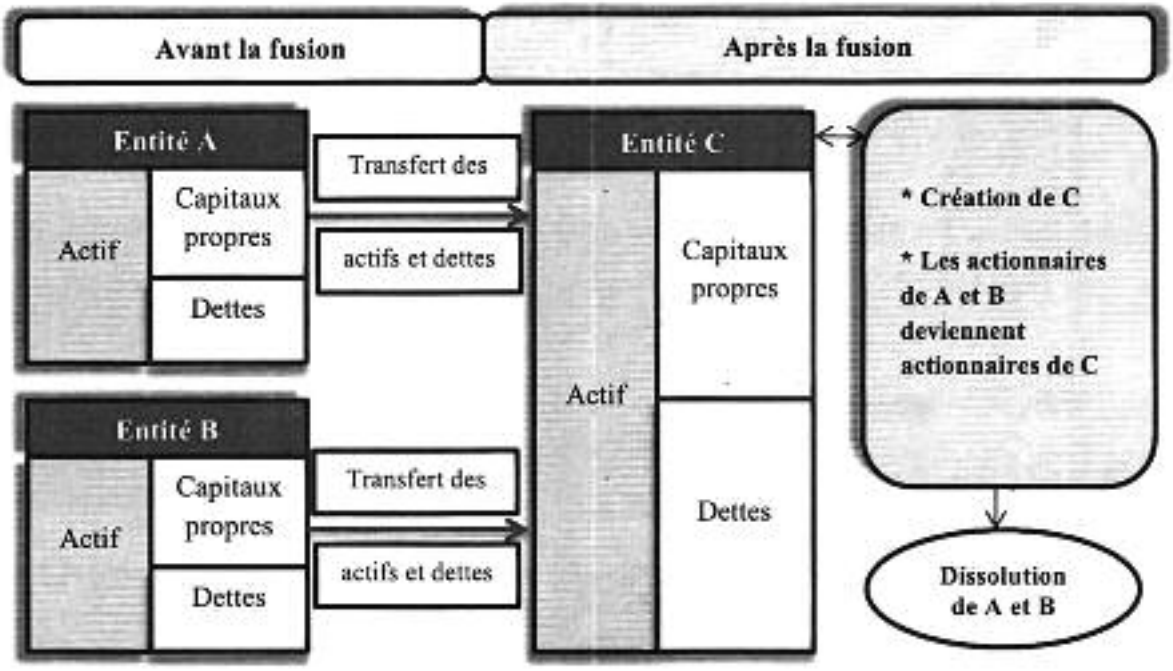
3.2.2. La fusion réunion

La fusion réunion ou fusion par apport est une opération au terme de laquelle les entités concernées disparaissent au profit d'une nouvelle entité créée à cet effet.

Lorsque la fusion est réalisée par voie de création d'une société nouvelle, celle-ci peut être constituée sans autres apports que ceux des sociétés qui fusionnent.

Dans tous les cas, le projet de statuts de la société nouvelle est approuvé par l'assemblée générale extraordinaire de chacune des sociétés qui disparaissent. Il n'y a pas lieu à approbation de l'opération par l'assemblée générale de la société nouvelle. Toute délibération prise en violation de cette disposition est nulle (art. 677 AUSCGIE).

Le schéma récapitulatif ci-dessous résume le mécanisme de fonctionnement d'une opération de fusion absorption :



3.3. Relations financières entre entité avant la fusion

Il existe plusieurs situations comptables liées aux relations financières existantes entre les entités avant la fusion :

- les entités sont indépendantes (aucune participation avant la fusion) ;
- l'entité absorbante détient une participation dans l'entité absorbée et inversement ;
- il existe des participations réciproques entre les entités.

3.4. Comptabilisation des fusions simples (entités indépendantes)

Les deux entités n'ont aucun lien entre elles avant l'opération de fusion. Il s'agit donc d'une opération de prise de contrôle, les apports seront évalués à la valeur réelle.

3.4.1. Comptabilisation chez l'entité absorbante

L'entité absorbante doit procéder à une augmentation de capital. Une prime de fusion peut apparaitre lorsque la valeur des titres de l'absorbante est supérieure à la valeur nominale.

Apports nets = Augmentation capital + Prime de fusion

3.4.1.1. Augmentation du capital de l'absorbante

Le montant de l'augmentation de capital est le produit de la valeur nominale, par le nombre de titres créés et attribués aux entités pour rémunérer les apports.

3.4.1.2. Prime de fusion

La prime de fusion représente la différence entre la valeur des apports et le montant de l'augmentation de capital. Elle représente les droits d'entrée des nouveaux actionnaires dans l'entité absorbante.

3.4.1.3. Frais relatifs à la fusion

Les coûts internes (voyages, déplacements, frais annexes, temps passé au montage de l'opération, frais administratifs etc…) doivent être comptabilisés en charges.

Les coûts externes, directement liés à l'opération de fusion (honoraires des conseils, commissions bancaires, frais relatifs aux formalités légales, frais de communication et publicité etc…), constituent selon le Système comptable OHADA des frais d'émission de titres.

Les coûts externes peuvent être :

- comptabilisés en charges de l'exercice ;
- ou imputés sur la « Prime de fusion ».

3.4.1.4. Comptabilisation

L'augmentation de capital de l'entité absorbante (fusion absorption) ou la constitution de la nouvelle entité (fusion réunion) ou l'augmentation de capital, est effectuée en trois phases :

- promesse des apports,
- réalisation des apports,
- constatation des frais relatifs à la fusion.

✓ **Pour la promesse des apports :** le compte **4614 Apporteurs, Entité absorbée..compte d'apports** sera débité (valeur réelle des apports) par le crédit des comptes **101 Capital social** (valeur nominale) et **1053 Primes de fusion** (différence entre valeur réelle et valeur nominale).

✓ **Pour la réalisation des apports :**

- **seront débités**, les comptes d'actif (valeur réelle),

- **par le crédit** des comptes de dettes (valeur réelle), le compte **4614 Apporteurs, Entité absorbée…compte d'apports** (valeur réelle pour solde) et le compte de trésorerie (pour une éventuelle soulte versée).

Si un écart subsiste, il convient de l'enregistrer au débit du compte **215 Fonds commercial**.

✓ **Pour la constatation des frais :** les frais d'augmentation de capital ou de constitution de la nouvelle société sont comptabilisés en charges par nature ou imputés sur la prime de fusion.

3.4.2. Comptabilisation chez l'entité absorbée

La fusion entraînant la dissolution de l'entité absorbée, il faut constater dans les comptes :

- le transfert du patrimoine (actifs et dettes) et la constatation de la créance qui en résulte ;
- la rémunération des apports ;
- la constatation des droits des apporteurs sur l'actif net ;
- le désintéressement des apporteurs (entité absorbée).

✓ **Pour le transfert du patrimoine :**

- **seront débités,** le compte **4718 Apport, compte de fusion,Entité absorbante …** (valeur réelle de l'actif net apporté), les comptes de dettes (valeur comptable), les comptes d'amortissement et de dépréciations (valeur comptable), et le compte de trésorerie (pour une éventuelle soulte reçue),
- **par le crédit** des comptes d'actif en valeur brute (valeur comptable).

L'écart constaté entre la valeur réelle et la valeur comptable de l'actif net apporté (plus ou moins-value d'apport) est enregistré dans le compte **1381 Résultat de fusion.**

✓ **Pour la rémunération des apports : le compte 502 Actions,** est débité par le crédit du **compte 4718,** pour le montant de la valeur réelle de l'actif net apporté.

✓ **Pour la constatation des droits des apporteurs sur l'actif net :** seront débités les comptes de capitaux propres, par le crédit du compte **4618 Apporteurs, titres à échanger. Le compte 1381 Résultat de fusion,** est soldé.

✓ **Pour le désintéressement des apporteurs :** le compte **4618 Apporteurs, titres à échanger** par le crédit du compte **502 Actions.**

3.5. Comptabilisation des fusions où l'entité absorbante détient une participation dans l'entité absorbée

3.5.1. Comptabilisation chez l'entité absorbante

L'une des conséquences d'une telle opération de fusion, pour l'entité absorbante est la détention de ses propres titres. Or, la souscription ou l'achat par la société de ses propres actions, soit directement, soit par personne agissant en son nom propre, mais pour le compte de la société, est interdite (art. 639 AUSCGIE).

Deux méthodes peuvent être envisagées pour résoudre ce type de problème :

- la fusion – renonciation,
- la fusion - allotissement.

3.5.1.1. Fusion – renonciation

La fusion - renonciation consiste, pour l'entité absorbante, à renoncer à émettre les titres qui devraient lui revenir. L'augmentation de capital ne rémunère donc que les actionnaires extérieurs.

L'entité absorbante doit constater :

- une augmentation de capital qui rémunère les autres apporteurs de l'entité absorbée,
- l'annulation des titres de l'entité absorbée détenus par l'entité absorbante.

L'égalité définie précédemment devient alors

Apports nets = Augmentation capital + annulation des titres + Prime de fusion

En outre, les titres étant éliminés pour leur valeur nette comptable, il se dégage un écart appelé « plus ou moins-value de fusion ou encore boni ou mali de fusion » égal à la différence entre la quote-part de l'apport représentée par les titres annulés et leur valeur nette comptable. Cet écart est considéré comme une prime de fusion à inscrire dans le compte **1053 Prime de fusion.**

3.5.1.2. Fusion - allotissement

La fusion - allotissement (partage du patrimoine de l'absorbée en deux lots) s'analyse comme une liquidation partielle de l'entité absorbée, suivie d'une fusion pour la fraction n'appartenant pas à l'entité absorbante. Le lot qui est attribué à l'entité absorbante pour les droits correspondant aux titres détenus par l'absorbée, ne font pas l'objet d'échange de titres.

La plus-value réalisée par l'entité absorbante (différence entre la valeur réelle et la valeur comptable des titres de l'entité absorbée), n'a pas le caractère en réalité d'une plus-value de fusion pour la partie concernant l'actif alloti, il s'agit plutôt d'une plus-value de liquidation. Toutefois, afin de tenir compte de la nature de l'opération (opération de fusion), le Système comptable OHADA préconise de comptabiliser cette plus-value dans le compte **1053 Prime de fusion**.

3.5.2. Comptabilisation chez l'entité absorbée

L'entité absorbée passe des écritures de dissolution selon les règles habituelles. Lorsque la fusion est valorisée à la valeur réelle, la plus ou moins-value d'apport est comptabilisée dans le compte **1381 Résultat de fusion.**

3.5.3. Spécificités liées à la valorisation des apports

La valorisation des apports dans le cadre d'une fusion où l'entité absorbante détient une participation dans l'entité absorbée doit être fonction de la substance de l'opération, en termes de prise de contrôle.

En cas de fusion à la valeur comptable, il doit être procédé à l'éclatement de la valeur nette comptable entre la valeur d'origine, les amortissements et les dépréciations.

3.6. Comptabilisation des fusions où l'entité absorbée détient une participation dans l'entité absorbante

3.6.1. Comptabilisation chez l'entité absorbante

A l'issue de la fusion, la société absorbante risque de se retrouver avec ses propres titres, ce qui est interdit par l'article 639 de l'Acte uniforme. La société absorbante doit reprendre donc les éléments d'actif et de passif (dettes) de la société absorbée, à l'exclusion des titres qu'elle laisse à la disposition des associés de la société absorbée.

L'entité absorbante doit donc constater :

- une augmentation de capital selon les règles habituelles,
- puis procéder à une réduction de capital pour se conformer aux dispositions de l'article 639 de l'Acte uniforme.

3.6.2. Comptabilisation chez l'entité absorbée

L'entité absorbée passe des écritures de dissolution selon les règles habituelles.

3.7. Comptabilisation des fusions avec participations réciproques

La participation réciproque est réglementée par les dispositions de l'Acte Uniforme. En effet, une société anonyme ou une société à responsabilité limitée ne peut posséder d'actions ou de parts sociales d'une autre société si celle-ci détient une fraction de son capital supérieure à 10%. A défaut d'accord entre les sociétés intéressées pour régulariser la situation, celle qui détient la fraction la plus faible du capital de l'autre doit céder ses actions ou ses parts sociales. Si les participations réciproques sont de même importance, chacune des sociétés doit réduire la sienne, de telle sorte qu'elle n'excède pas 10 % du capital de l'autre (Art. 177 AUSCGIE).

Les difficultés relatives à une fusion avec participations réciproques sont liées au calcul des valeurs des actions ou parts sociales des deux entités, celles-ci étant interdépendantes. La solution est donnée par la résolution d'un système de deux équations à deux inconnues.

Le schéma de comptabilisation d'une telle opération résulte de la combinaison des différentes écritures précédemment développées (participations de l'absorbante dans l'absorbée et de l'absorbée dans l'absorbante).

SECTION 4 : Comptabilisation des opérations d'apport partiel d'actif

4.1. Comptabilisation chez la société apporteuse

4.1.1. Règles générales

Les plus-values d'apport sont dégagées comptablement chez la société apporteuse lorsque l'opération est réalisée à la valeur réelle.

Les titres reçus en rémunération de l'apport sont comptabilisés pour la valeur des apports retenue dans le traité d'apport.

En conséquence :

✓ **Lorsque l'opération est réalisée à la valeur réelle**

Les titres sont comptabilisés pour un montant égal à la valeur réelle des apports.

✓ **Lorsque l'opération est réalisée à la valeur comptable**

Le coût d'entrée des titres reçus en rémunération de l'apport partiel d'actif doit correspondre à la valeur comptable des apports.

4.1.2. Règles de comptabilisation

4.1.2.1. Comptabilisation chez l'entité apporteuse

Les titres reçus en échange de l'apport sont comptabilisés au débit compte **26 Titres de participation** (pour le montant des apports), par le crédit de plusieurs comptes, selon la nature de l'apport :

- **immobilisations** : crédit du compte **82 Produits des cessions d'immobilisations** ; l'immobilisation, nette d'amortissements, est ensuite sortie du patrimoine par le débit du compte **81 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations**
- **stocks** : crédit du compte **843 Produits liés aux opérations de restructuration**. Pour ne pas fausser le résultat d'exploitation (la diminution du stock est constatée au débit du compte **603 Variation de stock des biens achetés par le crédit du compte de stock de la classe 3**), il convient de débiter le compte **833 Charges liées aux opérations de restructuration** par le crédit du compte **« 781 Transferts de charges d'exploitation ».**

- **autres éléments :** crédit du compte concerné et, en cas de plus ou moins-values, crédit ou débit des comptes **843 Produits liés aux opérations de restructuration ou 833 Charges liées aux opérations de restructuration**.

4.1.2.2. Comptabilisation chez l'entité bénéficiaire de l'apport

Pour l'entité bénéficiaire de l'apport, l'opération s'analyse comme une augmentation de capital (ou, si la bénéficiaire est créée à cet effet, une constitution de société). Les éléments sont repris pour la valeur figurant dans l'acte d'apport, la différence entre l'apport net et l'augmentation de capital étant inscrite au compte **1052 Primes d'apport**.

4.1.2.3. Cas particuliers des apports d'actifs isolés

Les apports d'actifs isolés sont exclus du champ d'application des règles comptables relatives à la fusion et opérations assimilées, car ils ne répondent pas à la définition d'un apport partiel d'actif. Ces apports doivent être comptabilisés comme une opération d'échange, conformément aux règles d'évaluation définies dans le cadre conceptuel. En effet, en cas d'acquisition par voie d'échange, la valeur d'entrée doit être la valeur actuelle du bien acquis, lorsque que les deux lots échangés peuvent être estimés de façon fiable.

4.2. Comptabilisation chez la société bénéficiaire des apports

4.2.1. Coût d'entrée des éléments reçus

Le coût d'entrée comptable des éléments reçus par voie d'apport est leur valeur d'apport, c'est-à-dire :

- soit la valeur réelle,
- soit la valeur comptable.

Dans le cas où l'enregistrement est fait à la valeur comptable, les amortissements et les provisions doivent apparaître distinctement, tels qu'ils figuraient dans les comptes de la société apporteuse.

4.2.2. Ecritures comptables lors de l'apport

Après l'approbation du traité d'apport par les associés, la société bénéficiaire des apports comptabilise des écritures identiques à celles d'une opération de fusion dans une société apporteuse :

- constatation de l'augmentation de capital et de la prime d'apport ;
- réalisation des apports ;
- à l'engagement des frais pour réaliser l'opération.

SECTION 5 : Comptabilisation des opérations de scission

5.1. Société scindée

La scission entraînant la disparition de la société scindée, cette dernière doit constater dans ses comptes :

- le transfert de son patrimoine aux sociétés bénéficiaires des apports et la remise d'actions de ces dernières en contrepartie ;
- l'annulation des capitaux propres (y compris le résultat de scission) par l'échange de titres des sociétés bénéficiaires des apports.

Les écritures dans les comptes de la société scindée sont identiques à celles enregistrées par la société absorbée lors d'une opération de fusion (à l'exception toutefois des écritures relatives à la remise des actions des sociétés bénéficiaires des apports).

5.2. Sociétés bénéficiaires des apports

5.2.1. Apport à des sociétés préexistantes

La comptabilisation de l'apport reçu par les sociétés bénéficiaires s'effectue sur la base des valeurs retenues dans le projet de scission (valeur comptable ou valeur réelle).

Dans le cas où l'enregistrement est fait à la valeur comptable, les amortissements et les provisions doivent apparaître distinctement, tels qu'ils figuraient dans les comptes de la société apporteuse.

5.2.2. Apport à des sociétés nouvelles

Lorsque les sociétés bénéficiaires sont nouvelles, les écritures comptables sont identiques à celles enregistrées lors d'une constitution de société.

Dans le cas où l'enregistrement est fait à la valeur comptable, les amortissements et les dépréciations doivent apparaître distinctement, tels qu'ils figuraient dans les comptes de la société apporteuse.

SECTION 6 : Informations à fournir dans les Notes annexes

L'absorbante ou bénéficiaire des apports doit mentionner dans les Notes annexes de ses comptes annuels de l'exercice de l'opération :

- le contexte de l'opération ;
- les modalités d'évaluation des apports, retenues ;
- la composante de la moins-value globale de fusion correspondant aux plus-values latentes, sur la quote-part, détenue par l'entité absorbante, sur les éléments de l'actif net, dans les comptes de l'entité absorbée.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 39 Comptes intermédiaires

SECTION 1 :	Objectif et champ d'application
SECTION 2 :	Contenu des comptes intermédiaires

Les dispositions du présent chapitre s'inspirent des traitements préconisés par la norme comptable internationale **IAS 34** « Information financière intermédiaire» et les amendements successifs à cette norme (date de publication : 1998).

SECTION 1 : Objectif et champ d'application

1.1. Objectif

Les présentes dispositions recommandent aux entités qui établissent des comptes intermédiaires de préparer un jeu complet de comptes et d'appliquer les principes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation définis ci-après.

1.2. Champ d'application

Les entités publient des comptes intermédiaires soit parce qu'un texte législatif ou réglementaire les y contraint, soit volontairement.

Les présentes dispositions ne précisent pas les catégories d'entités qui doivent publier des comptes intermédiaires ; elles n'indiquent pas non plus la fréquence ni le délai dans lequel ces comptes doivent être établis.

Elles fixent un certain nombre de règles comptables applicables lorsque des comptes intermédiaires sont publiés. Ces règles pourront être appliquées aux arrêtés effectués à l'occasion de situations ou d'événements particuliers, sous réserve de dispositions contractuelles contraires.

SECTION 2 : Contenu des comptes intermédiaires

2.1. Principes généraux

Les présentes dispositions recommandent aux entités qui publient des comptes intermédiaires de préparer les mêmes états de synthèse que ceux établis à la clôture de l'exercice.

Un jeu complet d'états financiers intègre :

(a) un Bilan ;

(b) un Compte de résultat ;

(c) un Tableau des flux de trésorerie ;

(d) des Notes annexes.

Ces comptes peuvent être résumés et les Notes annexes peuvent ne comporter qu'une sélection de notes, telle que définie ci-après :

2.1.1. Notes annexes

Les notes annexes des comptes intermédiaires, doivent comporter au minimum les informations relatives aux transactions et événements qui se révèlent importants pour la compréhension des comptes intermédiaires, et qui ne sont pas publiés par ailleurs, et notamment :

- une déclaration indiquant que les méthodes comptables et les modalités de calcul adoptées dans les comptes intermédiaires sont identiques à celles utilisées dans les comptes de l'exercice les plus récents ou, si ces méthodes ou modalités ont changé, une description de la nature de ces changements et de leur incidence ;
- une description des aménagements retenus pour l'établissement des comptes intermédiaires ;
- la nature et le montant des éléments exceptionnels du fait de leur importance ou de leur incidence, affectant l'actif, le passif, les capitaux propres, le résultat net ou les flux de trésorerie ;
- la nature et le montant des modifications affectant les estimations, ayant été utilisées au cours de l'exercice ou de l'exercice précédent, si ces modifications ont un impact significatif sur la période intermédiaire en cours ;
- les émissions, rachats et remboursements de titres d'emprunt et de capitaux propres ;
- pour les entités qui ont l'obligation de publier une information sectorielle : le chiffre d'affaires et le résultat pour la période intermédiaire, en retenant l'un des soldes intermédiaires qui apparaît distinctement dans les comptes, selon le mode de segmentation principal retenu par l'entité dans ses derniers comptes de l'exercice ;
- les événements significatifs postérieurs à la fin de la période intermédiaire, qui n'ont pas été pris en considération pour l'établissement des comptes intermédiaires ;

- l'incidence des changements qui ont affecté le périmètre des activités de l'entité au cours de la période intermédiaire, notamment les regroupements d'entités, l'acquisition ou la cession de filiales et de participations, les restructurations et décisions d'abandon d'activités ;
- les changements ayant affecté les engagements depuis la date de clôture des derniers comptes de l'exercice ;
- une information sur les transactions avec les parties liées ; et
- une indication sur le caractère saisonnier ou cyclique des activités.

2.1.2. Respect du principe de la comparabilité des comptes annuels

Pour assurer la comparabilité, les comptes intermédiaires comportent :

- le bilan à la fin de la période intermédiaire concernée et le bilan à la date de clôture de l'exercice précédent ;
- le compte de résultat cumulé du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, le compte de résultat pour la même période de l'exercice précédent, ainsi que le compte de résultat de l'exercice précédent.
- le tableau des variations de capitaux propres cumulées du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, ainsi que le tableau des variations de capitaux propres de l'exercice précédent ; et
- un tableau des flux de trésorerie cumulés du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, ainsi que le tableau des flux de l'exercice précédent.

En cas de changement de méthode comptable décidé au cours de l'exercice et reflété dans les comptes intermédiaires publiés, l'information comparative présentée doit être retraitée pro-forma.

2.1.3. Présentation des comptes intermédiaires

Un jeu de comptes intermédiaires résumés, comporte au minimum chacun des sous-totaux prévus par les règles applicables aux états de synthèse de l'exercice. Il présente également les postes dont l'omission aurait pour effet de fausser la bonne compréhension des comptes intermédiaires résumés.

Les comptes intermédiaires sont établis sur une base consolidée si les comptes de l'exercice les plus récents de l'entité étaient des comptes consolidés.

Si le résultat par action est publié dans les comptes consolidés de l'exercice, il l'est également dans les comptes intermédiaires.

2.1.4. Importance significative

Le seuil de signification doit être apprécié par rapport aux chiffres des comptes intermédiaires, que ce soit pour la présentation, la prise en compte, l'évaluation ou l'indication dans les Notes annexes.

2.2. Règles d'évaluation

2.2.1. Adoption de méthodes comptables identiques à celles utilisées dans les comptes de l'exercice

Dans ses comptes intermédiaires, une entité doit appliquer, sous réserve d'aménagements, les même méthodes comptables que celles utilisées dans ses comptes de l'exercice les plus récents, sauf en cas de changements de méthodes comptables postérieurs à la date de dernière clôture, qui seront reflétés dans les comptes de l'exercice suivants.

Les coûts qui, de par leur nature, ne constitueraient pas des actifs à la clôture de l'exercice, ne constitueront pas non plus des actifs à la date d'établissement des comptes intermédiaires. Les tests de reconnaissance d'actif et de dépréciation de valeur s'appliquent de manière similaire aux dates intermédiaires et à la clôture de l'exercice. Un passif n'est enregistré à la date d'établissement des comptes intermédiaires, que s'il correspond à une obligation existant à cette date, de la même façon qu'un passif représente une obligation à la date de clôture des comptes de l'exercice.

Le fait d'exiger qu'une entité utilise, dans ses comptes intermédiaires, les mêmes méthodes comptables que pour ses comptes de l'exercice, ne signifie cependant pas que chaque période intermédiaire soit une période autonome. En particulier, les comptes de l'exercice ne doivent pas être affectés par l'existence de comptes intermédiaires : les évaluations effectuées pour les comptes intermédiaires devront ainsi l'être sur une base cumulée, depuis le début de l'exercice jusqu'à la fin de la période. A titre d'exemple, lorsque les critères de reconnaissance d'un actif incorporel sont réunis en cours d'exercice, les coûts passés en charge au cours des périodes intermédiaires du même exercice sont inscrits à l'actif.

Les coûts fixes de fabrication sont pris en compte sur la période d'activité. Ainsi, les dotations aux amortissements des immobilisations utilisées dans le processus de fabrication sont réparties sur onze mois, si l'activité de l'usine est arrêtée pendant un mois. Par ailleurs, les dotations aux amortissements et aux provisions pour dépréciation sont calculées sur la base des seuls actifs possédés au cours de la période intermédiaire concernée.

Les écarts sur prix, productivité, coûts et quantités constatées par une entité industrielle sont enregistrés en résultat dans les comptes intermédiaires de la même façon qu'en fin d'exercice. Il ne convient pas de différer des écarts sur standards, même si l'on espère les absorber sur l'exercice, pour éviter de donner à certains stocks une valeur qui ne correspondrait pas à la proportion qu'ils représentent dans le coût de production réel.

Les remises, rabais, ristournes sont pris en compte sur la base du taux annuel rapporté au volume d'affaires réalisé sur la période depuis le début de l'exercice, s'ils sont probables et s'il existe un contrat ou une pratique établie. Les remises discrétionnaires ne sont pas comptabilisées, sauf si elles sont acquises ou accordées au cours de la période.

A la fin de la période intermédiaire, les profits et pertes de change sont pris en compte selon les mêmes principes qu'en fin d'exercice.

Lors de la conversion des comptes d'entités étrangères, les taux de clôture et taux moyen utilisés correspondent respectivement au taux de change effectif à la fin de période et au taux moyen de change calculé depuis le début de l'exercice jusqu'à la fin de la période. Les entités ne peuvent anticiper les variations ultérieures des taux de change.

Lors de la conversion des créances et des dettes, les profits et pertes de change sont pris en compte sur la base du taux de change de fin de période.

2.2.2. Produits reçus de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle

Les produits qu'une entité reçoit de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle pendant un exercice sont comptabilisés dans les comptes intermédiaires dans les mêmes conditions qu'à la clôture de l'exercice.

Certaines entités réalisent parfois un chiffre d'affaires supérieur à la moyenne annuelle au cours d'une période déterminée : c'est le cas, par exemple, des ventes saisonnières dans le commerce de détail. Ces recettes sont comptabilisées à la date à laquelle elles se produisent et

ne sont pas réparties sur l'exercice. Les dividendes et les subventions reçues sont, de même généralement comptabilisés lorsqu'ils sont acquis. En revanche, les redevances seront réparties sur les périodes auxquelles elles correspondent.

2.2.3. Coûts encourus de façon non récurrente au cours de l'exercice

Les coûts qu'une entité encourt de manière non récurrente au cours de l'exercice ne sont anticipés ou différés dans les comptes intermédiaires que dans la mesure où ils le seraient à la clôture de l'exercice.

Pour l'établissement des comptes intermédiaires, une prime ou une obligation est comptabilisée en charges à payer, si la pratique passée rend probable un paiement par l'entité, et si le montant correspondant à la période intermédiaire, peut être estimé de façon fiable.

Par exemple, le coût prévu des droits à absence rémunérée cumulables (droits reportés qui peuvent être utilisés lors de périodes futures, s'ils ne sont pas intégralement utilisés à la fin de la période en cours), doit être pris en compte dans les comptes intermédiaires, de la même façon qu'il le serait dans les comptes de l'exercice.

De même, les bonus de fin d'année, la participation ou l'intéressement versés aux salariés sont répartis sur l'exercice, s'il est probable de les verser.

Les charges discrétionnaires, même si elles sont prévues et si elles se répètent d'une année sur l'autre, doivent généralement être prises en compte au moment où elles sont payées (cotisations à des œuvres de bienfaisance prévues au budget par exemple).

2.2.4. Evaluation de la charge d'impôt intermédiaire

Le taux d'impôt est déterminé sur une base annuelle. La charge d'impôt relative aux périodes intermédiaires est calculée en appliquant au résultat avant impôt de la période le taux effectif moyen estimé pour l'exercice, comprenant les modifications des taux d'impôt déjà votées à la fin de l'exercice et devant prendre effet après la date de fin de l'exercice. Le taux d'impôt moyen estimé pour l'exercice doit être réestimé sur une base cumulée, à la date de fin d'exercice. Les modifications des taux d'impôt votées après la fin de la période et affectant de façon rétroactive la totalité de l'exercice, font l'objet d'une information en annexe, au titre des événements post-clôture.

2.3. Utilisation d'estimations

Les procédures d'évaluation doivent permettre l'établissement d'une information intermédiaire fiable, complète et transparente. Les évaluations effectuées, tant dans les comptes de l'exercice, que dans les comptes intermédiaires, reposent cependant souvent sur des estimations. Le recours à des estimations sera, en général plus important dans les comptes intermédiaires que dans les comptes de l'exercice ; mais la signification de l'information donnée ne doit pas être dénaturée.

A titre d'exemples :

- **Stocks** : Il n'est en général pas nécessaire de mettre en place, à la fin des périodes intermédiaires, les procédures d'inventaire et d'évaluation des stocks de clôture. Une estimation fiable peut être effectuée sur la base des marges brutes, aux dates intermédiaires.
- **Provisions** : La détermination du montant d'une provision (provision pour garanties, pour environnement et remise en état d'un site, etc) peut être complexe. Les entités ont parfois recours à des experts extérieurs pour les aider à effectuer ce genre de calcul à la clôture de l'exercice. A la fin d'une période intermédiaire, une simple mise à jour des calculs effectués lors de la dernière clôture sera souvent suffisante.
- **Retraites** : La valeur actuelle des engagements de retraite est souvent déterminée par des actuaires ou sur la base d'études actuarielles à la clôture de l'exercice. Pour l'établissement des comptes intermédiaires, ces engagements pourront être évalués par extrapolation de l'évaluation actuarielle la plus récente.

Les modifications significatives d'estimations, utilisées dans les comptes intermédiaires déjà publiés au titre de l'exercice sont prises en compte lors de l'établissement des comptes de la période suivante, sans qu'elles fassent l'objet de retraitements rétrospectifs.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre VIII

Chapitre 40

Liquidation

SECTION 1 :	Définition et cadre juridique
SECTION 2 :	Comptabilisation de la liquidation
SECTION 3 :	Liquidation de l'entité individuelle

SECTION 1 : Définition et cadre juridique

1.1. Définition

La liquidation est l'ensemble des opérations qui, après dissolution d'une société, ont pour objet la réalisation des éléments d'actif et le paiement des créanciers sociaux, en vue de procéder au partage entre les associés, de l'actif net subsistant.

La société est en liquidation dès l'instant de sa dissolution, pour quelque cause que ce soit.

Les principales causes de dissolution sont les suivantes : arrivée au terme, réalisation ou extinction de l'objet, annulation du contrat de société, dissolution anticipée décidée par les associés ou le tribunal, jugement ordonnant la liquidation judiciaire ou la cession totale des actifs ou toute autre cause prévue par les statuts.

1.2. Cadre juridique

1.2.1 Nomination et durée du mandat du liquidateur

1.2.1.1. Nomination

Dans le cadre de la liquidation amiable, le liquidateur est nommé :

- dans les sociétés en nom collectif, à l'unanimité des associés ;
- dans les sociétés en commandite simple, à l'unanimité des commandités et à la majorité en capital des commanditaires ;
- dans les sociétés à responsabilité limité, à la majorité en capital des associés ;
- dans les sociétés par actions, par l'assemblée générale extraordinaire dans les conditions de quorum et de majorité prévues pour cette assemblée (art. 206 AUSCGIE).

Les délibérations prises en violation de cette disposition, sont nulles (art. 215-1 AUSCGIE).

Il peut être choisi parmi les associés ou les tiers. Il peut être une personne morale (art. 207 AUSCGIE).

Alors que dans le cadre de la liquidation légale, la décision de justice qui ordonne la liquidation de la société désigne un ou plusieurs liquidateurs (art. 226 AUSCGIE).

La non publication dans un journal d'annonces légales, de l'acte de nomination est sanctionnée pénalement (art. 902 AUSCGIE).

1.2.1.2. Durée du mandat

En cas de liquidation amiable, la durée du mandat est de trois (3) ans, en ce sens que la clôture de la liquidation doit intervenir dans un délai de trois (3) ans, à compter de la dissolution de la société.

A défaut, le ministère public ou tout intéressé, peut saisir la juridiction compétente dans le ressort de laquelle est situé le siège de la société, afin qu'il soit procédé à la liquidation de la société ou, si celle-ci a été commencée, à son achèvement (art. 216 AUSCGIE).

La durée du mandat ne peut excéder trois (3) ans, renouvelables, par décision de justice à la requête du liquidateur (art. 227 AUSCGIE) dans le cas de la liquidation légale.

1.2.2 Pouvoirs du liquidateur

Dans le cadre de la liquidation amiable, les pouvoirs du liquidateur sont déterminés par les statuts ou par l'assemblée générale extraordinaire qui le désigne (art. 223 AUSCGIE). Ces pouvoirs ne peuvent dépasser les limitations prévues spécifiquement par l'Acte Uniforme. A l'égard des tiers, il est investi des pouvoirs les plus étendus pour réaliser l'actif et il représente la société qu'il engage pour tous les actes (art. 230 AUSCGIE). En cas de dépassement des clauses des statuts ou des décisions de l'assemblée générale, il engage sa responsabilité personnelle.

Dans le cadre de la liquidation légale, le liquidateur représente la société qu'il engage pour tous les actes de la liquidation. Il est investi des pouvoirs les plus étendus pour réaliser l'actif, même à l'amiable. Les restrictions à ces pouvoirs, résultant des statuts ou de l'acte de nomination, ne sont pas opposables aux tiers (art. 230 AUSCGIE).

Le liquidateur est habilité à payer les créanciers et à répartir entre les associés le solde disponible.

Il ne peut continuer les affaires en cours ou en engager de nouvelles pour les besoins de la liquidation, que s'il y a été autorisé par décision de justice art. 231 AUSCGIE).

1.2.2.1. Limitation des pouvoirs du liquidateur

Les pouvoirs du liquidateur sont limités dans les cas suivants quel que soit le mode de désignation (amiable ou légale) :

A. Opérations réglementées

Cession totale ou partielle de la société à certaines personnes

Sauf le consentement unanime des associés, la cession de tout ou partie de l'actif de la société en liquidation à une personne ayant eu, dans cette société, la qualité d'associé en nom, de commandité, de gérant, d'administrateur général, de directeur général ou autre dirigeant social ou de commissaire aux comptes, ne peut avoir lieu qu'avec l'autorisation de la juridiction compétente, le liquidateur et le commissaire aux comptes entendus (art. 213 AUSCGIE).

Les délibérations prises en violation de cette disposition sont nulles (art. 215-1 AUSCGIE).

Toute opération intervenue en violation de cette disposition est sanctionnée pénalement (art. 904 AUSCGIE).

Cession globale de l'actif ou apport de l'actif notamment par voie de fusion

La cession globale de l'actif de la société ou l'apport de l'actif à une autre société, notamment par voie de fusion, est autorisée :

1° dans les sociétés en nom collectif, à l'unanimité des associés ;

2° dans les sociétés en commandite simple, à l'unanimité des commandités et à la majorité en capital des commanditaires ;

3° dans les sociétés à responsabilité limitée, à la majorité exigée pour modification des statuts;

4° dans les sociétés anonymes, aux conditions de quorum et de majorité prévues pour les assemblées générales extraordinaires (art. 215 AUSCGIE).

Les délibérations prises en violation de cette disposition, sont nulles (art. 215-1).

B. Opérations interdites

La cession de tout ou partie de l'actif de la société en liquidation au liquidateur, à ses employés ou à leur conjoint, ascendants ou descendants, est interdite (art. 214 AUSCGIE).

Les délibérations prises en violation de cette disposition, sont nulles (art. 215-1 AUSCGIE).

1.2.2.2. Organes de contrôle

A. Sociétés avec commissaire aux comptes

La liquidation ne met pas fin aux fonctions de commissaire aux comptes (art. 225 AUSCGIE).

B. Sociétés avec conseil d'administration ou administrateur général selon le cas, ou avec gérant

Les dispositions de l'Acte uniforme sont muettes en ce qui concerne les pouvoirs du conseil d'administration ou de l'administrateur général dans le cas de la liquidation amiable. Il appartient donc à l'assemblée qui désigne le liquidateur de limiter les pouvoirs, de maintenir ou dissoudre le conseil d'administration (art. 223 AUSCGIE).

En revanche, dans le cas d'une liquidation légale, les pouvoirs du (ou des) gérant(s), du conseil d'administration ou de l'administrateur général, selon le cas, ou des gérants prennent fin à la date de la décision de justice qui ordonne la liquidation (art. 224 AUSCGIE).

SECTION 2 : Comptabilisation de la liquidation

2.1. Les différentes phases de la liquidation

Les opérations de liquidation s'effectuent en quatre étapes :

- **le début de la liquidation** (inventaire du patrimoine, solde des amortissements et des provisions existants, établissement du bilan avant liquidation) ;
- **les opérations de liquidation** (cession des différents éléments constituants les immobilisations, cession du stock, recouvrement des créances, paiement des dettes, règlement des frais) ;
- **le bilan de la liquidation (établissement** du compte définitif de liquidation qui se présente sous la forme d'un bilan et permet de déterminer soit un **boni** ou un **mali** de liquidation ou soit une **insuffisance** d'actif) ;
- **la clôture de liquidation** (constatation des droits des associés, Procéder au partage du boni ou du mali, règlement des associés).

2.2. Principe de comptabilisation

2.2.1. Les opérations de liquidation

Le plan comptable général du Système comptable OHADA préconise une nomenclature des comptes spécifiques pour l'enregistrement des opérations de liquidation :

837 : Charges liées aux opérations de liquidation

847 : Produits liés aux opérations de liquidation

1374 : Résultat de liquidation

Fonctionnement des comptes spécifiques

- Compte **837 : Charges liées aux opérations de liquidation**

Ce compte enregistre les pertes constatées sur la réalisation de l'actif et le paiement du passif exigible ainsi que les frais de liquidation.

- Compte **847 : Produits liés aux opérations de liquidation**

Ce compte enregistre les profits constatés sur la réalisation de l'actif et le paiement du passif exigible ainsi que l'annulation des provisions.

- **Compte 1374 : Résultat de liquidation**

Il enregistre le résultat lié aux opérations de liquidation qui représente la différence entre les produits liés aux opérations de liquidation (**compte 847**), et les charges liées aux opérations de liquidation (**compte 837**).

Toutefois, il est admis par souci de simplification d'utiliser directement **le compte 1374 Résultat de liquidation** sans transiter par les comptes **de** charges et produits liés aux opérations de liquidation.

2.2.2. Les opérations de clôture de la liquidation

Cette étape peut être décomposée en plusieurs phases successives :

- la restitution du capital aux associés ;
- la répartition du résultat de liquidation ;
- le paiement des associés.

2.2.2.1. La restitution du capital aux associés

- Les comptes de capitaux propres sont débités pour solde

- Les comptes **4619 Associés, capital à rembourser** sont ***crédités*** par leurs mises respectives.

2.2.2.2. La répartition du résultat de liquidation

- Le compte **1374 Résultat de liquidation** est ***débité*** (boni) ou ***crédité*** (mali) pour solde.
- Les comptes **4619 Associés, Capital à rembourser** sont ***crédités*** (boni) ou ***débités*** (mali).

2.2.2.3. Le paiement des associés

- Les comptes **4619 Associés, Capital à rembourser** sont ***soldés*** par le ***débit***.
- Le compte **521 Banques** est ***crédité*** du règlement.

Après l'écriture du règlement des associés, tous les comptes de la société sont soldés.

SECTION 3 : Liquidation de l'entité individuelle

La liquidation de l'entité individuelle intervient généralement en cas de vente pure et simple, d'apport en société ou de jugement d'un tribunal ordonnant la liquidation judiciaire.

Pour les besoins de la liquidation, des états financiers de synthèse (bilan, compte de résultat et Notes annexes) sont établis à l'ouverture de la liquidation.

Le Système comptable OHADA préconise d'utiliser un mode de comptabilisation simplifié des opérations de liquidation de l'entité individuelle, qui se présente comme suit :

- Les charges et les produits résultant du paiement du passif de l'entité sont comptabilisés dans le compte **1374 Résultat de liquidation**,
- Les frais de liquidation sont comptabilisés dans le compte **1374 Résultat de liquidation**,
- La différence entre la valeur nette comptable des éléments d'actifs et le prix de vente est directement comptabilisée dans le compte **1374 Résultat de liquidation**.
- Ces écritures aboutissent à la présentation du bilan de clôture avec :
  - ✓ les disponibilités ;
  - ✓ le compte de l'exploitant (compte 104) ;
  - ✓ le résultat de liquidation (compte 1374).
- Le compte **1374 Résultat de liquidation** est ensuite viré au compte de l'exploitant.

- Les comptes de trésorerie et le compte de l'exploitant sont définitivement soldés pour constater le transfert des disponibilités dans le patrimoine non affecté à l'exploitation.

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre VIII

Chapitre 41

Première application du SYSCOHADA révisé

SECTION 1 :	Objectif et principes généraux
SECTION 2 :	Modalités pratiques

SECTION 1 : Objectif et principes généraux

1.1. Objectif

L'objectif de ces dispositions transitoires est de prescrire le traitement comptable des comptes d'actif ou de passif supprimés ou traités autrement par le présent Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière des entités.

1.2. Principes généraux

1.2.1. Dispositions générales

Selon les dispositions du cadre conceptuel, l'adoption d'une réglementation comptable s'analyse comme un changement de méthode comptable. Tout changement de méthode comptable, dès lors qu'il induit des modifications significatives dans les états financiers de l'exercice, ou est susceptible d'en induire lors d'exercices suivants :

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

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau » dès l'ouverture de l'exercice.

Toutefois, pour éviter que l'effet cumulé des imputations sur les capitaux propres n'entraine une perte de la moitié du capital social de certaines entités (art 371 et 664 de l'AUSCGIE), le SYSCOHADA préconise l'utilisation du compte **475** créé exclusivement à cet effet.

1.2.2. Principes de base

Une entité est tenue de préparer et de présenter son bilan d'ouverture en SYSCOHADA révisé à la date de transition au SYSCOHADA révisé. C'est le point de départ de sa comptabilité selon le SYSCOHADA révisé.

- ✓ Une entité doit :
  - comptabiliser tous les actifs et passifs dont le SYSCOHADA révisé impose la comptabilisation ;
  - reclasser, en conformité avec les dispositions du SYSCOHADA révisé, tous les actifs et passifs, qu'elle a comptabilisés selon le référentiel comptable appliqué précédemment.

- ✓ En revanche, une entité ne doit pas comptabiliser des éléments en tant qu'actifs ou passifs si le SYSCOHADA révisé n'autorise pas une telle comptabilisation.

Tous les ajustements nécessaires au respect des points indiqués ci-dessus, sont comptabilisés conformément aux dispositions présentées à la Section 2 du présent chapitre.
Sont considérés comme « premiers états financiers selon le SYSCOHADA révisé », ceux qui sont confirmés par une déclaration explicite et sans réserve de conformité SYSCOHADA révisé.
Le compte **475 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif - compte passif,** sert à enregistrer tous les retraitements liés à la première année d'application.
Le compte **475 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif - compte passif,** est subdivisé en deux sous-comptes **:**

- **4751 Compte actif**
- **4752 Compte passif**

Le compte **475 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif - compte passif,** doit être ensuite rapporté au résultat du premier exercice d'application de l'Acte uniforme révisé, ou étalé sur une durée qui ne doit pas dépasser 5 ans. En effet :

- le compte **4751** est crédité par le débit du compte de charge par nature concerné (en cas d'ajustement par le biais du **compte 4751**) ;
- le compte **4752** est débité par le crédit du compte de produit par nature concerné (en cas d'ajustement par le biais du **compte 4752**).

1.2.3. Comptes pro-forma

Lorsque des changements de méthode ont été effectués, des informations pro-forma des exercices antérieurs présentés sont établies, à des fins comparatives suivant la nouvelle méthode.

SECTION 2 : Modalités pratiques

2.1. Les charges immobilisées (hors primes de remboursement et frais de prospection)

Les comptes charges immobilisées (sauf les primes de remboursement des obligations et les frais de prospection) enregistrés antérieurement à la révision du SYSCOHADA doivent être virés au compte **4751 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif**. Ensuite, le compte **4751** doit être repris sur l'exercice ou étalé sur la période restant à amortir sans dépasser cinq (5) ans par le biais des comptes de charges par nature concernés.

2.2. Les primes de remboursement et frais d'émission

Les comptes **206 Primes de remboursement des obligations** et **2026 Frais d'émission des emprunts,** figurant à l'actif du bilan d'ouverture, dans la rubrique des charges immobilisées doivent être soldés.

- ✓ **Pour la prime de remboursement**

Le compte **206 Primes de remboursement des obligations,** doit être crédité par le débit du compte **161 Emprunts obligataires.** Au fur et à mesure du remboursement des obligations, les primes de remboursement échues sont enregistrées au débit du compte **6714 Primes de remboursement des obligations,** au prorata des intérêts courus.

Les primes de remboursements non échues, sont inscrites dans les Notes annexes en engagements hors bilan.

- ✓ **Pour les frais d'émissions des emprunts obligataires**

Le compte **2026 Frais d'émission des emprunts,** doit être crédité par le débit du compte **4751 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte d'actif.** Ensuite, le compte doit être repris en charge sur l'exercice ou étalé sur la période restant à amortir sans dépasser cinq (5) ans, par le biais du **compte 6316 Frais d'émission d'emprunts**.

2.3. Frais de prospection et d'évaluation de ressources minérales

Les frais de prospection et d'évaluation des ressources minérales précédemment activés selon des critères non conformes aux nouvelles dispositions, doivent faire l'objet d'une annulation.

En effet, le compte **2012 Frais de prospection** est crédité par le débit du compte **4751 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif.**

A la clôture de l'exercice, **le compte 4751 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif,** est rapporté au compte de résultat sur la durée restant à amortir sans dépasser cinq (5) ans par le débit du compte **6261 Etudes et recherches.**

En revanche, les frais de prospection et d'évaluation des ressources minérales, précédemment activés selon des critères conformes aux nouvelles dispositions, doivent faire l'objet d'un simple virement dans les comptes d'actifs de prospection et d'évaluation appropriés. Si l'actif de prospection correspond à une immobilisation incorporelle, le compte **2012 Frais de prospection** sera crédité au débit du compte **2181 Frais de prospection et d'évaluation des ressources minérales.**

2.4. Les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

Les **provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices,** constituées antérieurement à l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, doivent être soldées conformément aux schémas de comptabilisation ci-dessous, s'il s'agit :

- d'une provision pour démantèlement et restauration du site, la provision doit être transférée dans le compte **1984 provisions pour démantèlement et remise en état**. L'estimation des coûts du démantèlement, enlèvement et restauration du site doit être évaluée et inscrite à l'actif du bilan, pour le montant total déduction faite de la provision déjà constituée, avant l'entrée en vigueur du présent Acte uniforme ;
- d'une révision majeure, la provision doit être reprise par le compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif,** mais la prochaine inspection sera immobilisée ;
- d'un composant d'immobilisation, la provision doit être reprise par le compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif**. Le bien concerné doit être décomposé et son plan d'amortissement doit être revu.
- d'autres provisions, qui doivent être virées au compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif.** Le **compte 4752** est ensuite rapporté au résultat du premier exercice d'application de l'Acte uniforme révisé ou étalé sur une durée qui ne doit pas dépasser cinq (5) ans par le biais du **compte 791 Reprises de provisions.**

2.5. Frais de recherche appliquée

Les frais de recherche appliquée, activés conformément aux dispositions anciennes, doivent faire l'objet d'une annulation. En effet :

- seront débités les comptes **4751 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de actif** (pour la valeur nette comptable) et **2811 Amortissements des frais de recherche et développement** (pour la somme des amortissements pratiqués) ;
- par le crédit du compte **211 Frais de recherche et développement** (pour la valeur d'origine).

Le compte **4751** est ensuite rapporté au compte de résultat sur la durée restant à amortir sans dépasser une durée de cinq (5) ans par le débit du compte **6261 Etudes et recherches.**

2.6. Approche par les composants

Pour les biens acquis avant l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, l'entité a le choix entre :

- maintenir les immobilisations en l'état ; ou
- faire un retraitement des immobilisations existantes par la méthode ci-après développée.

La méthode retenue pour le retraitement des immobilisations décomposables existant au bilan d'ouverture, est celle de la réallocation des valeurs nettes comptables.

La méthode de la réallocation des valeurs nettes comptables est la solution la plus simple à mettre en œuvre pour les entités, d'autant que les immobilisations totalement amorties ne sont jamais retraitées dans cette méthode.

Cette méthode consiste à ne pas modifier la valeur nette comptable globale de chaque immobilisation, mais à la répartir entre les différents composants.

Pour cela, il faut déterminer les valeurs nettes comptables théoriques (VNC) auxquelles on aurait abouti, si les composants avaient été reconnus dès l'origine. Il est possible pour cela de se référer aux prix sur les marchés des biens d'occasion. A défaut d'une référence aux biens d'occasion, ce calcul peut être effectué en prenant les composants d'un bien neuf auxquels on applique les amortissements qui auraient été pratiqués depuis l'acquisition du bien.

Le pourcentage de répartition des VNC ainsi déterminé est ensuite appliqué aux valeurs brutes et aux amortissements pour la présentation du bilan. Les valeurs brutes ainsi ventilées constitueront les nouvelles bases amortissables. Le passage aux durées probables d'utilisation pour les amortissements se fait de façon prospective.

Cette méthode n'a aucun impact sur les capitaux propres.

2.7. Coûts de démantèlement d'enlèvement et de remise en état du site

Il sera procédé à une évaluation du coût de démantèlement du site, déduction faite de la provision pour charges à répartir, constituée depuis le début de l'exploitation. Le compte **197 provision pour charges à répartir sur plusieurs exercices,** enregistré antérieurement à l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, sera viré au compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état.**

2.8. Contrat de location

Par dérogation et dans un souci de simplification, les nouvelles dispositions portant sur les contrats de location doivent s'appliquer exclusivement aux nouveaux contrats signés à partir de la date d'application du SYSCOHADA révisé. En conséquence, aucun traitement ne sera opéré concernant les contrats de location en cours.

2.9. Les immeubles de placement

L'application des nouveaux critères de qualification et d'évaluation des immeubles de placement doit se faire de façon prospective. Par conséquent, les seuls réajustements vont consister à changer d'intitulé de comptes. Ainsi :

- le compte **2281 Terrain immeuble de rapport** sera renommé **Terrains immeubles de placement ;**
- le compte **2315 Immeubles de rapport sur sol propre** sera renommé **Immeuble de placement sur sol propre ;**
- le compte **2325 immeubles de rapport sur sol d'autrui** sera renommé **Immeuble de placement sur sol d'autrui.**

2.10. Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

Les **provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices (compte 197),** constituées antérieurement à l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, doivent être analysées et soldées conformément aux schémas de comptabilisation ci-dessous. S'il s'agit :

- d'une provision pour démantèlement et restauration du site, la provision doit être transférée dans le compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état**. L'estimation des coûts du démantèlement, enlèvement et restauration du site doit être évaluée et inscrite à l'actif du bilan pour le montant total, déduction faite de la provision déjà contistuée avant l'entrée en vigueur du présent Acte uniforme ;
- d'une révision ou inspection majeure, la provision doit être reprise par le compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif,** mais la prochaine inspection sera immobilisée ;
- d'un composant d'immobilisation, la provision doit être reprise par le compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif**. Le bien concerné doit être décomposé et son plan d'amortissement doit être revu.
- d'autres provisions, qui doivent être virées au compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif.**

Le **compte 4752** est ensuite rapporté au résultat du premier exercice d'application de l'Acte uniforme révisé ou étalé sur une durée qui ne doit pas dépasser cinq (5) ans par le biais du **compte 791 Reprises de provisions**.

2.11. Engagements de retraite et autres avantages assimilés

- ✓ **Engagements de retraite non constitués avant l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé**

La première année d'application de la comptabilisation des indemnités de fin de carrière, (à inscrire au crédit du compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires**), doit être considérée comme un changement de méthode comptable. Le retraitement doit être en principe rétrospectif. Les engagements antérieurs non comptabilisés (montant net de l'effet d'impôt), sont affectés directement aux postes report à nouveau.

Toutefois, l'entité peut aussi recourir à deux autres méthodes de comptabilisation qui sont les suivantes :

- comptabilisation de la totalité de la charge à la fin du premier exercice d'application ;
- étalement de la partie de l'indemnité relative aux engagements antérieurs non comptabilisés de façon linéaire, sur une durée maximum de cinq (5) ans.

✓ **Engagements de retraite constitués avant l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé**

Les entités qui ont régulièrement constitué des engagements de retraite avant l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, par le biais du compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires,** n'ont aucune obligation d'évaluer les engagements selon la méthode actuarielle. Toutefois, les entités dont les titres sont inscrits à une bourse de valeur ou faisant appel public à l'épargne et les entités qui sollicitent des financements dans le cadre d'un appel public à l'épargne, devraient évaluer les engagements de retraite selon la méthode actuarielle, en raison de leur obligation d'établir un jeu d'états financiers en norme IFRS.

2.12. Contrats pluri-exercices

Pour les entités qui utilisaient la méthode des bénéfices partiels à l'inventaire, ou la méthode à l'achèvement avec constatation d'un stock en cours (ne répondant pas aux nouvelles règles de comptabilisation), les comptes **475 Créances sur travaux non encore facturables** et **34/35 Produits en cours/Services en cours,** inscrits à l'actif du bilan d'ouverture, doivent être soldés. En effet, les **comptes 475 et 34/35** doivent être crédités par le **compte 4751 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte d'actif,** et rapportés soit globalement, soit par fractions égales sur une durée de cinq (5) ans par le débit du **compte 651 Pertes sur créances clients et autres débiteurs**.

Les entités adaptent la méthode de constatation du résultat du contrat à la nouvelle situation et comptabilisent l'effet cumulé. Cet effet est calculé de façon rétrospective, sur la base du pourcentage d'avancement et du résultat à terminaison estimée à l'ouverture de l'exercice du changement des méthodes.

2.13. Contrat de concessions de service public

A l'actif du bilan d'ouverture, les comptes d'immobilisations mis en concession par le concédant à titre gratuit, avec condition de retour, doivent être soldés. En effet :

- seront débités, le compte **4751 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte d'actif** (pour la valeur nette comptable), le compte **28 Amortissement des immobilisations** (pour le cumul des amortissements pratiqués), par le crédit du compte de la **classe 2 Immobilisations** (pour la valeur d'origine). Ensuite, le compte **4751** sera rapporté au compte de résultat soit globalement, soit par fractions égales sur une durée de cinq (5) ans par le débit du compte **831 Charges H.A.O. constatées**.
- seront débités, le compte **1676 Droits du concédant exigibles en nature** par le crédit du compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif.** Ensuite, le compte **4752** sera rapporté au compte de résultat soit globalement, soit par fractions égales sur une durée de cinq (5) ans par le crédit du compte **841 Produits H.A.O. constatés**.

Les provisions enregistrées au compte **1986 Provisions pour amortissement de caducité,** doivent être soldées. Pour ce faire, le compte **1986** doit être débité par le crédit du compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif.** Ensuite, le compte **4752** sera rapporté au compte de résultat, soit globalement, soit par fractions égales sur une durée de cinq (5) ans par le crédit du compte **79 Reprises de provisions**.

Les provisions enregistrées dans le compte **1982 provisions pour renouvellement des immobilisations,** doivent être transférées dans le compte **1984 Provisions pour démantèlement et remise en état,** si elles correspondent à la définition des Provisions pour démantèlement et remise en état. Dans le cas contraire, le compte **1982 provisions pour renouvellement des immobilisations** sera débité, pour solde, par le crédit du compte **4752 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte de passif.** Ensuite, le compte **4752** sera rapporté au compte de résultat soit globalement, soit par fractions égales sur une durée de cinq (5) ans par le crédit du compte **79 Reprises de provisions**.

2.14. Amortissement du fonds commercial

Les fonds commerciaux inscrits au bilan, à l'ouverture de l'exercice ouvert à compter de la date d'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, en cours d'amortissement, continuent à être amortis selon le plan qui a été préalablement établi, sur leur durée d'utilité résiduelle.

En revanche, les fonds commerciaux inscrits au bilan, qui ne sont pas en cours d'amortissement et dont la durée d'utilité est jugée limitée, sont amortis de façon prospective sur cette durée, à l'ouverture de l'exercice ouvert à compter de la date d'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé.

Les petites entités peuvent, pour les exercices ouverts à compter de la date d'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé, amortir sur une durée de dix (10) ans tous les fonds commerciaux inscrits à leur actif. Ces entités, pour leurs fonds commerciaux en cours d'amortissement doivent en conséquence modifier la durée résiduelle de l'amortissement, de telle sorte que ces derniers soient amortis sur dix (10) ans.

Système comptable OHADA

Titre IX

PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS ANNUELS DU SYSTEME NORMAL

CHAPITRE 1 :	Dispositions générales relatives à la présentation des états financiers
CHAPITRE 2 :	Informations générales sur l'entité
CHAPITRE 3 :	Bilan du Système Normal
CHAPITRE 4 :	Compte de résultat du Système Normal
CHAPITRE 5 :	Tableau des flux de trésorerie
CHAPITRE 6 :	Notes annexes du Système Normal
CHAPITRE 7 :	Tableau de correspondance Postes/Comptes du Système Normal

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre IX

Chapitre 1

Dispositions générales relatives à la présentation des états financiers

SECTION 1 :	Objectif et structure des états financiers
SECTION 2 :	Règles générales de présentation

SECTION 1 : Objectif et structure des états financiers

1.1. Objectif

L'objectif des états financiers est de fournir des informations utiles sur le patrimoine, la situation financière (Bilan), la performance (Compte de résultat) et les variations de la situation de trésorerie (Tableau des flux de trésorerie) d'une entité afin de répondre aux besoins de l'ensemble des utilisateurs de ces informations.

1.2. Structure

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

Les états financiers des entités autres que ceux des très petites entités comprennent :

- un Bilan,
- un Compte de résultat,
- un Tableau des flux de trésorerie,
- des Notes annexes.

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

SECTION 2 : Règles générales de présentation

2.1. Hypothèse sous-jacente à la préparation des états financiers

Les états financiers sont établis sur une base de continuité d'exploitation.

Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur cette base (non-continuité d'exploitation : liquidation de l'entité par exemple), les incertitudes quant à la continuité d'exploitation sont indiquées et justifiées, et la base sur laquelle ils ont été arrêtés est précisée.

2.2. Pertinence de l'information

Les états financiers doivent mettre en évidence toute information financière pertinente.

Une information financière est pertinente lorsqu'elle est susceptible d'avoir une influence sur le jugement que leurs destinataires peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre.

2.3. Fiabilité des états financiers

Une meilleure fiabilité des états financiers résulte :

- de l'existence de deux niveaux de présentation de ces états, dans le cadre des deux « systèmes » comptables retenus par le Système comptable OHADA : Système normal, Système minimal de trésorerie ;
- de la stricte application des principes comptables affirmés, notamment ceux de transparence, de non-compensation et de régularité, obligation rappelée à l'article 34 de l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entités.
- la publicité des comptes annuels.

2.4. Dispositions communes à l'ensemble des états financiers

Les états financiers doivent comporter obligatoirement les mentions suivantes :

- le nom de l'entité, et tout autre moyen d'identification ;
- la date d'arrêté et la période couverte par les états financiers. ;
- l'unité monétaire dans laquelle sont exprimés les états financiers.

Ces informations doivent être indiquées dans chacune des pages des états financiers publiés.

Le Bilan, le Compte de résultat et les Notes annexes sont détaillés en rubriques et en postes.

Pour chaque poste et rubrique, les chiffres correspondants de l'exercice précédent doivent être mentionnés.

Les informations requises déjà portées au Bilan ou au Compte de résultat n'ont pas à être reprises dans les Notes annexes.

Chacune des rubriques (bilan, compte de résultat, tableau de flux de trésorerie), comprend un ou plusieurs comptes et est identifiée par un code alphabétique : AE, AF, AG …

Les éléments d'information chiffrés des Notes annexes sont établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux du bilan et du compte de résultat.

La compensation entre les postes d'actif et de passif ou entre des postes de charges et de produits n'est pas admise à moins qu'elle ne soit autorisée par des dispositions normatives.

Dans le but d'accroître leur utilité, la présentation et la publication des états financiers doivent être accompagnés de l'opinion de vérification d'un professionnel indépendant.

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre IX

Chapitre 2

Informations générales sur l'entité

CONDITIONS DE RECEVABILITE

Entreprises utilisant des imprimés :

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

Entreprises produisant les états financiers à l'aide de l'outil informatique :

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

Etats financiers :

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

PAGE DE GARDE

REPUBLIQUE :
MINISTERE :
DIRECTION :

CENTRE DE DEPOT DE : .....

ETATS FINANCIERS NORMALISES
SYSTEME COMPTABLE (SYSCOHADA)

.....

EXERCICE CLOS LE :

.....

DESIGNATION DE L'ENTITE

DENOMINATION SOCIALE :
(ou nom et prénoms de l'exploitant)

SIGLE USUEL :

ADRESSE COMPLETE :

N° IDENTIFICATION FISCALE :

SYSTEME NORMAL

Documents déposés		Réservé à la Direction Générale des Impôts
Fiche d'identification et renseignements divers	☐	Date de dépôt
Bilan	☐	
Compte de résultat	☐	
Tableau des flux de trésorerie	☐	
Notes annexes	☐	Nom de l'agent de la DGI ayant réceptionné le dépôt
Nombre de pages déposées par exemplaire : ..... Nombre d'exemplaires déposés :		Signature de l'agent et cachet du service

FICHE R1

Dénomination sociale de l'entreprise :

Sigle usuel :

Adresse :

N° d'identification fiscale : Exercice clos le : Durée (en mois) :

ZA EXERCICE COMPTABLE : DU : _____ AU : _____

ZB DATE D'ARRETE EFFECTIF DES COMPTES :

ZC EXERCICE PRECEDENT CLOS LE : DUREE EXERCICE PRECEDENT EN MOIS :

ZD Greffe | N° Registre du Commerce | N° Répertoire des entreprises

ZE N° de caisse sociale | N° Code Importateur | Code activité principale

ZF Désignation de l'entreprise | Sigle

ZG N° de téléphone | email | Code | Boîte postale | Ville

ZH Adresse géographique complète (Immeuble, rue, quartier, ville, pays)

ZI Désignation précise de l'activité principale exercée par l'entreprise

Nom, adresse et qualité de la personne à contacter en cas de demande d'informations complémentaires

Nom du professionnel salarié de l'entreprise ou
nom, adresse et téléphone du cabinet comptable ou du professionnel INSCRIT A L'ORDRE NATIONAL DES EXPERTS COMPTABLES ET DES COMPTABLES AGREES ayant établi les états financiers

Visa de l'Expert comptable ou du Comptable agréé

☐ Non	☐ Non	☐ Oui

Etats financiers approuvés par l'Assemblée Générale (cocher la case)

Nom du signataire des états financiers

Qualité du signataire des états financiers

Date de signature

Signature

Domiciliations bancaires :

Banque	Numéro de compte

FICHE R2

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

FICHE D'IDENTIFICATION ET RENSEIGNEMENTS DIVERS 2

			Contrôle de l'entreprise (cocher la case)	
ZK	Forme juridique (1) :		ZQ Entreprise sous contrôle public	☐
ZL	Régime fiscal (1) :		ZQ Entreprise sous contrôle privé national	☐
ZM	Pays du siège social (1) :		ZS Entreprise sous contrôle privé étranger	☐
ZN	Nombre d'établissements dans le pays :			
ZO	Nombre d'établissements hors du pays pour lesquels une comptabilité distincte est tenue :			
ZP	Première année d'exercice dans le pays :			

ACTIVITE DE L'ENTREPRISE

Désignation de l'activité (2)	Code nomenclature d'activité (3)	Chiffre d'affaires HT (CA HT) ou Valeur Ajoutée (VA) (3)	% activité dans le CA HT ou la VA
Divers			
	TOTAL		

(1) NOTE 34
(2) Lister de manière précise les activités dans l'ordre décroissant du C.A.HT, ou de la valeur ajoutée (V.A).
(3) Rayer la mention inutile (utiliser de préférence la V.A).

FICHE R3

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....

Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)** .....

FICHE D'IDENTIFICATION ET RENSEIGNEMENTS DIVERS 3

DIRIGEANTS (1)

Nom	Prénoms	Qualité	N° identification Fiscale	Adresse (BP, ville, pays)

(1) Dirigeants = Président Directeur Général, Directeur Général, Administrateur Général, Gérant, Autres.

MEMBRES DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

Nom	Prénoms	Qualité	Adresse (BP, ville, pays)

FICHE R4

Désignation entité :..... **Exercice clos le 31-12-**.....

Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)** .....

FICHE RECAPITULATIVE DES NOTES ANNEXES PRESENTEES (1)

NOTES	INTITULES	A	N/A
NOTE 1	DETTES GARANTIES PAR DES SURETES REELLES		
NOTE 2	INFORMATIONS OBLIGATOIRES		
NOTE 3A	IMMOBILISATION BRUTE		
NOTE 3B	BIENS PRIS EN LOCATION ACQUISITION		
NOTE 3C	IMMOBILISATIONS : AMORTISSEMENTS		
NOTE 3D	IMMOBILISATIONS : PLUS-VALUES ET MOINS VALUE DE CESSION		
NOTE 3E	INFORMATIONS SUR LES REEVALUATIONS EFFECTUEES PAR L'ENTITE		
NOTE 3F	TABLEAU D'ETALEMENT DES CHARGES IMMOBILISEES		
NOTE 4	IMMOBILISATIONS FINANCIERES		
NOTE 5	ACTIF CIRCULANT HAO		
NOTE 6	STOCKS ET ENCOURS		
NOTE 7	CLIENTS PRODUITS A RECEVOIR		
NOTE 8	AUTRES CREANCES		
NOTE 9	TITRES DE PLACEMENT		
NOTE 10	VALEURS A ENCAISSER		
NOTE 11	DISPONIBILITES		
NOTE 12	ECARTS DE CONVERSION		
NOTE 13	CAPITAL : VALEUR NOMINALE DES ACTIONS OU PARTS		
NOTE 14	PRIMES ET RESERVES		
NOTE 15A	SUBVENTIONS ET PROVISIONS REGLEMENTEES		
NOTE 15B	AUTRES FONDS PROPRES		
NOTE 16A	DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES		
NOTE 16B	ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES (METHODE		
NOTE 16B bis	ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES (METHODE ACTUAR		
NOTE 16C	ACTIFS ET PASSIFS EVENTUELS		
NOTE 17	FOURNISSEURS D'EXPLOITATION		
NOTE 18	DETTES FISCALES ET SOCIALES		
NOTE 19	AUTRES DETTES ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME		
NOTE 20	BANQUES, CREDIT D'ESCOMPTE ET DE TRESORERIE		
NOTE 21	CHIFFRE D'AFFAIRES ET AUTRES PRODUITS		
NOTE 22	ACHATS		
NOTE 23	TRANSPORTS		
NOTE 24	SERVICES EXTERIEURS		
NOTE 25	IMPOTS ET TAXES		
NOTE 26	AUTRES CHARGES		
NOTE 27A	CHARGES DE PERSONNEL		
NOTE 27B	EFFECTIFS, MASSE SALARIALE ET PERSONNEL EXTERIEUR		
NOTE 28	PROVISIONS ET DEPRECIATIONS INSCRITES AU BILAN		
NOTE 29	CHARGES ET REVENUS FINANCIERS		
NOTE 30	AUTRES CHARGES ET PRODUITS HAO		
NOTE 31	REPARTITION DU RESULTAT ET AUTRES ELEMENTS CARACTERISTIQUES DES CINQ DERNIERS EXERCICES		
NOTE 32	PRODUCTION DE L'EXERCICE		
NOTE 33	ACHATS DESTINES A LA PRODUCTION		
NOTE 34	FICHE DE SYNTHESE DES PRINCIPAUX INDICATEURS FINANCIERS		
NOTE 35	LISTE DES INFORMATIONS SOCIALES, ENVIRONNEMENTALES ET SOCIETALES		
NOTE 36	TABLES DES CODES		

(1) les Notes non documentées ne doivent pas être jointes aux états financiers. Leur contenu peut être amélioré par les entités

A : Applicable A/N : Non applicable.

Par exemple pour une entité qui n'a pas de stocks et en-cours, elle doit cocher à l'intersection ('ligne NOTE 6' & 'colonne N/A')

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre IX

Chapitre 3 Bilan du Système Normal

SECTION 1 :	Règles générales de présentation du Bilan
SECTION 2 :	Modèles de Bilan du Système Normal

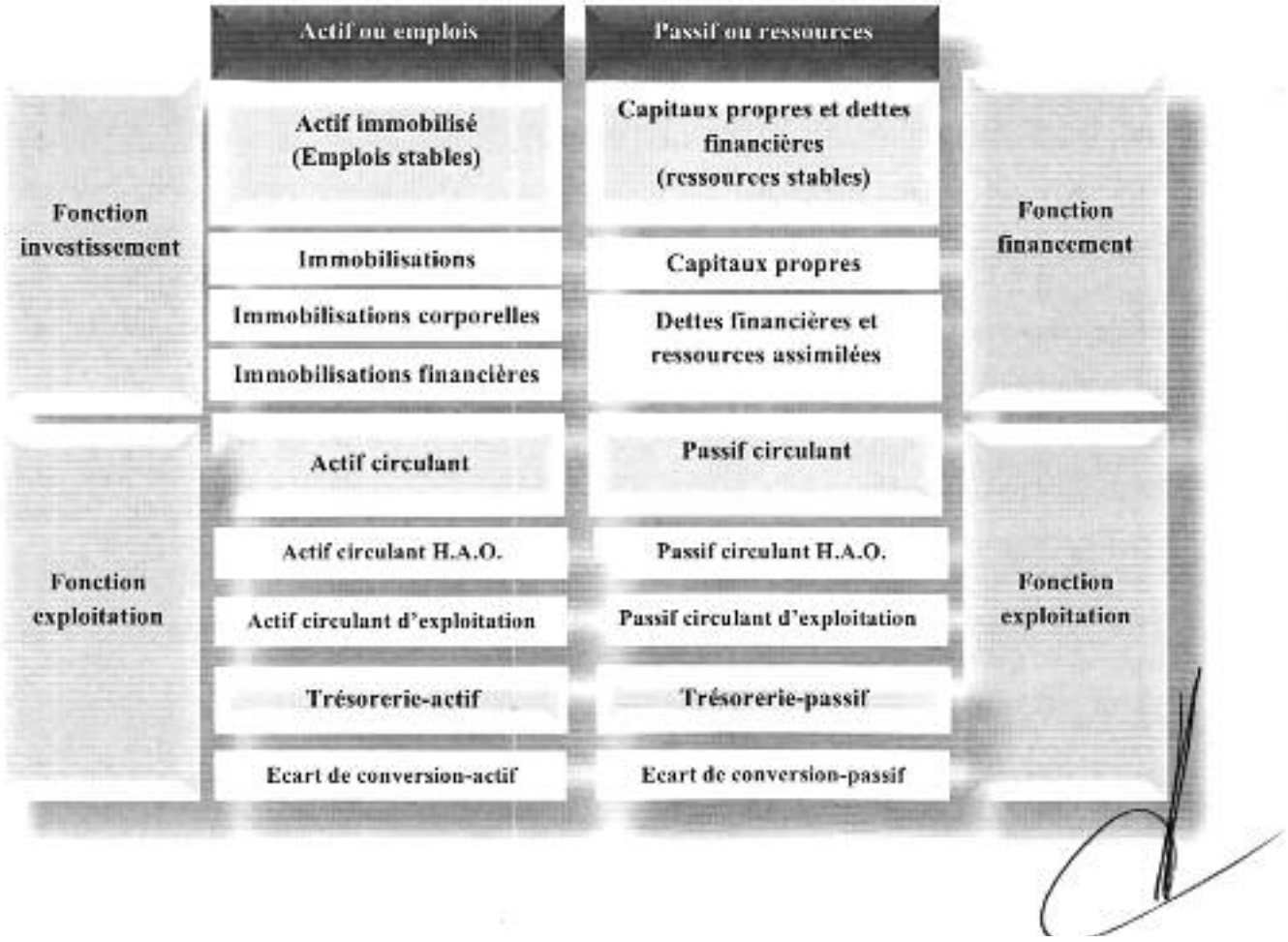
SECTION 1 : Règles générales de présentation

1.1. Principes

Le Bilan est un état de synthèse qui permet de décrire en termes d'actif et de passif la situation patrimoniale de l'entité à une date donnée. Le Système comptable OHADA préconise un bilan avant répartition du résultat et opte pour un classement fonctionnel des postes du bilan. Le bilan fonctionnel classe les éléments de l'actif et du passif selon trois grandes « fonctions » permettant d'analyser la vie économique de l'entité : la fonction investissement, la fonction financement et la fonction exploitation.

Le bilan est construit en 6 grandes masses :

- les capitaux propres et ressources assimilées (passif) versus actif immobilisé (actif) ;
- le passif circulant (passif) versus l'actif circulant (actif) ;
- la trésorerie - passif (passif) versus la trésorerie - actif (actif).



1.2. Description des postes

1.2.1. Postes du haut de bilan

Le « haut de Bilan » désigne les éléments du cycle financement et investissement. Il est composé d'éléments considérés comme stables (immobilisations, capitaux propres..). Plus précisément, le haut de Bilan correspond à l'actif, aux investissements réalisés (immobilisations incorporelles, corporelles et financières) et reflète, au passif, les moyens de financement des investissements : le recours aux actionnaires et aux prêteurs.

1.2.2. Postes du bas de Bilan

Le « bas de Bilan » désigne les éléments de l'actif circulant et de la trésorerie-actif d'une part ainsi que ceux du passif circulant et de la trésorerie-passif d'autre part.

1.2.2.1. Postes du bas de l'actif

Les postes directement liés aux opérations d'exploitation du cycle d'exploitation, stricto sensu (stocks, créances clients et comptes rattachés…), lesquels constituent l'actif circulant d'exploitation.

Les postes liés aux opérations peu fréquentes et non récurrentes, lesquels représentent l'actif circulant hors activité ordinaire (HAO).

Les postes de disponibilités (banques, CCP, caisse…) lesquels forment la trésorerie-actif.

1.2.2.2. Postes du bas du passif

Les postes liés directement aux opérations du cycle d'exploitation, stricto sensu (dettes fournisseurs et comptes rattachés, dettes fiscales et sociales…), qui constituent les dettes d'exploitation.

Les postes liés aux opérations peu fréquentes et non récurrentes qui représentent les dettes hors activité ordinaire.

Les soldes créditeurs de banque, les découverts… qui constituent la trésorerie- passif.

1.3. Analyse de la structure financière

1.3.1. Objectif

L'approche fonctionnelle retenue par le Système comptable OHADA permet :

- d'apprécier la structure financière de l'entité, dans une optique de continuité de l'activité ;

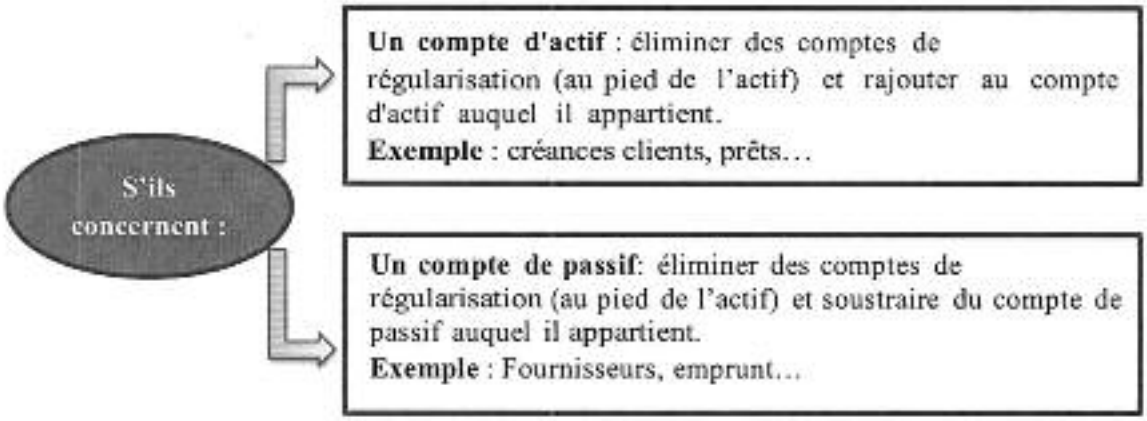
- d'évaluer les besoins financiers stables et circulants et le type de ressources dont dispose l'entité ;
- de déterminer l'équilibre financier en comparant les différentes masses du bilan classées par fonctions et en observant le degré de couverture des emplois par les ressources.

1.3.2. Retraitement spécifique

La structure du bilan du Système comptable OHADA étant par définition fonctionnelle, le seul retraitement à opérer afin d'obtenir les principaux indicateurs financiers portent sur l'écart de conversion.

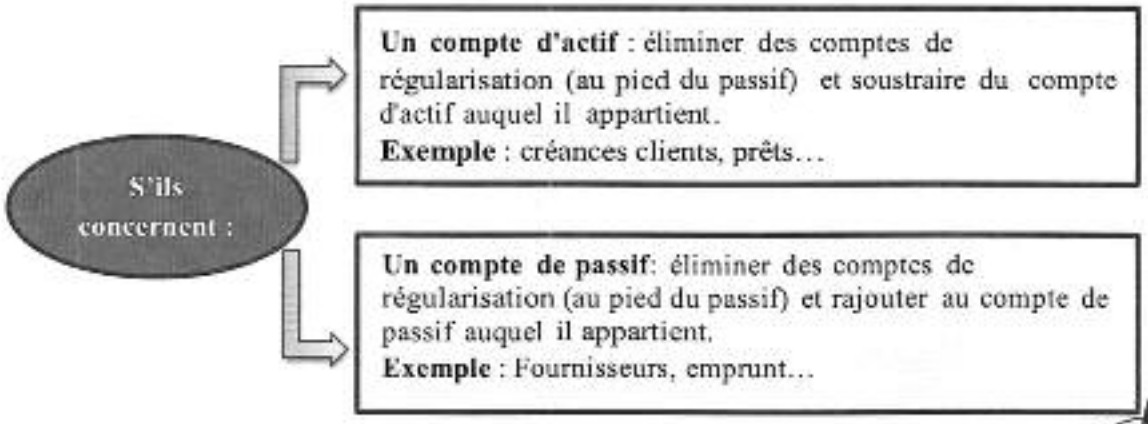
✓ **Les écarts de conversion-actif** :

Les écarts de conversion – actif doivent être éliminés afin de ramener les créances et les dettes concernées à leur valeur initiale.



✓ **les écarts de conversion-passif :**

Les écarts de conversion – passif doivent être éliminés afin de ramener les créances et les dettes concernées à leur valeur initiale.

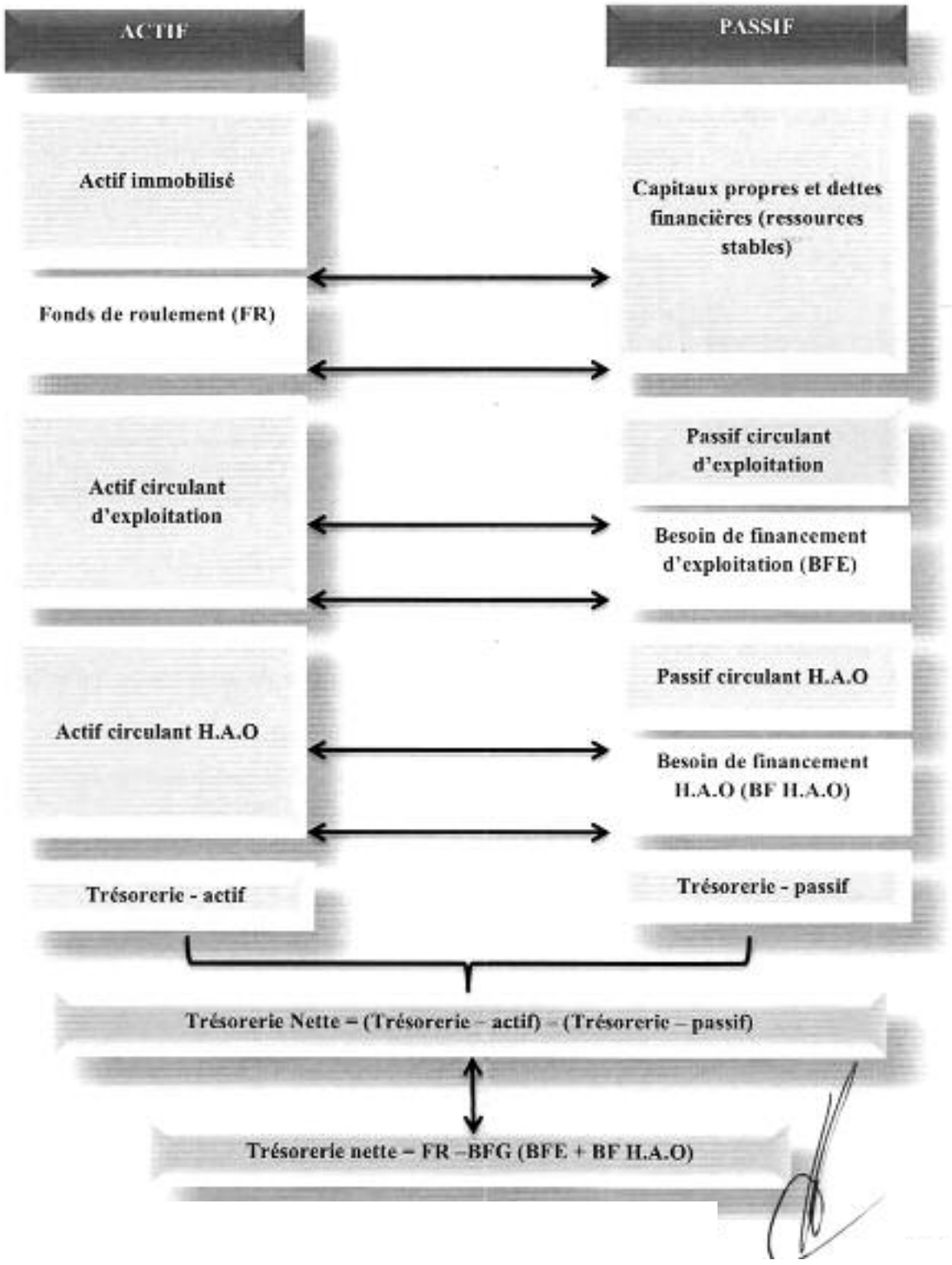


1.3.3. Les grands équilibres financiers du Bilan

L'analyse du Bilan permet de mettre en évidence les grands équilibres financiers par le calcul de quatre (4) notions fondamentales :

- le Fonds de Roulement (F.R) ;
- le Besoin de Financement d'Exploitation (BFE) ;
- le Besoin de Financement Hors Activité Ordinaire (BF.HAO) ;
- la trésorerie nette.

1.3.3.1. Présentation schématique



1.3.3.2. Fonds de roulement

A. Définition

Le fonds de roulement est donc l'excédent de ressources stables après financement des investissements. Il correspond aussi à la partie de l'actif circulant financée par les ressources stables.

B. Formule de calcul

✓ Par le haut du Bilan :

Fonds de roulement (FR)	= Ressources stables (capitaux propres + dettes financières) – Actif immobilisé en valeur nette

✓ Par le bas du Bilan :

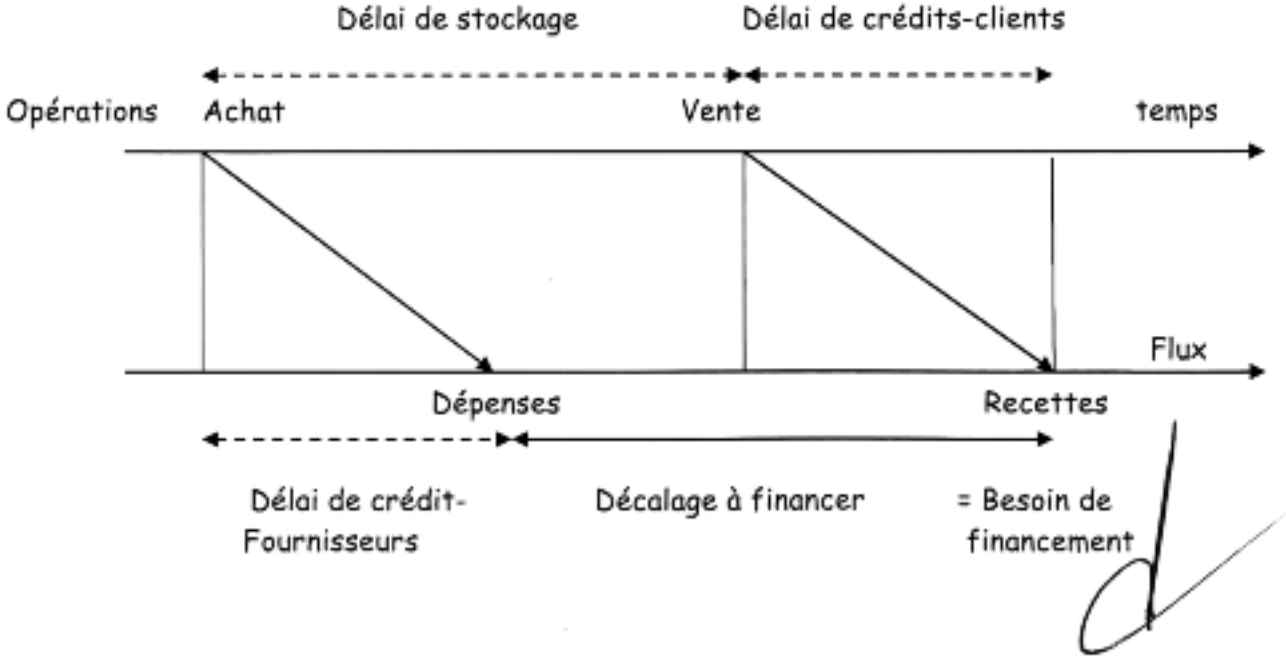
Fonds de roulement (FR)	= (Actif circulant + Trésorerie-Actif) - (Passif circulant + Trésorerie-Passif)

Le fonds de roulement constitue une garantie de liquidité de l'entité. Plus il est important, plus grande est cette garantie. Toutefois le FR pris isolément n'a qu'une signification relative. Pour déterminer si son niveau est satisfaisant, il faut le comparer au BFG.

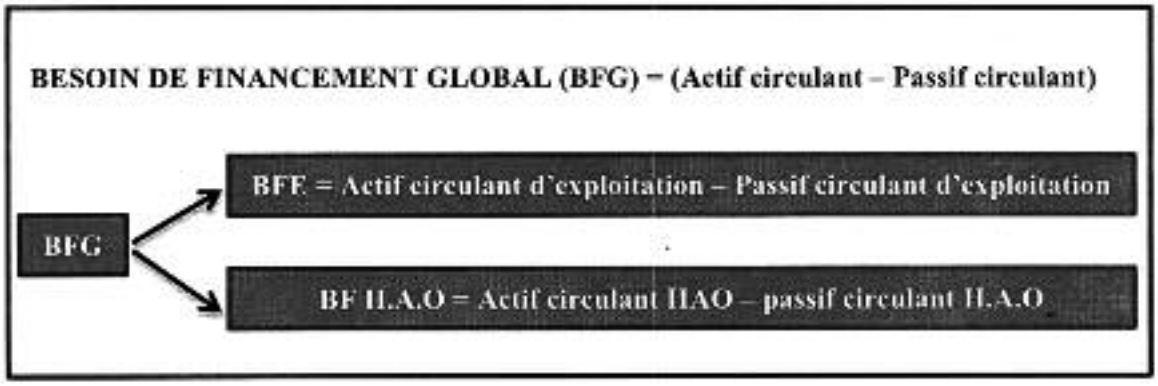
1.3.3.3. Le Besoin de Financement Global (BFG)

A. Définition

C'est un fonds nécessaire pour le financement du décalage entre les dépenses (achats) et les recettes (ventes).



B. Formule de calcul



Le BFE représente la composante la plus importante du BFG. Supposé directement lié au chiffre d'affaires, le BFE est une variable de gestion primordiale.

Le BF.HAO, composant généralement mineur du BFG, peut être très variable d'un exercice à un autre.

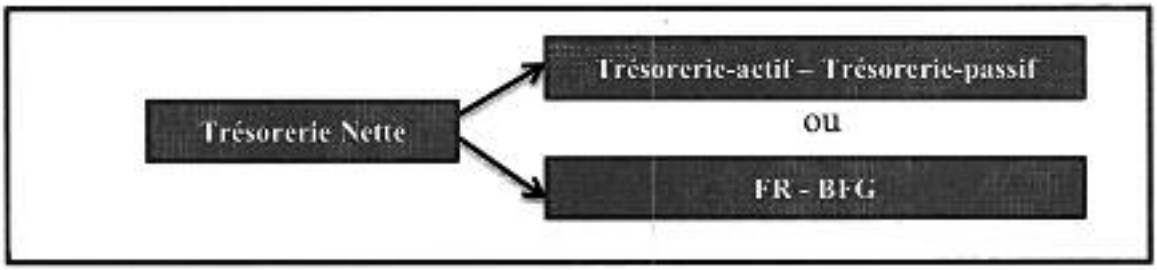
1.3.3.4. La trésorerie nette (TN)

A. Définition

La trésorerie nette est la différence entre l'actif de trésorerie et le passif de trésorerie.

C'est l'excédent du fonds de roulement après financement du BFG.

B. Formule de calcul



- ✓ Si FR > BFG –> le FR finance en totalité le BFG et il existe un excédent de ressources qui se retrouve en trésorerie ;
- ✓ Si FR < BFG => le FR ne finance qu'une partie du BFG. La différence doit alors être financée par crédit bancaire courant.

SECTION 2 : MODELE 1 (BILAN PAYSAGE)

Désignation entité:.....
Numéro d'identification :.....

BILAN AU 31 DECEMBRE N

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

SECTION 2 : MODELE 2 (BILAN ACTIF)

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

BILAN AU 31 DECEMBRE N

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

SECTION 2 : MODELE 2 (BILAN PASSIF)

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

BILAN AU 31 DECEMBRE N

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

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre IX

Chapitre 4

Compte de résultat du Système Normal

SECTION 1 :	Règles générales de présentation du Compte de résultat
SECTION 2 :	Modèle de Compte de résultat du Système Normal

SECTION 1 : Règles générales de présentation

Le Compte de résultat recense, pour une période donnée toutes les ressources produites par l'activité de l'entité et les charges consommées ou occasionnées par les moyens mis en œuvre et en fonction de deux grandes rubriques :

- **Activité ordinaire (exploitation, financier) ;**
- **Activité HAO.**

La différence entre ces produits et ces charges donne le résultat de l'exercice (bénéfice ou perte) qui traduit l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'entité.

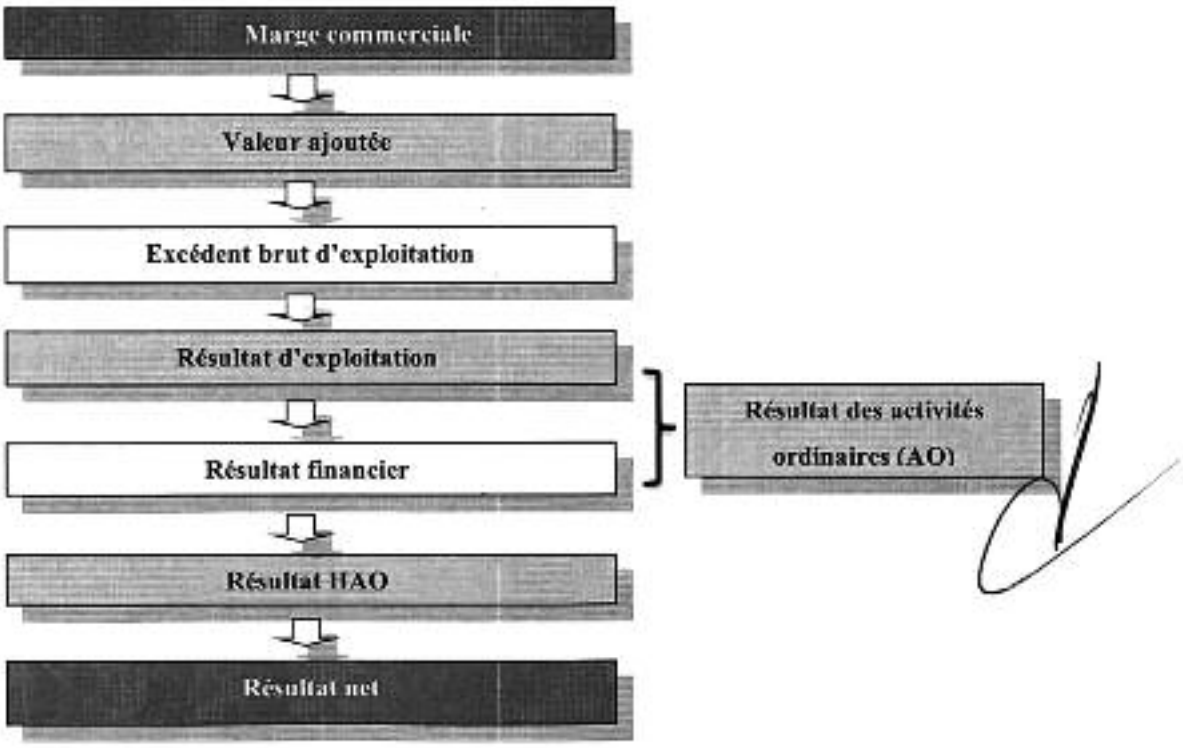
L'activité ordinaire est composée des opérations d'exploitation et financière.

L'activité d'exploitation regroupe les opérations liées à l'activité de l'entité ; par exemple, l'achat et la vente des marchandises.

L'activité financière correspond aux opérations financières de l'entité : les charges induites par exemple par les intérêts d'un emprunt (charges financières), les placements ou l'encaissement d'un dividende versé par une filiale (produits financiers) par exemple.

Les charges et produits HAO correspondent à des flux non récurrents, ayant un caractère accidentel ou extraordinaire.

Pour faciliter la lecture du compte de résultat et une analyse de la performance de l'entité, le Plan Comptable OHADA (en abrégé PCGO) préconise la présentation d'un compte de résultat en liste. Cette présentation à l'avantage de mettre en évidence en cascade, de façon claire, les soldes intermédiaires de gestion retenus par le Plan comptable OHADA qui sont :



SOLDES INTERMEDIAIRES DE GESTION	INTERPRETATIONS
MARGE COMMERCIALE	Ce solde permet de calculer la performance des entités commerciales. Elle représente le supplément de valeur apportée par l'entité au coût des marchandises vendues dans l'exercice.
VALEUR AJOUTEE	La valeur ajoutée représente la richesse créée par l'entité du fait de ses opérations d'exploitation et mesure son poids économique. En effet, la valeur ajoutée mesure l'accroissement de valeur que l'entité apporte aux biens et services dans l'exercice de ses activités professionnelles courantes.
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (EBE)	L'EBE est la ressource que l'entité tire de son exploitation après avoir rémunéré le facteur travail. Il mesure la performance économique de l'entité indépendamment de son mode de financement, de ses choix en matière d'investissement et de distribution. Il constitue un bon critère de la performance industrielle et commerciale de l'entité. C'est un indicateur de comparaison des entités du même secteur d'activité. Si l'EBE est négatif, on parle alors d'Insuffisance Brut d'Exploitation (IBE).
RESULTAT D'EXPLOITATION	Le résultat d'exploitation mesure la performance économique industrielle et commerciale, sans tenir compte de sa politique de financement. Il représente la ressource nette dégagée par la totalité des opérations d'exploitation.
RESULTAT FINANCIER	Le résultat financier met en évidence les choix effectués en matière de financement (activité d'endettement et de placement) et l'impact du mode de financement sur le résultat de l'entité.
RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES	Le résultat A.O mesure la performance de l'activité économique et financière de l'entité. C'est le résultat courant, c'est-à-dire provenant de l'activité normale et habituelle de l'entité.
RESULTAT H.A.O	Le résultat H.A.O est le résultat des opérations peu fréquentes et non récurrentes de l'entité.
RESULTAT DE L'EXERCICE	Le résultat de l'exercice représente le revenu qui revient aux associés. En principe, une partie de ce résultat est distribuée aux associés et une autre est réservée à la constitution de l'autofinancement de l'entité pour assurer sa croissance.

SECTION 2 : MODELE DE COMPTE DE RESULTAT

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

COMPTE DE RESULTAT AU 31 DECEMBRE N

REF	LIBELLES			NOTE	EXERCICE AU 31/12/N NET	EXERCICE AU 31/12/N-1 NET
TA	Ventes de marchandises	A	+	21		
RA	Achats de marchandises		-	22		
RB	Variation de stocks de marchandises		-/+	6		
XA	**MARGE COMMERCIALE (Somme TA à RB)**					
TB	Ventes de produits fabriqués	B	+	21		
TC	Travaux, services vendus	C	+	21		
TD	Produits accessoires	D	+	21		
XB	**CHIFFRE D'AFFAIRES (A + B + C + D)**					
TE	Production stockée (ou déstockage)		-/+	6		
TF	Production immobilisée			21		
TG	Subventions d'exploitation			21		
TH	Autres produits		+	21		
TI	Transferts de charges d'exploitation		+	12		
RC	Achats de matières premières et fournitures liées		-	22		
RD	Variation de stocks de matières premières et fournitures liées		-/+	6		
RE	Autres achats		-	22		
RF	Variation de stocks d'autres approvisionnements		-/+	6		
RG	Transports		-	23		
RH	Services extérieurs		-	24		
RI	Impôts et taxes		-	25		
RJ	Autres charges		-	26		
XC	**VALEUR AJOUTEE (XB +RA+RB) + (somme TE à RJ)**					
RK	Charges de personnel		-	27		
XD	**EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (XC+RK)**			28		
TJ	Reprises d'amortissements, provisions et dépréciations		+	28		
RL	Dotations aux amortissements, aux provisions et dépréciations		-	3C&28		
XE	**RESULTAT D'EXPLOITATION (XD+TJ+ RL)**					
TK	Revenus financiers et assimilés		+	29		
TL	Reprises de provisions et dépréciations financières		+	28		
TM	Transferts de charges financières		+	12		
RM	Frais financiers et charges assimilées		-	29		
RN	Dotations aux provisions et aux dépréciations financières		-	3C&28		
XF	**RESULTAT FINANCIER (somme TK à RN)**					
XG	**RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (XE+XF)**					
TN	Produits des cessions d'immobilisations		+	3D		
TO	Autres Produits HAO		+	30		
RO	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations		-	3D		
RP	Autres Charges HAO		-	30		
XH	**RESULTAT HORS ACTIVITES ORDINAIRES (somme TN à RP)**					
RQ	Participation des travailleurs		-	30		
RS	Impôts sur le résultat		-			
XI	**RESULTAT NET (XG+XH+RQ-RS)**					

PLAN COMPTABLE GENERAL OHADA



Titre IX

Chapitre 5

Tableau des flux de trésorerie

SECTION 1 :	Règles générales de présentation du Tableau des flux de trésorerie
SECTION 2 :	Modèle de Tableau des flux de trésorerie

SECTION 1 : Règles générales de présentation

1.1. Règles générales

Le Tableau des flux de trésorerie doit présenter les entrées et les sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie classées en trois catégories :

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

Trésorerie nette au 1er janvier	**(A)**
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	**(B)**
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements	**(C)**
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	**(D)**
Flux de trésorerie provenant du financement par les capitaux propres / **Trésorerie provenant du financement par les capitaux étrangers**	
Variation de la trésorerie nette de la période	**(F = B + C + D)**
Trésorerie nette au 31 Décembre	**(G = F + A)**

1.2. Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles

Les flux des activités opérationnelles sont les flux des principales activités génératrices de produits de l'entité ainsi que toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.

1.2.1. Capacité d'autofinancement globale (C.A.F.G.)

Elle est calculée à partir de l'E.B.E., selon la logique suivante :

C.A.F.G. = E.B.E. (cf. Compte de résultat)

- Charges « décaissables » restantes (après calcul de l'E.B.E.)

+ Produits « encaissables » restants (après calcul de l'E.B.E.)

1.2.1.1. Formule de calcul

	Excédent Brut d'Exploitation
+	Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisation (compte 654)
-	Produits des cessions courantes d'immobilisation (compte 754)
=	**CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT D'EXPLOITATION**
+	Revenus financiers
+	Gains de change
+	Transferts de charges financières
+	Produits HAO
+	Transferts de charges HAO
-	Frais financiers
-	Pertes de change
-	Participation
-	Impôt sur les résultats
=	**CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE**

1.2.1.2. Analyse

A. Capacité d'autofinancement d'exploitation

Elle représente l'ensemble des ressources de financement internes dégagées par l'activité d'exploitation de l'entité. Elle constitue un flux résiduel de trésorerie effective ou potentielle généré par les opérations d'exploitation.

B. Capacité d'autofinancement globale (CAFG)

La CAFG calculée est la capacité globale, compte tenu non seulement du circuit d'exploitation mais aussi des opérations financières et hors activités ordinaires (H.A.O.), et après impôts sur les bénéfices.

La CAFG représente la trésorerie potentielle globale, disponible sur une certaine période, dont l'entité peut disposer pour financer l'investissement. Le niveau de la CAFG est l'expression de l'aptitude de l'entité :

- à renouveler ses investissements (maintien de son capital technique) ;
- à réaliser, au-delà, des investissements de croissance.

La CAFG est donc le principal indicateur du potentiel de financement de la croissance de l'entité.

1.2.1.3. Passage de la CAFG au flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles

La CAFG diffère de la trésorerie générée par les activités opérationnelles au cours de l'exercice sur deux points :

- elle tient compte des variations de stocks (qui n'ont pas d'impact sur la trésorerie) ;
- elle est calculée à partir des produits et charges comptabilisés, et non à partir des encaissements et décaissements correspondants enregistrés au cours de l'exercice.

Par conséquent, des corrections sont nécessaires pour passer de la CAFG aux flux de trésorerie.

En effet, le décalage entre produits et encaissements d'une part, charges et décaissements d'autre part, se traduit par l'apparition de créances et de dettes au bilan. Ainsi pour obtenir les encaissements et les décaissements liés aux produits encaissables et charges décaissables de l'exercice, il faut utiliser les relations suivantes :

Encaissements au cours de l'exercice N = Produits (N) + Créances (N – 1) – Créances (N)

Variation des créances

Décaissements au cours de l'exercice N = Achats (N) + Dettes (N – 1) – Dettes N.

Variation des dettes

Par ailleurs, dans le compte de résultat figure dans les charges le montant des achats consommés qui tient compte de la variation des stocks. Or, ce sont les achats de marchandises et de matières premières qui génèrent des dettes vis-à-vis des fournisseurs.

Pour reconstituer le montant des marchandises et matières premières achetées, il faut éliminer la variation des stocks.

Achats de l'exercice = Achats consommés – Δ Stocks

En résumé, le passage de la CAFG aux flux de trésorerie des activités opérationnelles nécessite la prise en compte de la variation des créances et des dettes et la neutralisation de la variation des stocks.

	Capacité d'Autofinancement Globale (CAFG)
-	Variation de l'actif circulant HAO (exercices N-N-1) [1]
-	Variation des stocks et en-cours (exercices N-N-1) [a]
-	Variation des créances et emplois assimilés et des intérêts courus des immobilisations financiers (exercices N-N-1)[a] et [1]
+	Variation du passif circulant et des intérêts des emprunts et dettes financières courus (exercices N-N-1) [b] et [1]
=	**Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles**

(a) Si les stocks ou les créances augmentent, la variation est négative. Elle est positive dans le cas contraire.

(b) Si les dettes augmentent, la variation est positive. Elle est négative dans le cas contraire.

(1) A l'exclusion par exemple :

- des variations liées aux dettes et créances sur cession et acquisition ou production d'immobilisations. Ces variations sont prises en compte pour déterminer les décaissements liés aux acquisitions d'immobilisation (en cas d'acquisition à crédit) et les encaissements liés aux cessions d'immobilisations (en cas de cession à crédit) ;
- des variations liées aux dettes et créances rattachées aux opérations de financement (variation de créances liée aux subventions d'investissement par exemple) ;
- de la variation des ecarts de conversion d'exploitation;

- de la variation des apporteurs sur le capital ;
- de la variation des apporteurs restant dû sur capital appelé ;
- de la variation du versement restant à effectuer sur titre de placement non libérés ;
- **et d'une manière générale**, toutes les dettes et créances relatives à la variation du besoin de financement lié aux activités opérationnelles qui sont rattachables à un compte de charge ou de produit retenu pour le calcul de la capacité d'autofinancement globale.

On constate que le retraitement fait intervenir les variations des stocks, des créances et des dettes liées aux activités opérationnelles (créances et dettes exclusivement liées à des produits encaissables et charges décaissables retenus pour le calcul de la CAFG), c'est-à-dire les composantes de la variation du besoin de financement lié aux activités opérationnelles. On peut donc déduire que :

	Capacité d'Autofinancement Globale (CAFG)
-	Variation du besoin de financement lié aux activités opérationnelles (2)
=	**Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles**

(2) Une augmentation du besoin de financement lié aux activités opérationnelles traduit une variation négative de la trésorerie. Dans le cas inverse, une partie de la trésorerie qui avait été investie dans le besoin de financement lié aux activités opérationnelles est récupérée, la variation est positive.

Interprétation : Le montant des flux des activités opérationnelles permet de mesurer la capacité à investir. Ce montant peut être rapporté au chiffre d'affaires. Ce taux exprime la « capacité à investir » de l'entité. Plus ce taux est élevé, plus l'entité dispose de marges disponibles pour investir.

1.3. Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement

Les activités d'investissement correspondent à l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et aux autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.

Sont considérés comme flux provenant des activités d'investissement, tous les décaissements et encaissements liés aux acquisitions et aux cessions d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières.



exemples :

- sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations incorporelles (marques, brevets, etc.), corporelles (terrains, constructions, matériel et outillage, etc.) y compris les immobilisations produites par l'entité et les frais de développement inscrits à l'actif ;
- entrées de trésorerie découlant de la cession des immobilisations incorporelles et corporelles ;
- sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations financières (titres de participations et autres titres à long terme, dépôts et cautionnements, prêts ou avances à long terme consentis à des tiers etc.) ;
- entrées de trésorerie découlant de la cession et du remboursement des immobilisations financières.

Par contre, les variations d'immobilisations qui n'ont pas générées un flux de trésorerie ne figurent pas dans le tableau des flux.



exemples :

- acquisition d'une entité au moyen d'une émission d'action ;
- « acquisition » d'une immobilisation dans le cadre d'un contrat de location acquisition.

En résumé, les flux de trésorerie provenant des activités d'investissement peuvent être synthétisés de la façon suivante :

	Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières (1)
+	Encaissements liés aux cessions d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières (2)
=	**Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement**

(1) Déduire du montant des acquisitions de l'exercice la variation des dettes sur acquisitions d'immobilisations pour l'obtention des décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières.

Pour reconstituer, le montant des acquisitions d'immobilisations corporelles de l'exercice, il faut utiliser la relation suivante par exemple :

Acquisition d'immobilisations corporelles = Variation des immobilisations corporelles nettes (exercices N-N-1)
+ Dotations aux amortissements (exercice N)
+ Dotations aux dépréciations (exercice N)
+ Valeur comptable nette des immobilisations corporelles cédées (exercice N)
+ Avances et acomptes sur immobilisations corporelles, payés au cours de l'exercice et non livrées
- Ecart et provision spéciale de réévaluation de l'exercice de réévaluation uniquement (exercice N)
- Coûts relatifs au démantèlement, à l'enlevement de l'immobilisation et à la remise en état du site imputés aux immobilisations de l'exercice en cours
- Avances et acomptes, sur immobilisations corporelles acquises au cours de l'exercice, payés au cours des exercices précédents

(2) = prix de cession des immobilisations - variation des créances sur cessions d'immobilisations (exercices N-N-1).

☞ **Remarque** : dans la conception du Tableau des flux de trésorerie du Système comptable OHADA, la variation du besoin de financement global (BFG) est décomposée en deux parties :

- variation du besoin de financement lié aux activités opérationnelles ;
- variation du besoin de financement lié aux activités d'investissement (variation des créances et dettes sur cession et acquisition d'immobilisations).

Interprétation : Le montant des flux de trésorerie des activités d'investissement indique le besoin net de l'entité en matière d'investissement. Il peut être rapporté au chiffre d'affaires pour mesurer le taux d'investissement net.

Une entité dont les investissements sont élevés et les cessions faibles ou nulles est dans une stratégie de croissance.

Une entité dont les investissements sont élevés mais qui a cédé des immobilisations est plutôt dans une stratégie de croissance et de reconfiguration de son outil de travail. Une entité qui investit peu et cède des immobilisations est dans une stratégie de recentrage.

1.4. Flux de trésorerie provenant des activités de financement

Les flux des activités de financement sont ceux provenant des activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entité.

Sont considérés comme flux provenant des activités de financement, tous les décaissements et encaissements résultant des changements dans le montant et la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entité.



exemples :

- entrées de trésorerie provenant des augmentations de capital en numéraire ;
- entrées de trésorerie provenant de nouveaux emprunts ;
- entrées de trésorerie provenant des subventions d'investissement ;
- sorties de trésorerie liées aux distributions de dividendes ;
- sorties de trésorerie liées aux remboursements d'emprunts ;
- sorties de trésorerie liées au remboursement de la dette de location-acquisition lorsque l'entité est le preneur d'un contrat de location-acquisition.

☞ **Remarque** : si l'acquisition d'immobilisation liée à un contrat de location d'acquisition constitue une transaction sans effet de trésorerie, il est important de noter que le remboursement de la dette relative à ce contrat doit figurer dans les flux provenant des activités de financement. En effet, dans les décaissements relatifs aux loyers de location acquisition, seule la quote-part du loyer liée aux intérêts (compte **672 Intérêts dans loyers de location acquisition**) est maintenue dans les flux provenant des activités opérationnelles. La part du décaissement relative au remboursement de la dette (compte **17 Dettes de location acquisition)** a été exclue des flux provenant des activités opérationnelles et considérée alors comme un flux provenant des activités de financement.

En revanche, les variations de capitaux propres ou d'emprunts qui n'ont pas générées un flux de trésorerie ne figurent pas dans le tableau des flux.



exemples :

- conversion de dettes en capitaux propres ;
- augmentation du capital par incorporation de réserves.

En résumé, les flux de trésorerie provenant des activités de financement peuvent être synthétisés de la façon suivante :

	Augmentations de capital par apports nouveaux
+	Subventions d'investissement reçues
-	Prélèvements sur le capital
-	Distribution de dividendes
=	**Flux de trésorerie provenant des capitaux propres (1)**
	Emprunts
+	Autres dettes financières
-	Remboursements des emprunts et autres dettes financières
=	**Trésorerie provenant des capitaux étrangers (2)**
=	**Flux de trésorerie provenant des activités de financement (3) = (1) + (2)**



Interprétation : Le montant des flux de trésorerie des activités de financement explique la manière dont l'entité se finance, soit sous la forme de fonds propres, soit sous la forme de dettes financières. L'analyse des flux de trésorerie liés au financement révèle la stratégie de financement choisie par l'entité.

SECTION 2 : MODELE DE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

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

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

REF	LIBELLES		Note	EXERCICE N	EXERCICE N-1
ZA	Trésorerie nette au 1er janvier (Trésorerie actif N-1 - Trésorerie passif N-1)	A			
	Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles				
FA	**Capacité d'Autofinancement Globale (CAFG)**				
FB	-Actif circulant HAO [1]				
FC	- Variation des stocks				
FD	- Variation des créances				
FE	+ Variation du passif circulant [1]				
	Variation du BF lié aux activités opérationnelles (FB+FC+FD+FE) ;				
ZB	**Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles (somme FA à FE)**	B			
	Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements				
FF	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations incorporelles				
FG	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations corporelles				
FH	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations financières				
FI	+ Encaissements liés aux cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles				
FJ	+ Encaissements liés aux cessions d'immobilisations financières				
ZC	**Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement (somme FF à FJ)**	C			
	Flux de trésorerie provenant du financement par les capitaux propres				
FK	+ Augmentations de capital par apports nouveaux				
FL	+ Subventions d'investissement reçues				
FM	- Prélèvements sur le capital				
FN	- Dividendes versés				
ZD	**Flux de trésorerie provenant des capitaux propres (somme FK à FN)**	D			
	Trésorerie provenant du financement par les capitaux étrangers				
FO	+ Emprunts				
FP	+ Autres dettes financières				
FQ	- Remboursements des emprunts et autres dettes financières				
ZE	**Flux de trésorerie provenant des capitaux étrangers (somme FO à FQ)**	E			
ZF	**Flux de trésorerie provenant des activités de financement (D+E)**	F			
ZG	**VARIATION DE LA TRÉSORERIE NETTE DE LA PÉRIODE (B+C+F)**	G			
ZH	Trésorerie nette au 31 Décembre (G+A) Contrôle : Trésorerie actif N - Trésorerie passif N =	H			

[1] à l'exclusion des variations des créances et dettes liées aux activités d'investissement (variation des créances sur cession d'immobilisation et des dettes sur acquisition ou production d'immobilisation) et de financement (par exemple variation des créances sur subventions d'investissements reçues).

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre IX

Chapitre 6

Notes annexes du Système Normal

SECTION 1 :	Règles générales de présentation du bilan
SECTION 2 :	Modèle de Notes annexes du Système Normal

SECTION 1 : Règles générales de présentation

1.1. Présentation des Notes annexes

Les Notes annexes font partie intégrante des états financiers. Les Notes annexes permettent de compléter et de commenter l'information donnée par le Bilan, le Compte de résultat et le Tableau des flux de trésorerie. Elle tient compte de toutes les informations utiles à la prise de décision en vertu de la convention de l'importance significative.

Toute information inscrite dans les Notes annexes ne peut pas se substituer à une inscription dans le bilan et le compte de résultat.

Des informations déjà portées au Bilan ou au Compte de résultat n'ont pas à être reprises dans les Notes annexes.

Les éléments d'information chiffrés des Notes annexes sont établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux du Bilan et du Compte de résultat.

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

1.2. Structure des Notes annexes

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

Les modèles de Notes ci-dessous non documentés ne doivent pas être joints aux états financiers. Leur contenu peut être amélioré par les entités.

NOTES	INTITULES
NOTE 1	DETTES GARANTIES PAR DES SURETES REELLES
NOTE 2	INFORMATIONS OBLIGATOIRES
NOTE 3A	IMMOBILISATION BRUTE
NOTE 3B	BIENS PRIS EN LOCATION ACQUISITION
NOTE 3C	IMMOBILISATIONS : AMORTISSEMENTS
NOTE 3D	IMMOBILISATIONS : PLUS-VALUES ET MOINS VALUE DE CESSION
NOTE 3E	INFORMATIONS SUR LES REEVALUATIONS EFFECTUEES PAR L'ENTITE
NOTE 3F	TABLEAU D'ETALEMENT DES CHARGES IMMOBILISEES
NOTE 4	IMMOBILISATIONS FINANCIERES
NOTE 5	ACTIF CIRCULANT HAO
NOTE 6	STOCKS ET ENCOURS
NOTE 7	CLIENTS PRODUITS A RECEVOIR
NOTE 8	AUTRES CREANCES
NOTE 9	TITRES DE PLACEMENT
NOTE 10	VALEURS A ENCAISSER
NOTE 11	DISPONIBILITES
NOTE 12	ECARTS DE CONVERSION
NOTE 13	CAPITAL : VALEUR NOMINALE DES ACTIONS OU PARTS
NOTE 14	PRIMES ET RESERVES
NOTE 15A	SUBVENTIONS ET PROVISIONS REGLEMENTEES
NOTE 15B	AUTRES FONDS PROPRES
NOTE 16A	DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES
NOTE 16B	ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES (METHODE ACTUARIELLE)
NOTE 16B bis	ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES (METHODE ACTUARIELLE)
NOTE 16C	ACTIFS ET PASSIFS EVENTUELS
NOTE 17	FOURNISSEURS D'EXPLOITATION
NOTE 18	DETTES FISCALES ET SOCIALES
NOTE 19	AUTRES DETTES ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME
NOTE 20	BANQUES, CREDIT D'ESCOMPTE ET DE TRESORERIE
NOTE 21	CHIFFRE D'AFFAIRES ET AUTRES PRODUITS
NOTE 22	ACHATS
NOTE 23	TRANSPORTS
NOTE 24	SERVICES EXTERIEURS
NOTE 25	IMPOTS ET TAXES
NOTE 26	AUTRES CHARGES
NOTE 27A	CHARGES DE PERSONNEL
NOTE 27B	EFFECTIFS, MASSE SALARIALE ET PERSONNEL EXTERIEUR
NOTE 28	PROVISIONS ET DEPRECIATIONS INSCRITES AU BILAN
NOTE 29	CHARGES ET REVENUS FINANCIERS
NOTE 30	AUTRES CHARGES ET PRODUITS HAO
NOTE 31	REPARTITION DU RESULTAT ET AUTRES ELEMENTS CARACTERISTIQUES DES CINQ DERNIERS EXERCICES
NOTE 32	PRODUCTION DE L'EXERCICE
NOTE 33	ACHATS DESTINES A LA PRODUCTION
NOTE 34	FICHE DE SYNTHESE DES PRINCIPAUX INDICATEURS FINANCIERS
NOTE 35	LISTE DES INFORMATIONS SOCIALES, ENVIRONNEMENTALES ET SOCIETALES A FOURNIR
NOTE 36	TABLES DES CODES

NOTE 1 : DETTES GARANTIES PAR DES SURETES REELLES

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

NOTE 1

DETTES GARANTIES PAR DES SURETES REELLES

LIBELLES	Note	Montant brut	SURETES REELLES		
			Hypothèques	Nantissements	Gages/ autres
Dettes financières et ressources assimilées :					
Emprunts obligataires convertibles					
Autres emprunts obligataires					
Emprunts et dettes des établissements de crédit					
Autres dettes financières					
SOUS TOTAL (1)					
Dettes de location-acquisition :					
Dettes de crédit-bail immobilier					
Dettes de crédit-bail mobilier					
Dettes sur contrats de location-vente					
Dettes sur contrats de location-acquisition					
SOUS TOTAL (2)					
Dettes du passif circulant :					
Fournisseurs et comptes rattachés					
Clients					
Personnel					
Sécurité sociale et organismes sociaux					
Etat					
Organismes internationaux					
Associés et groupe					
Créditeurs divers					
SOUS TOTAL (3)					
TOTAL (1) + (2) + (3)					

ENGAGEMENTS FINANCIERS		Engagements donnés	Engagements reçus
Engagements consentis à des entités liées			
Primes de remboursement non échues			
Avals, cautions, garanties			
hypothèques, nantissements, gages, autres			
Effets escomptés non échus			
Créances commerciales et professionnelles cédées			
Abandons de créances conditionnels			
TOTAL			

Commentaire :

- *Indiquer la raison d'être des suretés.*

NOTE 2 : INFORMATIONS OBLIGATOIRES

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

NOTE 2

INFORMATIONS OBLIGATOIRES

A - DECLARATION DE CONFORMITE AU SYSCOHADA

B - REGLES ET METHODES COMPTABLES

C- DEROGATION AUX POSTULATS ET CONVENTIONS COMPTABLES

D - INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES RELATIVES AU BILAN, AU COMPTE DE RESULTAT ET AU TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

NOTE 3A : IMMOBILISATION BRUTE

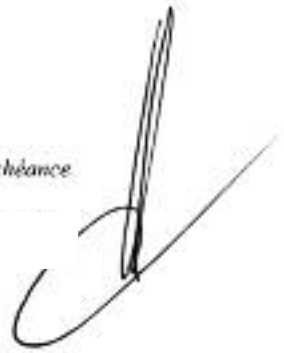
Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-12-**.....
Numéro d'identification :..... **Durée (en mois)**.....

NOTE 3A
IMMOBILISATION BRUTE

SITUATIONS ET MOUVEMENTS / RUBRIQUES	MONTANT BRUT A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	Acquisitions Apports Créations	Virements de poste à poste	Suite à une réévaluation pratiquée au cours de l'exercice	Cessio Scissio Hors servic
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES					
Frais de développement et de prospection					
Brevets, licences, logiciels, et droits similaires					
Fonds commercial et droit au bail					
Autres immobilisations incorporelles					
IMMOBILISATIONS CORPORELLES					
Terrains hors immeuble de placement					
Terrains - immeuble de placement					
Bâtiments hors immeuble de placement					
Bâtiments - immeuble de placement					
Aménagements, agencements et installations					
Matériel, mobilier et actifs biologiques					
Matériel de transport					
AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
Titres de participation					
Autres immobilisations financières					
TOTAL GENERAL					

Commentaire :

- *Toute variation significative doit être commentée.*
- *Détailler les éléments constitutifs du fonds commercial et indiquer la date d'acquisition.*
- *Pour l'immobilisation incorporelle relative à la concession faire un descriptif de l'accord.*
- *Indiquer :*
  - *la nature de la créance ;*
  - *la durée de la concession ;*
  - *l'échéance.*
- *Indiquer les créances du groupe avec nature et date d'échéance.*
- *Pour les banques, DAT indiquer le nom de la banque le montant et la date d'échéance.*



NOTE 3B : BIENS PRIS EN LOCATION ACQUISITIO

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

NOTE 3B
BIENS PRIS EN LOCATION ACQUISITION

SITUATIONS ET MOUVEMENTS / RUBRIQUES	NATURE DU CONTRAT (1)	A MONTANT BRUT A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	AUGMENTATIONS B		
			Acquisitions Apports Créations	Virements de poste à poste	Suite à une réévaluation pratiquée au cours de l'exercice
Brevets, licences, logiciels et droits similaires					
Fonds commercial et droit au bail					
Autres immobilisations incorporelles					
SOUS TOTAL : IMMOBILISATIONS INCORPORELLES					
Terrains					
Bâtiments					
Aménagements, agencements et installations					
Matériel, mobilier et actifs biologiques					
Matériel de transport					
SOUS TOTAL : IMMOBILISATIONS CORPORELLES					
TOTAL GENERAL					

[1] I : Crédit-bail immobilier ; M : Crédit-bail mobilier ; A : Autres contrats (dédoubler le poste si montants significatifs)

Commentaire : *Indiquer la nature du bien, le nom du bailleur et la durée du bail.*

NOTE 3C : IMMOBILISATIONS (AMORTISSEMENT

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

NOTE 3B
IMMOBILISATIONS (AMORTISSEMENTS)

SITUATIONS ET MOUVEMENTS / RUBRIQUES	A AMORTISSEMENTS CUMULES A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	B AUGMENTATIONS : DOTATIONS DE L'EXERCICE	DIMI Amo aux d
Frais de développement et de prospection			
Brevets, licences, logiciels et droits similaires			
Fonds commercial et droit au bail			
Autres immobilisations incorporelles			
SOUS TOTAL : IMMOBILISATIONS INCORPORELLES			
Terrains hors immeuble de placement			
Terrains - immeuble de placement			
Bâtiments hors immeuble de placement			
Bâtiments - immeuble de placement			
Aménagements, agencements et installations			
Matériel, mobilier et actifs biologiques			
Matériel de transport			
SOUS TOTAL : IMMOBILISATIONS CORPORELLES			
TOTAL GENERAL			

Commentaire :

- *Indiquer*
  - *les modes d'amortissement utilisés ;*
  - *la durée de vie ou les taux d'amortissements utilisés.*

NOTE 3D : IMMOBILISATIONS (PLUS-VALUES ET MOINS VALUE D

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

NOTE 3D

IMMOBILISATIONS : PLUS-VALUES ET MOINS VALUE DE CESSION

	MONTANT BRUT A	AMORTISSEMENTS PRATIQUES B	VALEUR COMPTABLE NETTE C = A - B
Frais de développement et de prospection			
Brevets, licences, logiciels et droits similaires			
Fonds commercial et droit au bail			
Autres immobilisations incorporelles			
SOUS TOTAL : IMMOBILISATIONS INCORPORELLES			
Terrains			
Bâtiments			
Aménagements, agencements et installations			
Matériel, mobilier et actifs biologiques			
Matériel de transport			
SOUS TOTAL : IMMOBILISATIONS CORPORELLES			
Titres de participations			
Autres immobilisations financières			
SOUS TOTAL : IMMOBILISATIONS FINANCIERES			
TOTAL GENERAL			

Commentaire :

- *Mentionner la justification de la cession ainsi que la date d'acquisition et la date de sortie.*

NOTE 3E : INFORMATIONS SUR LES REEVALUATIONS EFFECTUEES PAR L'ENTITE

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

NOTE 3E
INFORMATIONS SUR LES REEVALUATIONS EFFECTUEES PAR L'ENTITE

Nature et date des réévaluations :

Eléments réévalués par postes du bilan	Montants coûts historiques	Amortissements supplémentaires

Méthode de réévaluation utilisée :

Traitement fiscal de l'écart de réévaluation et des amortissements supplémentaires :

Montant de l'écart incorporé au capital :

NOTE 4: IMMOBILISATIONS FINANCIERES

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

NOTE 4
IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Libelles	Année N	Année N-1	Variation en %	Créances à un an au plus	Créances à plus d'un an et à deux ans au plus	Créances à plus de deux ans
Titres de participation						
Prêts et créances						
Prêt au personnel						
Créances sur l'état						
Titres immobilisés						
Dépôts et cautionnements						
Intérêts courus						
TOTAL BRUT						
Dépréciations titres de participation						
Dépréciations autres immobilisations						
TOTAL NET DE DEPRECIATION						

Liste des filiales et participations :

Dénomination sociale	Localisation (ville / pays)	Valeur d'acquisition	% Détenu	Montant des capitaux propres filiale	Résultat dernier exercice filiale

Commentaire :

- *Justifier toute variation significative.*
- *Commenter toutes les créances anciennes.*
- *Pour les créances relatives à la concession, faire un descriptif de l'accord.*
- *Indiquer :*
  - *la nature de la créance ;*
  - *la durée de la concession ;*
  - *l'échéance.*
- *Indiquer le nombre et la date d'acquisition des actions ou parts propres.*
- *Dépréciation : indiquer les évènements et les circonstances qui ont motivé la dépréciation ou la reprise.*

NOTE 5: ACTIF CIRCULANT HAO

Désignation entité :..... ..... Exercice clos le 31-12-.....

Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 5

ACTIF CIRCULANT HAO

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Créances sur cessions d'immobilisations			
Autres créances hors activités ordinaires			
TOTAL BRUT			
Dépréciations des créances HAO			
TOTAL NET DE DEPRECIATION			

Commentaire:

- *Commenter toute variation significative.*
- *Dépréciation : indiquer les évènements et les circonstances qui ont motivé la dépréciation ou la reprise.*

DETTES CIRCULANTES HAO

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Fournisseurs d'investissements			
Fournisseurs d'investissements effets à payer			
Versements restant à effectuer sur titres de participation et titres immobilisés non libérés			
Autres dettes hors activités ordinaires			
TOTAL			

Commentaire :

- *Indiquer la date de cession et la nature de l'immobilisation achetée et/ou cédée.*
- *Expliciter toute variation significative.*



NOTE 6 : STOCKS ET EN COURS

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

NOTE 6

STOCKS ET EN COURS [1]

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Marchandises			
Matières premières et fournitures liées			
Autres approvisionnements			
Produits en cours			
Services en cours			
Produits finis			
Produits intermédiaires			
Stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt			
TOTAL BRUT STOCKS ET EN COURS			
Dépréciations des stocks			
TOTAL NET DE DEPRECIATION			

(1) Les stocks H.A.O. seront inscrits dans l'actif circulant H.A.O. que lorsque leur montant total est significatif (supérieur à 5 % du total de l'actif circulant).

Commentaire :

- *Indiquer la date de prise d'inventaire et décrire brièvement la procédure, les méthodes comptables adoptées pour évaluer le stock.*
- *Commenter toute variation significative des stocks.*
- *Indiquer le détail des stocks dépréciés et les évènements et circonstances qui ont conduit à la dépréciation et à la reprise.*

NOTE 7 : CLIENTS

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

NOTE 7

CLIENTS

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %	Créances à un an au plus	Créances à plus d'un an et à deux ans au plus	Créances à plus de deux ans
Clients (hors réserves de propriété Groupe)						
Clients effets à recevoir (hors réserves de propriété groupe)						
Clients et effets à recevoir avec réserves de propriété						
Clients et effets à recevoir Groupe						
Créances sur cession d'immobilisations						
Clients effets escomptés et non échus						
Créances litigieuses ou douteuses						
Clients produits à recevoir						
TOTAL BRUT CLIENTS						
Dépréciations des comptes clients						
TOTAL NET DE DEPRECIATION						
Clients, avances reçues hors groupe						
Clients, avances reçues groupe						
Autres clients créditeurs						
TOTAL CLIENTS CREDITEURS						

Commentaire :

- *Commenter toutes variations significatives.*
- *Indiquer pour les créances du groupe, le nom de la société du groupe et le % de titres détenues.*
- *Commenter les créances anciennes.*
- *Indiquer les événements et circonstances qui ont conduit à la dépréciation et à la reprise.*

NOTE 8 : AUTRES CREANCES

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

NOTE 8

AUTRES CREANCES

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %	Créances à un an au plus	Créances à plus d'un an et à deux ans au plus	Créances à plus de deux ans
Personnel						
Organismes sociaux						
Etat et Collectivités publiques						
Organismes internationaux						
Apporteurs, associés et groupe						
Compte transitoire ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA						
Autres débiteurs divers						
Comptes permanents non bloqués des établissements et des succursales						
Comptes de liaison charges et produits						
Comptes de liaison des sociétés en participation						
TOTAL BRUT AUTRES CREANCES						
Dépréciations des autres créances						
TOTAL NET DE DEPRECIATION						

Commentaire :

- *Justifier toute variation significative.*
- *Détailler les créances dont le montant est significatif.*
- *Justifier les créances anciennes.*
- *Indiquer les événements et circonstances qui ont conduit à la dépréciation et à la reprise.*
- *Compte transitoire ajustement spécial, indiquer le détail du compte et la durée restant pour l'apurement.*

NOTE 8A: TABLEAU D'ETALEMENT DES CHARGES IMMOBILISEES

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

NOTE8A

TABLEAU D'ETALEMENT DES CHARGES IMMOBILISEES

Libellés	Frais d'établissement		Charges à repartir sur plusieurs exercices		Primes de remboursement des obligations	
Montant global à étaler au 1er janvier 2018						
Durée d'étalement retenue						
Exercice 2018	Comptes	Montants	Comptes	Montants	Comptes	Montants
	60...		60...		6714	
	61...		61...			
	62...		62...			
	63...		63...			
	...		...			
Total exercice 2018						
Total exercice 2019						
Total exercice 2020						
Total exercice 2021						
Total exercice 2022						
TOTAL GENERAL						

NOTE 9 : TITRES DE PLACEMENT

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

NOTE 9
TITRES DE PLACEMENT

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Titres de trésor et bons de caisse à court terme			
Actions			
Obligations			
Bons de souscription			
Titres négociables hors régions			
Intérêts courus			
Autres valeurs assimilés			
TOTAL BRUT TITRES			
Dépréciations des titres			
TOTAL NET DE DEPRECIATION			

Commentaire:

- *Justifier toute variation significative.*
- *Pour les titres cotés à une bourse de valeur : indiquer le nombre, le prix unitaire d'acquisition et le cours de la bourse au 31 décembre.*
- *Faire ressortir les actions ou parts propres et indiquer la date d'acquisition et le nombre de titres détenus.*
- *Indiquer les événements et circonstances qui ont conduit à la dépréciation et à la reprise.*

NOTE 10 : VALEURS A ENCAISSER

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

NOTE 10
VALEURS A ENCAISSER

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Effets à encaisser			
Effets à l'encaissement			
Chèques à encaisser			
Chèques à l'encaissement			
Cartes de crédit à encaisser			
Autres valeurs à encaisser			
TOTAL BRUT VALEURS A ENCAISSER			
Dépréciations des valeurs à encaisser			
TOTAL NET DE DEPRECIATION			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative ;*
- *Indiquer les événements et circonstances qui ont conduit à la dépréciation et à la reprise.*

NOTE 11 : BANQUES, CHEQUES POSTAUX ET CHEQUES

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

NOTE 11
DISPONIBILITES

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Banques locales			
Banques autres états région			
Banques, dépôt à terme			
Autres Banques			
Banques intérêts courus			
Chèques postaux			
Autres établissement financiers			
Etablissement financiers intérêts courus			
Instruments de trésorerie			
Caisse			
Caisse électronique mobile			
Régies d'avances et virements accréditifs			
TOTAL BRUT DISPONIBILITES			
Dépréciations			
TOTAL NET DE DEPRECIATIONS			

Commentaire :

- *Indiquer la date de rapprochement des comptes bancaires.*
- *Indiquer la date d'inventaire de la caisse et des instruments de monnaie électronique.*
- *Justifier toute variation significative.*
- *Détailler les instruments de monnaie électronique si le montant est significatif.*
- *Indiquer les événements et circonstances qui ont conduit à la dépréciation et à la reprise.*

NB : Banques et intérêts courus et Etablissement financiers intérêts courus figurent dans cette rubrique en négatif si le compte principal attaché est débiteur

NOTE 12 : ECARTS DE CONVERSION

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

NOTE 12
ECARTS DE CONVERSION

Libellés	Devises	Montant en devises	Cours UML Année acquisition	Cours UML 31/12	Variation en valeur absolue
Ecarts de conversion actif : *détailler les créances et dettes concernées*					
Ecart de conversion passif : *détailler les créances et dettes concernées*					

Commentaire:

- *Faire un commentaire.*

TRANSFERTS DE CHARGES

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Transferts de charges d'exploitation : *détailler la nature des charges transférer*			
Transferts de charges financières : *détailler la nature des charges transférer*			

Commentaire:

- *Faire un commentaire*

NOTE 13 : CAPITAL

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

NOTE 13

CAPITAL **Valeur nominale des actions ou parts :**

Nom et prénoms	Nationalité	Nature des actions ou parts (Ordinaires ou préférences)	Nombre	Montant total	Cessions ou remboursements en cours d'exercice
Apporteurs, capital non appelé					
		TOTAL			

Commentaire :

- *Indiquer si possible le montant du capital à la constitution.*
- *Indiquer si possible les dates des AGE et le montant du capital augmenté en cas d'augmentation de capital.*
- *Indiquer si possible les dates des AGE et le montant du capital diminué en cas de réduction de capital.*
- *Indiquer les avantages accordés aux actions de préférence.*
- *Apporteurs, capital non appelé : indiquer le délai restant pour appeler le capital.*

NOTE 14 : PRIMES ET RESERVES

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

NOTE 14
PRIMES ET RESERVES

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en valeur absolue
Prime d'apport			
Primes d'émission			
Prime de fusion			
Prime de conversion			
Autres primes			
TOTAL PRIMES			
Réserves légales			
Réserves statutaires			
Réserves de plus-values nettes à long terme			
Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants			
Autres réserves réglementées			
TOTAL RESERVES INDISPONIBLES			
Réserves libres			
Report à nouveau			

Commentaire:

- *Indiquer les dates de l'AGE qui a décidé des primes d'apport, d'émission de fusion.*
- *Indiquer le détail des réserves libres.*
- *Indiquer le montant restant à doter et le taux de dotation de la réserve légale.*
- *Indiquer la date de l'AGO qui justifie la variation des réserves et du report à nouveau.*

NOTE 15 A : TOTAL SUBVENTIONS ET PROVISIONS REGLEMENTEES

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

NOTE 15 A

TOTAL SUBVENTIONS ET PROVISIONS REGLEMENTEES

Libelles	NOTE	Année N	Année N-1	Variation en valeur absolue	Variation en %	Régime fiscal	Echéances
État							
Régions							
Départements							
Communes et collectivités publiques décentralisées							
Entités publiques ou mixtes							
Entités et organismes privés							
Organismes internationaux							
Autres							
TOTAL SUBVENTIONS							
Amortissements dérogatoires							
Plus-value de cession à réinvestir							
Provision spéciale de réévaluation	3E						
Provisions réglementées relatives aux immobilisations							
Provisions réglementés relatives aux stocks							
Provisions pour investissement							
Autres provisions et fonds réglementées							
TOTAL PROVISIONS REGLEMENTEES							
TOTAL SUBVENTIONS ET PROVISIONS REGLEMENTEES							

Commentaire:
Indiquer pour la subvention la date d'octroi, la nature, les obligations éventuelles.
Pour les provisions réglementées, indiquer le texte de référence, les obligations.
Commenter toute variation significative.

NOTE 15 B : AUTRES FONDS PROPRES

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

NOTE 15 B
AUTRES FONDS PROPRES [1]

Libellés	NOTE	Année N	Année N-1	Variation en valeur absolue	Variation en %	Echéances
Titres participatifs						
Avances conditionnées						
Titres subordonnés à durée indéterminée (T.S.D.I.)						
Obligations remboursables en actions (O.R.A.)						
Autres						
TOTAL AUTRES FONDS PROPRES						

[1] Le cas échéant, une rubrique "Autres fonds propres" (montant des émissions de titres participatifs, avances conditionnées, ...) sur une ligne séparée est intercalée entre les rubriques "TOTAL CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES" et "emprunts et dettes financières" si le montant des autres fonds propres est significatif.

Commentaire:

Justifier l'inscription de ces dettes dans une rubrique spécifique du passif du bilan "autres fonds propres"(faible probabilité de remboursement, absence d'échéancier...)
Justifier le caractère significatif du montant total de cette rubrique
Commenter toute variation significative



NOTE 16A : DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILES

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

NOTE 16A

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en valeur absolue	Variation en %	Dettes à un an au plus	Dettes à plus d'un an et à deux ans au plus	Dettes à plus de deux ans
Emprunts obligataires							
Emprunts et dettes auprès des établissemnts de crédit							
Avances reçues de l'Etat							
Avances reçues et comptes courants bloqués							
Dépôts et cautionnements reçus							
Intérêts courus							
Avances assorties de conditions particulières							
Autres emprunts et dettes							
Dettes liées à des participations							
Comptes permanents bloqués des établissements et succursales							
TOTAL EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES							
Crédit bail immobilier							
Crédit bail mobilier							
Location vente							
Intérêts courus							
Autres dettes de location acquisition							
TOTAL DETTES DE LOCATION ACQUISITION							
Provisions pour litiges							
Provisions pour garantie donnés aux clients							
Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur							
Provisions pour perts de change							
Provisions pour impôts							
Provisions pour pensions et obligations assimilées							
Actif du régime de retraite							
Provisions pour restructuration							
Provisions pour amendes et pénalités							
Provisions de propre assureur							
Provisions pour démantèlement et remise en état							
Provisions de droits à déduction							
Autres provisions							
TOTAL PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES							

Commentaire :

Pour chaque emprunt et dette de location acquisition: mentionner la date d'octroi, le nom de l'organisme financier, le montant initial de l'emprunt ou de la dette, la durée du crédit, les garanties données par la société.

Indiquer les événements et circonstances qui ont conduit à la provision et à la reprise.

Pour les pensions et obligations de retraite indiquer :

- *indiquer la méthode d'évaluation retenue ;*
- *pour les actifs du régime, indiquer le nom de la compagnie d'assurance ou du fonds de pension, le descriptif de la convention signée avec l'organisme, la périodicité des versements, le montant et la durée de la convention ;*
- *indication de la valeur retenue pour les principales hypothèses actuarielle à la date de clôture et leur base de détermination.*

NOTE 16B : ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES (METHODE ACTUARIELLE)

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

NOTE 16B
ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES

HYPOTHESES ACTUARIELLES		
Libellés	Année N	Année N-1
Taux d'augmentation des salaires		
Taux d'actualisation		
Taux d'inflation		
Probabilité d'être présent dans l'entité à la date de départ à la retraite (expérience passée)		
Probabilité d'être en vie à l'âge de départ à la retraite (table de mortalité)		
Taux de rendement effectif des actifs du régime		

Commentaire :

- *Commenter les variations d'hypothèses actuarielles utilisées pour le calcul des engagements de retraite et avantages assimilés.*

VARIATION DE LA VALEUR DE L'ENGAGEMENT DE RETRAITE AU COURS DE L'EXERCICE		
Libellés	Année N	Année N-1
Obligation au titre des engagements de retraite à l'ouverture		
Coût des services rendus au cours de l'exercice		
Coût financier		
Pertes actuarielles / (gain)		
Prestations payées au cours de l'exercice		
Coût des services passés		
Obligation au titre des engagements de retraite à la clôture		

Commentaire :

- *Indiquer le montant de la charge par nature comptabilisée au cours de l'exercice*

ANALYSE DE SENSIBILITE DES HYPOTHESES ACTUARIELLES				
Libellés	Année N		Année N-1	
	Augmentation	Diminution	Augmentation	Diminution
Taux d'actualisation (variation de ...%)				
taux de progression des salaires (variation de ...%)				
taux de départ du personnel (variation de ...%)				

Commentaire :

- *Indiquer l'impact des variations obtenues sur le montant des engagements de retraite.*

NOTE 16B bis : ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES

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

NOTE 16B bis

ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES

ACTIF/PASSIF NET COMPTABILISE AU TITRE DES REGIMES FINANCES		
Libellés	Année N	Année N-1
Valeur actuelle de l'obligation résultant de régimes financés		
Valeur actuelle des actifs affectés aux plans de retraite		
Excédent / Déficit de régime		

Commentaire :

- *Indiquer le montant comptabilisé au passif (ou actif) à la clôture de l'exercice.*

VALEUR ACTUELLE DES ACTIFS DU REGIME				
Libellés	Année N		Année N-1	
	Rendement attendu	Juste valeur des actifs	Rendement attendu	Juste valeur des actifs
Actions				
Obligations				
Autres				
Total				

Commentaire :

- *Expliquer comment les taux de rendement par catégorie d'actifs et global ont été déterminés*
- *Indiquer le montant des rendements réels des actifs affectés aux plans en N et N-1*

NOTE 16C : ACTIFS ET PASSIFS EVENTUELS

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

NOTE 16C

ACTIFS ET PASSIFS EVENTUELS

Libellés	Année N	Année N-1
Actif éventuel		
Litiges		
.....		
.....		
Passif éventuel		
Litiges		
.....		
.....		

Commentaire:

- *Décrire les principales caractéristiques des actifs / passifs éventuels, l'horizon de temps auquel les encaissements / décaissements sont attendus et les éventuels remboursements à percevoir.*

NOTE 17 : FOURNISSEURS D'EXPLOITATION

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

NOTE 17
FOURNISSEURS D'EXPLOITATION

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %	Dettes à un an au plus	Dettes à plus d'un an et à deux ans au plus	Dettes à plus de deux ans
Fournisseurs dettes en compte (hors groupe)						
Fournisseurs effets à payer (hors groupe)						
Fournisseurs, dettes et effets à payer groupe						
Fournisseurs factures non parvenues (hors groupe)						
Fournisseurs factures non parvenues groupe						
TOTAL FOURNISSEURS						
Fournisseurs, avances et acomptes (hors groupe)						
Fournisseurs, avances et acomptes groupe						
Autres fournisseurs débiteurs						
TOTAL FOURNISSEURS DEBITEURS						

Commentaire:

- *Commenter toutes variations significatives*
- *Indiquer pour les dettes du groupe le nom de la société du groupe et le % de titres détenus.*
- *Commenter les dettes anciennes.*

NOTE 18 : DETTES FISCALES ET SOCIALES

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

NOTE 18

DETTES FISCALES ET SOCIALES

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en valeur absolue	Variation en %	Dettes à un an au plus	Dettes à plus d'un an et à deux ans au plus	Dettes à plus de deux ans
Personnel avances et acomptes							
Personnel rémunérations dues							
Autres personnel							
Caisse de sécurité sociale							
Caisse de retraite							
Autres organismes sociaux							
TOTAL DETTES SOCIALES							
Etat, impôts sur les bénéfices							
Etat, impôts et taxes							
Etat, TVA							
Etat, impôts retenus à la source							
Autres dettes Etat							
TOTAL DETTES FISCALES							
TOTAL DETTES SOCIALES ET FISCALES							

Commentaire:

- *Commenter toute variation significative*
- *Commenter les dettes anciennes*

NOTE 19 : AUTRES DETTES ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....

Numéro d'identification :..... Durée (en mois) : .....

NOTE 19

AUTRES DETTES ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME

Libelles	Année N	Année N-1	Variation en valeur absolue	Variation en %	Dettes à un an au plus	Dettes à plus d'un an et à deux ans au plus	Dettes à plus de deux ans
Organismes internationaux							
Apporteurs, opérations sur le capital							
Associés, compte courant							
Associés dividendes à payer							
Groupe, comptes courants							
Autres dettes associés							
TOTAL DETTES ASSOCIES							
Créditeurs divers							
Obligataires							
Rémunérations d'administrateurs							
Compte du factor							
Versements restant à effectuer sur titres de placement non libérés							
Compte transitoire ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA							
Autres créditeurs divers							
TOTAL CREDITEURS DIVERS							
Comptes permanents non bloqués des établissements et des succursales							
Comptes de liaison charges et produits							
Comptes de liaison des sociétés en participation							
TOTAL COMPTES DE LIAISON							
TOTAL AUTRES DETTES							
Provisions pour risques à court terme (voir note 28)							

Commentaire:

- *Commenter toute variation significative.*
- *Indiquer le taux de rémunération si compte courant rémunéré.*
- *Commenter les dettes anciennes.*
- *Compte transitoire ajustement spécial, indiquer le détail du compte et la durée restant pour l'apurement.*

NOTE 20 : BANQUES, CREDIT D'ESCOMPTE ET DE TRESORERIE

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

NOTE 20
BANQUES, CREDIT D'ESCOMPTE ET DE TRESORERIE

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Escomptes de crédit de campagne			
Escomptes de crédit ordinaires			
TOTAL: BANQUES, CREDITS D'ESCOMPTE ET DE TRESORERIE			
Banques locales			
Banques autres états région			
Autres Banques			
Banques intérêts courus			
Crédit de trésorerie			
TOTAL: BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE			
TOTAL GENERAL			

Commentaire:

- *Commenter toute variation significative.*
- *Indiquer le nom de l'organisme les conditions de crédit, le taux d'intérêt, la durée du crédit.*

NB : Banques et intérêts courus figure dans cette rubrique si le compte principal attaché est créditeur.

NOTE 21 : CHIFFRE D'AFFAIRES et AUTRES PRODUITS

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

NOTE 21

CHIFFRE D'AFFAIRES et AUTRES PRODUITS

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Ventes dans la région			
Ventes hors région			
Ventes groupe			
Ventes sur internet			
TOTAL : VENTES MARCHANDISES			
Ventes dans la région			
Ventes hors région			
Ventes groupe			
Ventes sur internet			
TOTAL : VENTES DE PRODUITS FABRIQUES			
Ventes dans la région			
Ventes hors région			
Ventes groupe			
Ventes sur internet			
TOTAL : VENTES DE TRAVAUX ET SERVICES VENDUS			
Produits accessoires			
TOTAL : CHIFFRES D'AFFAIRES			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
Autres produits			
TOTAL : AUTRES PRODUITS			
TOTAL			

Commentaire:

- *Justifier toute variation significative.*
- *Détailler, produits, intermédiaires; produits résiduels, produits accessoires, autres produits si significatifs.*

NOTE 22 : ACHATS

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

NOTE 22

ACHATS

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Achats dans la région			
Achats hors région			
Achats groupe			
TOTAL : ACHATS DE MARCHANDISES			
Achats dans la région			
Achats hors région			
Achats groupe			
TOTAL : ACHATS MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES			
Matières consommables			
Matières combustibles			
Produits d'entretien			
Fournitures d'atelier, d'usine et de magasin			
Eau			
Electricité			
Autres énergies			
Fourniture d'entretien			
Fourniture de bureau			
Petit matériel et outillages			
Achats études, prestations de services, de travaux matériels et équipements			
Achats d'emballages			
Frais sur achats			
Remises rabais, remises et ristournes			
TOTAL : AUTRES ACHATS			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative.*

NOTE 23 : TRANSPORTS

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

NOTE 23
TRANSPORTS

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Transports sur ventes			
Transports pour le compte de tiers			
Transport du personnel			
Transports de plis			
Autres transports			
TOTAL			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative.*

NOTE 24 : SERVICES EXTERIEURS

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

NOTE 24
SERVICES EXTERIEURS

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Sous-traitance générale			
Locations et charges locatives			
Redevances de location acquisition			
Entretien, réparations et maintenance			
Primes d'assurance			
Etudes, recherches et documentation			
Publicité, publications, relations publiques			
Frais de télécommunications			
Frais bancaires			
Rémunérations d'intermédiaires et de conseils			
Frais de formation du personnel			
Redevances pour brevets, licences, logiciels, concession et droits similaires			
Cotisations			
Autres charges externes			
TOTAL			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative.*

NOTE 25 : IMPOTS ET TAXES

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

NOTE 25
IMPOTS ET TAXES

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Impôts et taxes directs			
Impôts et taxes indirects			
Droits d'enregistrement			
Pénalités et amendes fiscales			
Autres impôts et taxes			
TOTAL			

Commentaire:

- *Commenter toute variation significative.*
- *Détailler les pénalités et amendes et indiquer la cause.*

NOTE 26 : AUTRES CHARGES

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

NOTE 26
AUTRES CHARGES

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Pertes sur créances clients			
Pertes sur autres débiteurs			
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun			
Valeur comptable des cessions courantes d'immobilisations			
Indemnités de fonction et autres rémunérations d'administrateurs			
Dons et mécénat			
Autres charges diverses			
Charges pour provisions et provisions pour risques à court terme d'exploitation (voir note 28)			
TOTAL			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative.*
- *Indiquer la date du PV de l'AGO ou du CA qui fixe les rémunérations des administrateurs.*
- *Indiquer les organismes bénéficiaires des dons.*

NOTE 27A : CHARGES DE PERSONNEL

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

NOTE 27A
CHARGES DE PERSONNEL

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Rémunérations directes versées au personnel			
Indemnités forfaitaires versées au personnel			
Charges sociales			
Rémunérations et charges sociales de l'exploitant individuel			
Rémunération transférée de personnel extérieur			
Autres charges sociales			
TOTAL			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative.*
- *Indiquer la nature et la durée du contrat du personnel extérieur.*

NOTE 27 B : EFFECTIFS, MASSE SALARIALE ET PERSONNEL E

Désignation entité:..... **Exercice clos le 31-1**

Numéro d'identification :..... **Durée (en mois).**

NOTE 27B

EFFECTIFS, MASSE SALARIALE ET PERSONNEL EXTERIEU

	EFFECTIF ET MASSE SALARIALE / QUALIFICATIONS	EFFECTIFS								
		Nationaux		Autres Etats de l'OHADA		Hors OHADA		TOTAL	Nationaux	
		M	F	M	F	M	F		M	F
YA	1. Cadres supérieurs									
YB	2. Techniciens supérieurs et cadres moyens									
YC	3. Techniciens, agents de maîtrise et ouvriers qualifiés									
YD	4. Employés, manœuvres, ouvriers, et apprentis									
YE	**TOTAL (1)**									
YF	Permanents									
YG	Saisonniers									

	2. Personnel extérieur								Facturation à l'entité	
YH	1. Cadres supérieurs									
YI	2. Techniciens supérieurs et cadres moyens									
YJ	3. Techniciens, agents de maîtrise et ouvriers qualifiés									
YK	4. Employés, manœuvres, ouvriers, et apprentis									
YL	**TOTAL (2)**									
YM	Permanents									
YN	Saisonniers									
YO	**TOTAL (1 + 2)**									

Commentaire :

- *Faire un commentaire si nécessaire en cas de mouvement significatif du personnel.*

NOTE 28 : PROVISIONS ET DEPRECIATIONS INSCRITES AU

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

NOTE 28

PROVISIONS ET DEPRECIATIONS INSCRITES AU BILAN

SITUATIONS ET MOUVEMENTS / NATURE	A	B				
	PROVISIONS A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	AUGMENTATIONS : DOTATIONS D'EXPLOITATION	AUGMENTATIONS : DOTATIONS FINANCIERES	AUGMENTATIONS : DOTATIONS HORS ACTIVITES ORDINAIRES	DIMIN : REPRISES D'EXPLOITATION	DIMIN
1. Provisions réglementées						
2. Provisions financières pour risques et charges						
3. Dépréciation des immobilisations						
TOTAL : DOTATIONS						
4. Dépréciations des stocks						
5. Dépréciations actif circulant HAO						
6. Dépréciations fournisseurs						
7. Dépréciations clients						
5. Dépréciations fournisseurs						
7. Dépréciations autres créances						
8. Dépréciations titres de placement						
9. Dépréciations valeurs à encaisser						
10. Dépréciations disponibilité						
11. Dépréciations et provisions pour risques à court termes exploitation						
12. Dépréciations et provisions pour risques à court termes à caractère financier						
TOTAL : CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS A COURT TERME						
TOTAL PROVISIONS ET DEPRECIATIONS						

Commentaire:

- *Indiquer les événements et circonstances qui ont conduit à la constitution et à la reprise de la dép*

NOTE 29 : CHARGES ET REVENUS FINANCIERS

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

NOTE 29
CHARGES ET REVENUS FINANCIERS

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Intérêts des emprunts			
Intérêts dans loyers de locations acquisition			
Escomptes accordés			
Autres intérêts			
Escomptes des effets de commerce			
Pertes de change			
Pertes sur cessions de titres de placement			
Malis provenant d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants			
Pertes sur risques financiers			
Charges pour dépréciation et provisions à court terme à caractère financier (voir note 28)			
SOUS TOTAL : FRAIS FINANCIERS			
Intérêts de prêts et créances diverses			
Revenus de participations			
Escomptes obtenus			
Revenus de placement			
Gains de change			
Gains sur cessions de titres de placement			
Gains sur risques financiers			
Reprises de charges pour dépréciation et provisions à court terme à caractère financier (voir note 28)			
SOUS TOTAL : REVENUS FINANCIERS			
TOTAL			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative*
- *En cas de paiement à terme, indiquer le montant des intérêts non comptabilisés*

NOTE 30 : AUTRES CHARGES ET PRODUITS HAO

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

NOTE 30
AUTRES CHARGES ET PRODUITS HAO

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Charges HAO constatées (1) **à détailler**			
(1).....			
(1).....			
Pertes sur créances HAO			
Dons et libéralités accordés			
Abandons de créances consentis			
Charges provisionnées HAO			
Dotations hors activités ordinaires			
Participation des travailleurs			
Subventions d'équilibre			
SOUS TOTAL : AUTRES CHARGES HAO			
Produits HAO constatés (1) **à détailler**			
(1).....			
(1).....			
Dons et libéralités obtenus			
Abandons de créances obtenus			
Transferts de charges HAO			
Reprises des charges pour dépréciations et provisions à court terme HAO			
Reprises hors activités ordinaires			
SOUS TOTAL : AUTRES PRODUITS HAO			
TOTAL			

Commentaire :

- *Commenter toute variation significative.*

NOTE 31 : REPARTITION DU RESULTAT ET AUTRES ELEMENTS CARACTERISTIQU EXERCICES

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

NOTE 31

REPARTITION DU RESULTAT ET AUTRES ELEMENTS CARACTERISTIQUES DES CINQ

EXERCICES CONCERNES (1) / NATURE DES INDICATIONS	N	N-1	N - 2
STRUCTURE DU CAPITAL A LA CLOTURE DE L'EXERCICE (2)			
Capital social			
Actions ordinaires			
Actions à dividendes prioritaires (A.D.P) sans droit de vote			
Actions nouvelles à émettre :			
- par conversion d'obligations			
- par exercice de droits de souscription			
OPERATIONS ET RESULTATS DE L'EXERCICE (3)			
Chiffre d'affaires hors taxes			
Résultat des activités ordinaires (R.A.O) hors dotations et reprises (exploitation et financières)			
Participation des travailleurs aux bénéfices			
Impôt sur le résultat			
Résultat net (4)			
RESULTAT ET DIVIDENDE DISTRIBUES			
Résultat distribué (5)			
Dividende attribué à chaque action			
PERSONNEL ET POLITIQUE SALARIALE			
Effectif moyen des travailleurs au cours de l'exercice (6)			
Effectif moyen de personnel extérieur			
Masse salariale distribuée au cours de l'exercice (7)			
Avantages sociaux versés au cours de l'exercice (8) [Sécurité sociale, œuvres sociales]			
Personnel extérieur facturé à l'entité (9)			

(1) Y compris l'exercice dont les états financiers sont soumis à l'approbation de l'Assemblée	(6) Personnel propre
(2) Indication, en cas de libération partielle du capital, du montant du capital non appelé	(7) Total des comptes 661, 662, 663
(3) Les éléments de cette rubrique sont ceux figurant au compte de résultat	(8) Total des comptes 664, 668
(4) Le résultat, lorsqu'il est négatif, doit être mis entre parenthèses	(9) Compte 667
(5) L'exercice N correspond au dividende proposé du dernier exercice	

NOTE 32 : PRODUCTION DE L'EXERCICE

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

NOTE 32

PRODUCTION DE L'EXERCICE

DESIGNATION DU PRODUIT	UNITE DE QUANTITE CHOISIE	PRODUCTION VENDUE DANS LE PAYS		PRODUCTION VENDUE DANS LES AUTRES PAYS DE L'OHADA		PRODUCTION VENDUE HORS OHADA		PRODUCTION IMMOBILISEE	
		Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur
NON VENTILE									
TOTAL									

NOTE 33 : ACHATS DESTINES A LA PRODUCTION

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

NOTE 33
ACHATS DESTINES A LA PRODUCTION

DESIGNATION DES MATIERES ET PRODUITS	UNITE DE QUANTITE CHOISIE	ACHATS EFFECTUES AU COURS DE L'EX				
		PRODUITS DE L'ETAT		PRODUITS IM		
				ACHETES DANS L'ETAT		H
		Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Qu
NON VENTILES						
TOTAL						

NOTE 34 : FICHE DE SYNTHESE DES PRINCIPAUX INDICATEURS FINANCIERS

(EN MILLIERS DE FRANCS)	Année N	Année N-1	Variation en %
ANALYSE DE L'ACTIVITE			
SOLDES INTERMEDIAIRES DE GESTION			
CHIFFRE D'AFFAIRES			
MARGE COMMERCIALE			
VALEUR AJOUTEE			
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (EBE)			
RESULTAT D'EXPLOITATION			
RESULTAT FINANCIER			
RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES			
RESULTAT HORS ACTIVITES ORDINAIRES			
RESULTAT NET			
DETERMINATION DE LA CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT			
EBE			
+ Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisation (compte 654)			
- Produits des cessions courantes d'immobilisation (compte 754)			
= CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT D'EXPLOITATION			
+ Revenus financiers			
+ Gains de change			
+ Transferts de charges financières			
+ Produits HAO			
+ Transferts de charges HAO			
- Frais financiers			
- Pertes de change			
- Participation			
- Impôts sur les résultats			
= CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE (C.A.F.G.)			
- **Distributions de dividendes opérées durant l'exercice**			
AUTOFINANCEMENT			
ANALYSE DE LA RENTABILITE			
Rentabilité économique = Résultat d'exploitation (a) /Capitaux propres + dettes financières			
Rentabilité financière = Résultat net/Capitaux propres			
ANALYSE DE LA STRUCTURE FINANCIERE			
Capitaux propres et ressources assimilées			
+ Dettes financières* et autres ressources assimilées (b)			
= **Ressources stables**			
- **Actif immobilisé (b)**			
= FONDS DE ROULEMENT (1)			
Actif circulant d'exploitation (b)			
- Passif circulant d'exploitation (b)			
= **BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (2)**			
Actif circulant HAO (b)			
- Passif circulant HAO (b)			
= **BESOIN DE FINANCEMENT HAO (3)**			
BESOIN DE FINANCEMENT GLOBAL (4) = (2) - (3)			
TRESORERIE NETTE (5) = (1) - (4)			
CONTRÔLE : TRESORERIE NETTE = (TRESORERIE - ACTIF) - (TRESORERIE - PASSIF)			
ANALYSE DE LA VARIATION DE LA TRESORERIE			
Flux de trésorerie des activités opérationnelles			
-Flux de trésorerie des activités d'investissement			
+Flux de trésorerie des activités de financement			
= VARIATION DE LA TRESORERIE NETTE DE LA PERIODE			
ANALYSE DE LA VARIATION DE L'ENDETTEMENT FINANCIER NET			
Endettement financier brut (Dettes financières* + Trésorerie – passif)			
-Trésorerie - actif			
= ENDETTEMENT FINANCIER NET			

(a) Résultat d'exploitation après impôt théorique sur le bénéfice.

(b) Les écarts de conversion doivent être éliminés afin de ramener les créances et les dettes concernées à leur valeur initiale.

Dettes financières* = emprunts et dettes financières diverses + dettes de location acquisition.

NOTE 35 : LISTE DES INFORMATIONS SOCIALES, ENVIRONNEMENTALES ET SOCIETALES A FOURNIR

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

Note obligatoire pour les entités ayant un effectif de plus de 250 salariés

Liste des informations sociales, environnementales et sociétales à fournir
INFORMATIONS SOCIALES
Emploi : • l'effectif total et la répartition des salariés par sexe, âge et zone géographique ; • les embauches et les licenciements ; • les rémunérations et leur évolution.
Relations sociales : • l'organisation du dialogue social ; • le bilan des accords collectifs.
Santé et sécurité : • les conditions de santé et de sécurité au travail ; • le bilan des accords signés avec les organisations syndicales ou les représentants du personnel en matière de santé et de sécurité au travail.
Formation : • les politiques mises en œuvre en matière de formation ; • le nombre total d'heures de formation.
Égalité de traitement : • les mesures prises en faveur de l'égalité entre les femmes et les hommes ; • les mesures prises en faveur de l'emploi et de l'insertion des personnes handicapées ;
INFORMATIONS ENVIRONNEMENTALES
Politique générale en matière environnementale : • l'organisation de la société pour prendre en compte les questions environnementales et, le cas échéant, les démarches d'évaluation ou de certification en matière d'environnement ; • les actions de formation et d'information des salariés menées en matière de protection de l'environnement ; les moyens consacrés à la prévention des risques environnementaux et des pollutions.
Pollution et gestion des déchets : • les mesures de prévention, de réduction ou de réparation de rejets dans l'air, l'eau et le sol affectant gravement l'environnement ; • les mesures de prévention, de recyclage et d'élimination des déchets ; • la prise en compte des nuisances sonores et de toute autre forme de pollution spécifique à une activité.
Utilisation durable des ressources : • la consommation d'eau et l'approvisionnement en eau en fonction des contraintes locales ; • la consommation de matières premières et les mesures prises pour améliorer l'efficacité dans leur utilisation ; • la consommation d'énergie, les mesures prises pour améliorer l'efficacité énergétique et le recours aux énergies renouvelables.
Changement climatique : • les rejets de gaz à effet de serre.
Protection de la biodiversité : • les mesures prises pour préserver ou développer la biodiversité.
INFORMATIONS RELATIVES AUX ENGAGEMENTS SOCIÉTAUX EN FAVEUR DU DÉVELOPPEMENT DURABLE
Impact territorial, économique et social de l'activité de la société : • en matière d'emploi et de développement régional ; • sur les populations riveraines ou locales.
Relations entretenues avec les personnes ou les organisations intéressées par l'activité de la société (associations d'insertion, établissements d'enseignement...) : • les conditions du dialogue avec ces personnes ou organisations ; • les actions de partenariat ou de mécénat.
Sous-traitance et fournisseurs : • la prise en compte dans la politique d'achat des enjeux sociaux et environnementaux.

NOTE 36 : TABLE DES CODES

1 - Code forme juridique (1)	
Société Anonyme (SA) à participation publique	00
Société Anonyme (SA)	01
Société à Responsabilité Limitée (SARL)	02
Société en Commandite Simple (SCS)	03
Société en Nom Collectif (SNC)	04
Société en Participation (SP)	05
Groupement d'Intérêt Economique (GIE)	06
Association	07
Société par Actions Simplifiée (SAS)	08
Autre forme juridique (à préciser)	09

2 - Code régime fiscal	
Réel normal	1
Réel simplifié	2
Synthétique	3
Forfait	4

3 - Code pays du siège social	
Pays OHADA (2)	
Autres pays africains	21
France	23
Autres pays de l'Union Européenne	39
U.S.A.	40
Canada	41
Autres pays américains	49
Pays asiatiques	50
Autres pays	99

(1) Remplacer le premier 0 par 1 si l'entité bénéficie d'un agrément prioritaire

(2) Bénin = 01 ; Burkina = 02 ; Côte d'ivoire = 03 ; Guinée Bissau = 04 ; Mali = 05 ; Niger = 06 ; Sénégal = 07 ; Togo = 08; Cameroun = 09; Congo = 10; Gabon = 11; République Centrafricaine = 12; Tchad = 13; Comores = 14; Guinée = 15; Guinée Equatoriale = 16; Congo RDC = 17.

CODES ACTIVITES ECONOMIQUES

Agriculture vivrière
001 001 Culture céréalière
001 002 Culture de tubercules et plantains
001 003 Culture de légumes
001 004 Culture de condiments
001 005 Culture de fruits
001 006 Culture d'autres produits de l'Agriculture vivrière
Agriculture industrielle et d'exportation
002 001 Culture de canne à sucre
002 002 Culture d'arachide d'huilerie
002 003 Culture d'arachide de bouche
002 004 Culture de tabac
002 005 Culture de coton
002 006 Culture de blé
002 007 Culture de cacao
002 008 Culture de café
002 009 Culture de bananes d'exportation
002 010 Culture d'ananas d'exportation
002 011 Autres cultures industrielles
Elevage et chasse
003 001 Elevage bovin
003 002 Elevage ovin, caprin, équin
003 003 Elevage de volaille
003 004 Autres élevages
003 005 Chasse
Sylviculture, exploitation forestière
004 001 Sylviculture
004 002 Exploitation forestière
Pêche et aquaculture
005 001 Pêche de poissons
005 002 Autres pêches et aquaculture
Industries extractives
006 001 Extraction d'hydrocarbures
006 002 Extraction d'autres produits
Production de viande et de poissons
007 001 Production de viande et de produits à base de viande
007 002 Production de poissons et de produits à base de poisson
Travail des grains et fabrication de produits amylacés
008 000 Travail des grains et fabrication de produits amylacés
Transformation du café et du cacao
009 001 Transformation du café
009 002 Transformation du cacao
Industrie des oléagineux
010 001 Huiles brutes et tourteaux
010 002 Autres corps gras
Boulangerie, Pâtisserie et pâtes alimentaires
011 001 Fabrication de pains, de biscuits et de pâtisserie
011 002 Fabrication de pâtes alimentaires
Industries laitières
012 000 Industries laitières
Transformation des fruits et légumes et fabrication d'autres produits alimentaires
013 001 Fabrication de sucre
013 002 Fabrication de produits à base de fruits et légumes
013 003 Fabrication d'autres produits alimentaires
Industrie des boissons
014 001 Brasseries et malteries
014 002 Fabrication d'autres boissons alcoolisées
014 003 Fabrication de boissons non alcoolisées et d'eaux minérales
Industries du tabac
015 000 Industries du tabac
Industries textiles et habillement
016 001 Industries textiles
016 002 Industries de l'habillement
Industries du cuir et de la chaussure
017 001 Fabrication du cuir et d'articles en cuir
017 002 Fabrication de chaussures
Industries du bois
018 001 Sciage, rabotage et imprégnation du bois
018 002 Fabrication de panneaux en bois
018 003 Fabrication d'articles en bois assemblés
Industries du papier et cartons, de l'édition et de l'imprimerie
019 001 Industries du papier et carton
019 002 Edition, imprimerie, reproduction
Raffinage du pétrole
020 000 Raffinage de pétrole
Industrie chimique
021 001 Industries chimiques de base
021 002 Fabrications de savons, de détergents et de produits d'entretien
021 003 Fabrication de produits agro-chimiques
021 004 Industries pharmaceutiques
021 005 Fabrication d'autres produits chimiques

Industries du caoutchouc et des plastiques
022 001 Fabrication du caoutchouc naturel
022 002 Industries du caoutchouc
022 003 Fabrication de matières plastiques
Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques et de matériaux de construction
023 001 Industrie du verre
023 002 Fabrication de produits minéraux pour la construction
023 003 Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques
Métallurgie et travail des métaux
024 001 Métallurgie
024 002 Travail des métaux
Fabrication de machines, d'équipements et d'appareils électriques
025 001 Fabrication de machines et d'équipements
025 002 Fabrication de machines de bureaux
025 003 Fabrication d'appareils électriques
Fabrication d'équipements et appareils audiovisuels et de communication ; fabrication d'instruments médicaux, d'optique et d'horlogerie
026 001 Fabrication d'équipements et appareils audiovisuels et de Communication
026 002 Fabrication d'instruments médicaux, d'optique et d'horlogerie
Fabrication de matériel de transport
027 001 Fabrication de véhicules routiers
027 002 Fabrication d'autres matériels de transport
Industries diverses
028 001 Fabrication de meubles
028 002 Industries diverses
Production et distribution d'eau, d'électricité et de gaz
029 001 Production, transport et distribution d'électricité
029 002 Captage, épuration et distribution d'eau
029 003 Production et distribution de gaz
Construction
030 001 Préparation de sites et construction d'ouvrages de bâtiments ou de génie civil
030 002 Travaux d'installation et de finition
Commerce
031 001 Commerce de véhicules, d'accessoires et de carburant
031 002 Commerce de produits agricoles bruts et d'animaux vivants
031 003 Autres commerces
Réparations
032 001 Entretien et réparation de véhicules automobiles
032 002 Réparations de biens personnels et domestiques
Hôtels, restaurants
033 001 Hôtels
033 002 Bars et restaurants
Transport et communication
034 001 Transports ferroviaires
034 002 Transports routiers, transports par conduite
034 003 Transport par eau
034 004 Transport aérien
034 005 Services annexes et auxiliaire de transport
Poste, télécommunications
035 001 Postes
035 002 Télécommunications
Activités financières
036 001 Services d'intermédiation financière
036 002 Assurances (sauf sécurité sociale)
036 003 Auxiliaires financiers et d'assurances
Activités immobilières
037 001 Locations de biens immobiliers
037 002 Autres services immobiliers
Services aux entités
038 001 Locations sans opérateurs
038 002 Activités informatiques
038 003 Services rendus principalement aux entités
Administration publiques
039 001 Administration générale, économique et sociale
039 002 Services de prérogatives publiques
039 003 Sécurité sociale obligatoire
Education
040 000 Education
Santé et action sociale
041 001 Activités pour la santé des hommes
041 002 Activités vétérinaires
041 003 Action sociale
Services collectifs, sociaux et personnels
042 001 Assainissement, voirie et gestion des déchets
042 002 Activités associatives
042 003 Activités récréatives, culturelles et sportives
042 004 Services personnels
042 005 Services domestiques
Service d'intermédiation financière indirectement mesuré
043 000 Service d'intermédiation financière indirectement mesuré
Correction territoriale
044 000 Correction territoriale

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre IX

Chapitre 7

Tableau de correspondance Postes/Comptes du système Normal

BILAN

Désignation entité:.....
Numéro d'identification :.....

BILAN

REF	ACTIF	NOMBRE DE COMPTES INCORPORES DANS LES POSTES		REF	PASSIF
		Brut	Amort.,dépréc. et prov.		
AD	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES			CA	Capital
AE	Frais de développement et de prospection	211, 2181, 2191	2811,2818p,2911, 2918p, 2919 p	CB	Apporteurs capital non appelé
AF	Brevets, licences, logiciels et droits similaires	212, 213, 214, 2193	2812, 2813, 2814, 2912, 2913, 2914, 2919 p	CD	Primes liés au capital social
AG	Fonds commercial et droit au bail	215, 216	2815, 2816, 2915, 2916	CE	Ecarts de réévaluation
AH	Autres immobilisations incorporelles	217, 218 (sauf 2181), 2198	2817, 2818 p, 2917, 2918 p, 2919 p	CF	Réserves indisponibles
AI	IMMOBILISATIONS CORPORELLES			CG	Réserves libres
AJ	Terrains *dont Placement en Nat*	22 *(2822-2912p)*	282, 292	CH	Report à nouveau
AK	Bâtiments *dont Placement en Nat*	231, 232, 233, 237, 2391 *(2313+2323-2832p-2912p)*	2831, 2832, 2833, 2837, 2931, 2932, 2933, 2937, 2938 p	CJ	Résultat net de l'exercice
AL	Aménagements, agencements et installations	234, 235, 238, 2392, 2393	2834,2835,2838, 2934, 2935, 2938, 2939 p	CL	Subventions d'investissement
AM	Matériel, mobilier et actifs biologiques	24 (sauf 245 et 2495)	284 (sauf 28451, 294 (sauf 2945, 29481, 2949 p.	CM	Provisions réglementées
AN	Matériel de transport	245, 2495	2845, 2945, 2949 p	CP	TOTAL CAPITAUX PROPRES ET RESSO
AP	AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS	251, 252	2951, 2952	DA	Emprunts et dettes financières diverses
AQ	IMMOBILISATIONS FINANCIERES			DB	Dettes de location acquisition
AR	Titres de participation	26	296	DC	Provisions pour risques et charges
AS	Autres immobilisations financières	27	297	DD	TOTAL DETTES FINANCIERES ET RESS ASSIMILEES
AZ	TOTAL ACTIF IMMOBILISE			DF	TOTAL RESSOURCES STABLES
BA	ACTIF CIRCULANT HAD	485, 488	498	DH	Dettes circulantes HAD
BB	STOCKS ET ENCOURS	31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38	39	DI	Clients, avances reçues
BG	CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES			DJ	Fournisseurs d'exploitation
BH	Fournisseurs avances versées	409	490	DK	Dettes fiscales et sociales
BI	Clients	41 (sauf 419)	491	DM	Autres dettes
BJ	Autres créances	Soldes débiteurs : 185, 42, 43, 44, 45, 46, 47 (sauf 478)	492, 493, 494, 495, 496, 497	DN	Provisions pour risques à court terme
BK	TOTAL ACTIF CIRCULANT			DP	TOTAL PASSIF CIRCULANT
BQ	Titres de placement	50	590		
BR	Valeurs à encaisser	51	591	DQ	Banques, crédits d'escompte
BS	Banques, chèques postaux, caisse et assimilés	Soldes débiteurs : 52, 53, 54, 55, 57, 581, 582	592, 593, 594	DR	Banques, établissements financiers et crédi
BT	TOTAL TRESORERIE ACTIF			DT	TOTAL TRESORERIE PASSIF
BU	Ecart de conversion-Actif	478		DV	Ecart de conversion-Passif
BZ	TOTAL GENERAL			DZ	TOTAL GENERAL

COMPTE DE RESULTAT

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

COMPTE DE RESULTAT

REF	LIBELLES		NUMERO DE COMPTES A INCORPORER DANS LES POSTES	
TA	Ventes de marchandises	A	+	701
RA	Achats de marchandises		-	601
RB	Variation de stocks de marchandises		-/+	6031
XA	**MARGE COMMERCIALE (Somme TA à RB)**			
TB	Ventes de produits fabriqués	B	+	702, 703, 704
TC	Travaux, services vendus	C	+	705, 706
TD	Produits accessoires	D	+	707
XB	**CHIFFRE D'AFFAIRES (A + B + C + D)**			
TE	Production stockée (ou déstockage)		+	73
TF	Production immobilisée		+	72
TG	Subventions d'exploitation		+	71
TH	Autres produits		+	75
TI	Transferts de charges d'exploitation		+	781
RC	Achats de matières premières et fournitures liées		-	602
RD	Variation de stocks de matières premières et fournitures liées		-/+	6032
RE	Autres achats		-	604, 605, 608
RF	Variation de stocks d'autres approvisionnements		-/+	6033
RG	Transports		-	61
RH	Services extérieurs		-	62, 63
RI	Impôts et taxes		-	64
RJ	Autres charges		-	65
XC	**VALEUR AJOUTEE (XB +RA+RB) + (somme TE à RJ)**			
RK	Charges de personnel		-	66
XD	**EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (XC+RK)**			
TJ	Reprises d'amortissements, de provisions et dépréciations		+	791, 798, 799
RL	Dotations aux amortissements, aux provisions et dépréciations		-	681, 691
XE	**RESULTAT D'EXPLOITATION (XD+TJ+ RL)**			
TK	Revenus financiers et assimilés		+	77
TL	Reprises de provisions et dépréciations financières		+	797
TM	Transferts de charges financières		+	787
RM	Frais financiers et charges assimilés		-	67
RN	Dotations aux provisions et aux dépréciations financières		-	697
XF	**RESULTAT FINANCIER (somme TK à RN)**			
XG	**RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (XE+XF)**			
TN	Produits des cessions d'immobilisations		+	82
TO	Autres Produits HAO		+	84, 86,88
RO	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations		-	81
RP	Autres Charges HAO		-	83, 85
XH	**RESULTAT HORS ACTIVITES ORDINAIRES (somme TN à RP)**			
RQ	Participation des travailleurs		-	87
RS	Impôts sur le résultat		-	89
XI	**RESULTAT NET (XG+XH+RQ+RS)**			

Système comptable OHADA

Titre X

PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS ANNUELS DU SYSTEME MINIMAL DE TRESORERIE

CHAPITRE 1 :	Dispositions générales relatives à la présentation des états financiers
CHAPITRE 2 :	Bilan et Compte de résultat du Système minimal de trésorerie
CHAPITRE 3 :	Notes annexes du Système minimal de trésorerie

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre X

Chapitre 1

Dispositions spécifiques relatives à la présentation des états financiers

SECTION 1 :	Règles générales de présentation
SECTION 2 :	Structure des états financiers

SECTION 1 : Règles générales de présentation

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

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

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

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

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

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

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

SECTION 2 : Structure des états financiers

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

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

Les Notes annexes sont composées d'un :

- ✓ Tableau SMT de suivi du matériel, du mobilier et des cautions ;
- ✓ Etat des stocks ;
- ✓ Etat des créances et des dettes non échues ;



PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre X

Chapitre 2

Bilan et compte de résultat du Système minimal de trésorerie

MODELE BILAN ET COMPTE DE RESULTAT DU SYSTEME MINIMAL

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

BILAN SMT AU 31 DECEMBRE N

ACTIF		NOTE	MONTANT		PASSIF
			EXERCICE N	EXERCICE N-1	
Immobilisations [1]		1			Compte exploitant
Stocks		2			Resultat exercice
Clients et débiteurs divers		3			Emprunt
Caisse					Fournisseurs et crediteurs divers
Banque (en + ou en -)					
Total actif					**Total passif**

[1] A faire figurer à l'actif du bilan si elles correspondent à des montants significatifs.

COMPTE DE RESULTAT SMT AU 31 DECEMBRE N

RUBRIQUES		NOTE	MONTANT	
			EXERCICE N	EXERCICE N-1
Recettes sur ventes ou prestations de services		4		
Autres recettes sur activités		4		
TOTAL DES RECETTES SUR PRODUITS		**A**		
Dépenses sur achats		4		
Dépenses sur loyers		4		
Dépenses sur salaires		4		
Dépenses sur impôts et taxes		4		
Charges d'intérêts				
Autres dépenses sur activités		4		
TOTAL DEPENSES SUR CHARGES		**B**		
SOLDE: Excédent (+) ou Insuffisance (-) de recettes (C = A-B)		**C**		
- Variation des stocks N / N-1		2		
- Variation des créances N / N-1		3		
+ Variation des dettes d'exploitation N / N-1		3		
DOTATIONS AMORTISSEMENTS		**F**		
RESULTAT EXERCICE (G= C-D+E-F)		**G**		

PLAN COMPTABLE GENERAL
OHADA



Titre X

Chapitre 3

Notes annexes du Système minimal de trésorerie

NOTE 1 : SUIVI DU MATERIEL, DU MOBILIER ET DES CAUTIONS

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

Tableau SMT de suivi du matériel, du mobilier et des cautions

Date	Désignation	Montant	Date de sortie	prix de cession

NOTE 2 : ETAT DES STOCKS

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

ETAT DES STOCKS AU 31 DECEMBRE .....

RÉFÉRENCE	DÉSIGNATION	QUANTITÉ	PRIX UNITAIRE	MONTANT
			VALEUR DU STOCK FINAL	
			VALEUR DU STOCK INITIAL	

NOTE 3 : ETAT DES CREANCES ET DES DETTES NON ECHUS AU 31 DECEMBRE

Désignation entité :..... Exercice clos le 31-12-.....

Numéro d'identification :..... Durée (en mois) :.....

ETAT DES CREANCES ET DES DETTES NON ECHUES AU 31 DECEMBRE .....

DATE	NOM DU CLIENT	Montant au 31 décembre	Montant au 1er janvier	Variation %
	TOTAL DES CREANCES			

DATE	NOM DU FOURNISSEUR	Montant au 31 décembre	Montant au 1er janvier	Variation %
	TOTAL DES DETTES			

NOTE 4 : JOURNAL DE TRESORERIE SMT

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

JOURNAL DE TRESORERIE SMT mois de..... Année.....

Date	Libellés	Recettes	Dépenses	Solde	Ventilation recettes		Ventil			
					Ventes	Autres	Matériel et Mobilier	Achats marchandises	Achats matières et fournitures	
	report à nouveau									
	Solde à reporter									

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

JOURNAL DE SUIVI DES CREANCES IMPAYEES SMT

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

Journal de suivi des créances impayées SMT

Date	N° facture	Nom du client	Montant	Date paiement

JOURNAL DE SUIVI DES DETTES A PAYER SMT

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

Journal de suivi des dettes à payer SMT

Date	N° facture	Nom du fournisseur	Montant	Date paiement

Système comptable OHADA

Titre XI

NOMENCLATURES

NOMENCLATURES D'ACTIVITES ET DE PRODUITS DES ETATS MEMBRES D'AFRISTAT

Une nomenclature se définit comme une norme de classification qui permet d'organiser l'information pour en faciliter le traitement.

L'Observatoire Economique et Statistique d'Afrique Subsaharienne (AFRISTAT) dans sa mission de développement de la statistique dans ses Etats membres et dans un souci de comparabilité des données a mis à la disposition des états membres pour leurs travaux statistiques des nomenclatures communes pour les activités (NAEMA) et pour les produits (NOPEMA).

Pour être en harmonie avec les nomenclatures internationales (CITI, révision 4 et de la CPC, révision 2) en terme de comparabilité tout en respectant les spécificités africaines de ses Etats membres, AFRISTAT a engagé dès 2009, la révision de la NAEMA et de la NOPEMA. Les travaux de révision ont été réalisés de façon itérative et de manière interactive entre les différents acteurs. Ces travaux ont abouti à l'élaboration de la NAEMA, rev1 et de la NOPEMA, rev1 ; celles-ci sont accompagnées des notes explicatives et des tables de correspondance entre les anciennes versions et les nouvelles consultables sur le site d'AFRISTAT à partir des liens suivants :

Pour consulter les nouvelles nomenclatures :

(http://www.afristat.org/contenu/pdf/afristat/NAEMA_NOPEMA_rev1_ajour.pdf)

Pour consulter les notes explicatives :

(http://www.afristat.org/contenu/pdf/afristat/NAEMA_NOPEMArev1_def_vers_12mai11.pdf)

Par ailleurs, il a été annexé aux nomenclatures ci-dessus énumérées une nomenclature qui tient compte des spécificités économiques de l'espace OHADA. Cette nomenclature se présente comme suit :

ACTIVITES

Code Activité	Activités
A0101	**AGRICULTURE VIVRIERE**
A010101	Culture de céréales
A010102	Culture de tubercules
A010103	Culture de fruits
A010104	Culture de légumes et plantes à épices et aromatiques
A0102	**AGRICULTURE DESTINEE A L'INDUSTRIE OU A L'EXPORTATION**
A010201	Culture du cacao
A010202	Culture du café
A010203	Hévéaculture
A010204	Culture du coton
A010205	Culture de la banane douce, de l'ananas et la mangue
A010206	Culture de l'anacarde
A010207	Culture de la canne à sucre
A010208	Culture de graines et fruits oléagineux
A010209	Horticulture et Reproduction des plantes
A010210	Culture d'autres produits destinés à l'industrie ou à l'exportation
A0103	**ELEVAGE ET CHASSE**
A010301	Elevage
A010302	Chasse
A0104	**ACTIVITES ANNEXES A L'AGRICULTURE, L'ELEVAGE ET LA CHASSE**
A010401	Activités de soutien à l'agriculture
A010402	Activités de soutien à l'élevage
A010403	Activités de soutien à la chasse
A0201	**SYLVICULTURE ET EXPLOITATION FORESTIERE**
A020101	Sylviculture
A020102	Exploitation Forestière
A020103	Production de charbon de bois
A0202	**CUEILLETTES, RECOLTE DE PRODUITS FORESTIERS NON LIGNEUX**
A020200	Cueillettes, récolte de produits forestiers non ligneux
A0203	**ACTIVITES DE SOUTIEN A LA SYLVICULTURE ET A L'EXPLOITATION FORESTIERE**
A020300	Activités de soutien à la sylviculture et à l'exploitation forestière
A0301	**PECHE**
A030101	Pêche maritime
A030102	Pêche en eau douce
A0302	**AQUACULTURE, PISCICULTURE**
A030201	Pisciculture
A030202	Aquaculture
B0500	**EXTRACTION DE CHARBON ET DE LIGNITE**
B050000	Extraction de charbon et de lignite
B0600	**EXTRACTION D'HYDROCARBURES**
B060001	Extraction de pétrole brut
B060002	Extraction de gaz naturel
B0701	**EXTRACTION DE MINERAIS DE FER**
B070100	Extraction de minerais de fer

Code activité	Activités
B0702	**EXTRACTION DE MINERAIS DE METAUX NON FERREUX**
B070201	Extraction de minerais de métaux précieux
B070202	Extraction d'autres minerais de métaux non ferreux
B0801	**EXTRACTION DE PIERRES, DE SABLES ET D'ARGILES**
B080100	Extraction de pierres, de sables et d'argiles
B0802	**ACTIVITES EXTRACTIVES N.C.A.**
B080201	Extraction de phosphates et de sels de potassium, naturels
B080202	Extractions de minéraux pour l'industrie chimique
B080203	Extraction ou production de sel et de natron
B080204	Extraction de pierres précieuses et semi-précieuses
B080205	Autres extractions
B0901	**ACTIVITES DE SOUTIEN A L'EXTRACTION D'HYDROCARBURES**
B090100	Activités de soutien à l'extraction d'hydrocarbures
B0902	**ACTIVITES DE SOUTIEN AUX AUTRES INDUSTRIES EXTRACTIVES**
B090200	Activités de soutien aux autres industries extractives
C1001	**ABATTAGE, TRANSFORMATION ET CONSERVATION DE LA VIANDE ET PREPARATION DE PRODUITS A BASE DE VIANDE**
C100101	Abattage, Transformation et conservation de la viande
C100102	Préparation de produits à base de viande
C1002	**TRANSFORMATION ET CONSERVATION DE POISSONS, CRUSTACES ET MOLLUSQUES**
C100201	Congélation de poissons, crustacés et mollusques
C100202	Séchage, salage ou fumage du poisson et de crustacés
C100203	Autres transformation et conservation des poissons, crustacés et mollusques
C1003	**TRANSFORMATION ET CONSERVATION DE FRUITS ET LEGUMES**
C100300	Transformation et conservation de fruits et légumes
C1004	**FABRICATION DE CORPS GRAS D'ORIGINE ANIMALE ET VEGETALE**
C100400	Fabrication de corps gras d'origine animale et végétale
C1005	**TRAVAIL DES GRAINS ; FABRICATION DE PRODUITS AMYLACES**
C100501	Travail des grains
C100502	Transformation du manioc et fabrication de produits amylacés
C1006	**FABRICATION DE PRODUITS ALIMENTAIRES A BASE DE CEREALES N.C.A.**
C100601	Fabrication de pain et de pâtisseries fraîches
C100602	Biscuiterie et pâtisserie de conservation
C100603	Fabrication de pâtes alimentaires, de semoules et de produits farineux similaires
C1007	**TRANSFORMATION DU CACAO ET DU CAFÉ**
C100701	Transformation du cacao
C100702	Transformation du café
C1008	**FABRICATION D'AUTRES PRODUITS ALIMENTAIRES**
C100801	Fabrication de produits laitiers et de glaces
C100802	Fabrication de sucre et de confiserie
C100803	Fabrication de thé
C100804	Fabrication de condiments et assaisonnements
C100805	Fabrication d'aliments pour animaux
C100806	Fabrication de denrées diverses n.c.a.
Code activité	**Activités**
C1101	**FABRICATION DE BOISSONS ALCOOLISÉES**

C110101	Fabrication de malt et de bière
C110102	Fabrication d'autres boissons alcoolisées
C1102	**FABRICATION DE BOISSONS NON ALCOOLISES ET D'EAUX MINERALES**
C110200	Fabrication de boissons non alcoolisées et d'eaux minérales
C1200	**FABRICATION DE PRODUITS A BASE DE TABAC**
C120000	Fabrication de produits à base de tabac
C1301	**FILATURE, TISSAGE ET ENNOBLISSEMENT DE TEXTILE**
C130101	Filature de textile
C130102	Tissage de textile
C130103	Ennoblissement de textile
C1302	**FABRICATION D'AUTRES ARTICLES TEXTILES**
C130201	Fabrication de tapis et moquettes
C130202	Fabrication d'étoffes à mailles et d'articles textiles non vestimentaires
C1401	**FABRICATION DE VETEMENTS**
C140100	Fabrication de vêtements
C1402	**SERVICE DE COUTURE SUR MESURE**
C140200	Service de couture sur mesure
C1501	**TRAVAIL DU CUIR; FABRICATION D'ARTICLES DE VOYAGE**
C150101	Apprêt, tannage des cuirs et fourrures
C150102	Fabrication d'articles de voyage, de maroquinerie et de sellerie
C1502	**FABRICATION DE CHAUSSURES ET ARTICLES CHAUSSANTS**
C150200	Fabrication de chaussures et articles chaussants
C1601	**TRAVAIL DU BOIS**
C160100	Sciage, Rabotage
C1602	**FABRICATION D'ARTICLES EN BOIS, LIEGE, VANNERIE ET SPARTERIE**
C160201	Fabrication de feuilles de placage, de contreplaqués et de panneaux
C160202	Fabrication d'ouvrages de charpente, de menuiseries et d'emballages en bois
C160203	Fabrication d'articles divers en bois ou liège, vannerie et sparterie
C1700	**FABRICATION DE PAPIER, CARTONS ET D'ARTICLES EN PAPIER OU EN CARTON**
C170001	Fabrication de pâte à papier, de papier et de carton
C170002	Fabrication de carton ondulé et emballages en papier ou en carton
C170003	Fabrication d'articles en papier ou en carton
C1801	**IMPRIMERIE ET ACTIVITES CONNEXES**
C180100	Imprimerie et activités connexes
C1802	**REPRODUCTION D'ENREGISTREMENTS**
C180200	Reproduction d'enregistrement
C1901	**RAFFINAGE DU PETROLE**
C190100	Raffinage du pétrole
C1902	**COKEFACTION**
C190200	Cokéfaction
C2001	**FABRICATION DE PRODUITS CHIMIQUES DE BASE**
C200101	Fabrication de produits azotés et d'engrais
C200102	Fabrication d'autres produits chimiques de base

Code activité	Activités
C2002	**FABRICATION DE PRODUITS CHIMIQUES FONCTIONNELS**
C200201	Fabrication de savons, détergents et produits d'entretien
C200202	Fabrication de parfums et de produits de toilette
C200203	Fabrication de produits agrochimiques
C200204	Fabrication de peintures et vernis, adjuvants et encres d'imprimerie
C200205	Fabrication de fibres artificielles ou synthétiques
C200206	Fabrication d'autres produits chimiques
C2100	**FABRICATION DE PRODUITS PHARMACEUTIQUES**
C210001	Industrie pharmaceutique
C210002	Fabrication de médicaments traditionnels
C2201	**TRAVAIL DU CAOUTCHOUC**
C220101	Fabrication et rechapage de pneumatiques
C220102	Fabrication d'autres articles en caoutchouc
C2202	**TRAVAIL DU PLASTIQUE**
C220200	Fabrication d'articles en plastique
C2301	**FABRICATION DE VERRE ET D'ARTICLES EN VERRE**
C230100	Fabrication de verre et d'articles en verre
C2302	**FABRICATION DE PRODUITS CÉRAMIQUES**
C230201	Fabrication de carreaux en céramique
C230202	Fabrication de tuiles et briques
C230203	Fabrication d'autres produits céramiques
C2303	**FABRICATION DE CIMENTS ET AUTRES PRODUITS MINERAUX**
C230301	Fabrication de ciment, chaux et plâtre
C230302	Fabrication de matériaux et d'ouvrages en ciment, en béton ou en plâtre ; Travail de la pierre
C230303	Fabrication de produits minéraux non métalliques n.c.a.
C2401	**SIDERURGIE ET PREMIERE TRANSFORMATION DE L'ACIER**
C240100	Sidérurgie et première transformation de l'acier
C2402	**METALLURGIE ET PREMIERE TRANSFORMATION DES METAUX NON FERREUX**
C240200	Métallurgie et première transformation des métaux non ferreux
C2403	**FONDERIE**
C240300	Fonderie
C2501	**FABRICATION DE STRUCTURES METALLIQUES, CITERNES ET OUVRAGES CHAUDRONNES**
C250100	Fabrication de structures métalliques, citernes et ouvrages chaudronnés
C2502	**FABRICATION D'AUTRES OUVRAGES EN METAUX; TRAVAIL DES METAUX**
C250200	Fabrication d'autres ouvrages en métaux; travail des métaux
C2601	**FABRICATION DE COMPOSANTS ELECTRONIQUE, D'ORDINATEURS ET DE PERIPHERIQUES**
C260101	Fabrication de composants, cartes électroniques et supports magnétiques
C260102	Fabrication d'ordinateurs et d'équipements périphériques
C2602	**FABRICATION D'EQUIPEMENTS DE COMMUNICATION ET DE PRODUITS ELECTRONIQUES GRAND PUBLICS**
C260201	Fabrication d'équipements de communication
C260202	Fabrication de produits électroniques grand public
C2603	**FABRICATION D'EQUIPEMENTS D'IMAGERIE MEDICALE, DE PRECISION, D'OPTIQUE ET D'HORLOGERIE**
C260300	Fabrication d'équipements d'imagerie médicale, de précision, d'optique et d'horlogerie

Code activité	Activités
C2701	**FABRICATION DE MACHINES ET MATERIELS ELECTROTECHNIQUES**
C270100	Fabrication de machines et matériels électrotechniques
C2702	**FABRICATION D'APPAREILS DOMESTIQUES**
C270200	Fabrication d'appareils domestiques
C2703	**FABRICATION D'AUTRES MATERIELS ELECTRIQUES**
C270300	Fabrication d'autres matériels électriques
C2801	**FABRICATION DE MACHINES D'USAGE GÉNÉRAL**
C280100	Fabrication de machines d'usage général
C2802	**FABRICATION DE MACHINES D'USAGE SPÉCIFIQUE**
C280200	Fabrication de machines d'usage spécifique
C2900	**CONSTRUCTION DE VÉHICULES AUTOMOBILES**
C290000	Construction de véhicules automobiles
C3001	**CONSTRUCTION NAVALE, AÉRONAUTIQUE ET FERROVIAIRE**
C300101	construction navale
C300102	Construction aéronautique
C300103	Construction ferroviaire
C300104	Construction de véhicules militaires de combat
C3002	**FABRICATION D'AUTRES EQUIPEMENTS DE TRANSPORT**
C300200	Fabrication d'autres équipements de transport
C3100	**FABRICATION DE MEUBLES ET MATELAS**
C310001	Fabrication de matelas et sommiers
C310002	Fabrication de meubles
C3200	**AUTRES INDUSTRIES**
C320001	Fabrication de bijoux
C320002	Fabrication d'instruments de musique
C320003	Activités manufacturières n.c.a
C3301	**REPARATION DE MACHINES ET D'EQUIPEMENTS PROFESSIONNELS**
C330100	Réparation de machines et d'équipements professionnels
C3302	**INSTALLATION DE MACHINES ET D'EQUIPEMENTS PROFESSIONNELS**
C330200	Installation de machines et d'équipements professionnels
D3501	**PRODUCTION, TRANSPORT ET DISTRIBUTION D'ÉLECTRICITÉ**
D350100	Production, transport et distribution d'électricité
D3502	**PRODUCTION ET DISTRIBUTION DE COMBUSTIBLES GAZEUX ET DE GLACE**
D350200	Production et distribution de combustibles gazeux et de glace
E3600	**CAPTAGE, TRAITEMENT ET DISTRIBUTION D'EAU**
E360000	Captage, traitement et distribution d'eau
E3700	**COLLECTE ET TRAITEMENT DES EAUX USEES**
E370000	Collecte et traitement des eaux usées
E3800	**COLLECTE, TRAITEMENT ET ELIMINATION DES DECHETS ; RECUPERATION**
E380001	Collecte, traitement et élimination des déchets
E380002	Récupération
E3900	**DEPOLLUTION ET GESTION DES DECHETS**
E390000	Dépollution et gestion des déchets
F4101	**PROMOTION IMMOBILIÈRE**
F410100	Promotion immobilière

Code activité	Activités
F4102	**CONSTRUCTION DE BÂTIMENTS COMPLETS**
F410200	Construction de bâtiments complets
F4200	**GENIE CIVIL**
F420001	Construction de routes et de voies ferrées
F420002	Construction de réseaux et de lignes
F420003	Construction d'autres ouvrages de génie civil
F4300	**ACTIVITÉS SPECIALISEES DE CONSTRUCTION**
F430001	Démolition et préparation des sites
F430002	Travaux d'installation
F430003	Travaux de finition
F430004	Autres travaux spécialisés de construction
G4501	**COMMERCE DE VÉHICULES AUTOMOBILES**
G450100	Commerce de véhicules automobiles
G4502	**ENTRETIEN ET REPARATION DE VEHICULES AUTOMOBILES**
G450200	Entretien et réparation de véhicules automobiles
G4503	**COMMERCE DE PIECES DETACHEES ET D'ACCESSOIRES AUTOMOBILES**
G450300	Commerce de pièces détachées et d'accessoires automobiles
G4504	**COMMERCE ET RÉPARATION DE MOTOCYCLES**
G450400	Commerce et réparation de motocycles
G4601	**ACTIVITES DES INTERMEDIAIRES DU COMMERCE DE GROS**
G460100	Activités des Intermédiaires du commerce de gros
G4602	**COMMERCE DE GROS DE PRODUITS AGRICOLES BRUTS, D'ANIMAUX VIVANTS, PRODUITS ALIMENTAIRES, BOISSONS ET TABAC**
G460201	Commerce de gros de produits agricoles bruts et d'aliments pour animaux
G460202	Commerce de gros d'animaux vivants, de peaux et cuirs
G460203	Commerce de gros de produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés
G4603	**COMMERCE DE GROS DE BIENS DE CONSOMMATION NON ALIMENTAIRES**
G460301	Commerce de gros de textiles, habillement et chaussures
G460302	Commerce de gros de produits pharmaceutiques et médicaux
G460303	Commerce de gros de biens de consommation non alimentaires divers
G4604	**COMMERCE DE GROS DE PRODUITS INTERMEDIAIRES NON AGRICOLES**
G460401	Commerce de gros de carburants et combustibles
G460402	Commerce de gros de bois
G460403	Commerce de gros de matériaux de construction, quincaillerie et fournitures pour plomberie
G460404	Commerce de gros d'autres produits intermédiaires non agricoles
G4605	**COMMERCE DE GROS DE MACHINES, D'EQUIPEMENTS ET FOURNITURES**
G460501	Commerce de gros de machines, d'équipements et fournitures
G460502	Commerce de gros d'autres équipements industriels et fournitures diverses
G4606	**COMMERCE DE GROS NON SPÉCIALISÉ**
G460600	Commerce de gros non spécialisé
G4701	**COMMERCE DE DETAIL EN MAGASIN NON SPECIALISE**
G470100	Commerce de détail en magasin non spécialisé
G4702	**COMMERCE DE DETAIL EN MAGASIN SPECIALISE**
G470201	Commerce de détail en magasin spécialisé de produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés

Code activité	Activités
G470202	Commerce de détail en magasin spécialisé de produits pharmaceutiques et médicaux, de parfumerie et de produits de beauté
G470203	Commerce de détail en magasin spécialisé de textiles, habillement, chaussures et articles en cuir
G470204	Commerce de détail en magasin spécialisé d'articles et appareils d'équipement domestique
G470205	Commerce de détail en magasin spécialisé de quincaillerie, peintures, verre, tapis et revêtement de sols et murs
G470206	Commerce de détail en magasin spécialisé de livres, journaux et articles de sport et de loisirs
G470207	Commerce de détail en magasin spécialisé d'équipements informatiques et de matériels de télécommunication, audio ou vidéo
G470208	Commerce de détail en magasin spécialisé de carburants automobiles
G470209	Commerce de détail en magasin spécialisé d'autres produits n.c.a.
G4703	**COMMERCE DE DÉTAIL HORS MAGASIN**
G470301	Commerce de détail sur éventaires et marchés de viandes et poissons
G470302	Commerce de détail sur éventaires et marchés de fruits et légumes frais
G470303	Commerce de détail sur éventaires et marchés de céréales, tubercules et d'autres produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés
G470304	Commerce de détail sur éventaires et marchés de textiles, habillement, chaussures et articles en cuir
G470305	Commerce de détail sur éventaires et marchés d'articles non alimentaires divers
G470306	Autres commerces de détail hors magasin
H4901	**TRANSPORTS FERROVIAIRES**
H490100	Transports ferroviaires
H4902	**TRANSPORTS ROUTIERS**
H490201	Transports routiers de passagers
H490202	Transports routiers de marchandises
H4903	**TRANSPORTS PAR CONDUITES**
H490300	Transports par conduites
H5001	**TRANSPORTS MARITIMES ET CÔTIERS**
H500100	Transports maritimes et côtiers
H5002	**TRANSPORTS FLUVIAUX**
H500200	Transports fluviaux et lagunaires
H5100	**TRANSPORTS AÉRIENS**
H510001	Transports aériens de passagers
H510002	Transports aériens de fret et transports spatiaux
H5201	**ENTREPOSAGE**
H520100	Entreposage
H5202	**ACTIVITÉS AUXILIAIRES DES TRANSPORTS**
H520201	Manutention
H520202	Exploitation d'infrastructures de transport
H520203	Organisation du transport de fret
H5300	**ACTIVITES DE POSTE ET DE COURRIER**
H530001	Activités de service postal universel
H530002	Autres activités de courrier et de distribution
I5500	**HEBERGEMENT**
I550000	Hébergement

Code activité	Activités
I5601	**RESTAURATION**
I560100	Restauration
I5602	**ACTIVITÉS DES DÉBITS DE BOISSONS**
I560200	Activités des débits de boissons
J5801	**ÉDITION DE LIVRES ET PERIODIQUES ET AUTRES ACTIVITES D'EDITION**
J580100	Édition de livres et périodiques
J5802	**ÉDITION DE LOGICIELS**
J580200	Édition de logiciels
J5901	**PRODUCTION VIDÉO : CINÉMA ET TÉLÉVISION**
J590100	Production vidéo : cinéma et télévision
J5902	**PRODUCTION AUDIO ET ÉDITION MUSICALE**
J590200	Production audio et édition musicale
J6000	**PROGRAMMATION TÉLÉVISUELLE ; RADIODIFFUSION**
J600001	Édition et diffusion de programmes radio
J600002	Programmation télévisuelle; Télédiffusion
J6100	**TÉLÉCOMMUNICATIONS**
J610000	Télécommunications
J6200	**ACTIVITÉS INFORMATIQUES : CONSEIL, PROGRAMMATION**
J620001	Programmation informatique
J620002	Conseil et autres activités informatiques
J6300	**ACTIVITÉS DE FOURNITURE D'INFORMATION**
J630001	Traitement de données, hébergement et activités connexes ; Création de portails Internet
J630002	Autres activités liées à l'information
K6401	**INTERMÉDIATION MONÉTAIRE**
K640101	Activités de banque centrale
K640102	Autres intermédiations monétaires (Banques commerciales)
K6402	**ACTIVITES DES FONDS DE PLACEMENTS, HOLDINGS ET SIMILAIRES**
K640200	Activités des fonds de placements, holdings et similaires
K6403	**ACTIVITES DE CREDITS ET AUTRES INTERMEDIATIONS NON MONETAIRES**
K640301	Activités de micro finance
K640302	Autres activités de crédits et autres intermédiations non monétaires
K6500	**ASSURANCE**
K650001	Assurance vie et caisses de retraite
K650002	Assurance dommage et réassurance
K6600	**ACTIVITÉS D'AUXILIAIRES FINANCIERS ET D'ASSURANCE**
K660001	Gestion de Fonds pour tiers
K660002	Activités de transfert de fonds et d'auxiliaires financiers
K660003	Activités d'auxiliaires d'assurance
L6801	**LOCATION IMMOBILIERE ET ACTIVITES SUR BIENS PROPRES**
L680100	Location immobilière et activités sur biens propres
L6802	**ACTIVITÉS DES AGENCES IMMOBILIÈRES**
L680200	Activités des agences immobilières
M6901	**ACTIVITÉS JURIDIQUES**
M690100	Activités juridiques
M6902	**ACTIVITÉS COMPTABLES**
M690200	Activités comptables

Code activité	Activités
M7000	**ACTIVITÉS DES SIEGES SOCIAUX; CONSEIL EN GESTION**
M700001	Activités des sièges sociaux
M700002	Conseil de gestion
M7100	**ACTIVITÉS D'ARCHITECTURE, D'INGENIERIE ET TECHNIQUES**
M710001	Activités d'architecture et d'ingénierie
M710002	Activités de contrôle et analyses techniques
M7201	**RECHERCHE-DEVELOPPEMENT EN SCIENCES PHYSIQUES ET NATURELLES**
M720100	Recherche-développement en sciences physiques et naturelles
M7202	**RECHERCHE-DEVELOPPEMENT EN SCIENCES HUMAINES ET SOCIALES**
M720200	Recherche-développement en sciences humaines et sociales
M7300	**PUBLICITE ET ETUDES DE MARCHES**
M730001	Publicité
M730002	Études de marché et sondages
M7400	**AUTRES ACTIVITES SPECIALISEES SCIENTIFIQUES ET TECHNIQUES**
M740001	Activités spécialisées de design
M740002	Activités photographiques
M740003	Autres activités spécialisées, scientifiques et techniques n.c.a.
M7500	**ACTIVITÉS VETERINAIRES**
M750000	Activités vétérinaires
N7700	**LOCATION ET LOCATION-BAIL**
N770001	Location de véhicules automobiles
N770002	Location de machines et d'équipements n.c.a.
N770003	Location d'articles personnels et domestiques n.c.a.
N770004	Gestion des droits de propriété industrielle
N7800	**ACTIVITES LIEES AUX RESSOURCES HUMAINES**
N780000	Activités liées aux ressources humaines
N7900	**ACTIVITÉS DES AGENCES DE RESERVATION ET VOYAGISTES**
N790000	Activités des agences de réservation et voyagistes
N8000	**ENQUETES ET SECURITE**
N800000	Enquêtes et sécurité
N8100	**SOUTIEN AUX BATIMENTS ; AMENAGEMENT PAYSAGER**
N810001	Activités combinées de soutien aux bâtiments
N810002	Activités de nettoyage
N810003	Aménagement paysager
N8200	**ACTIVITES DE SOUTIEN AUX ENTREPRISES ; ACTIVITES DE BUREAU**
N820001	Activités de bureau, routage et centres d'appels
N820002	Organisation de foires, salons et congrès
N820003	Activités de soutien aux entreprises n.c.a.
O8401	**ACTIVITES D'ADMINISTRATION GENERALE, ECONOMIQUE ET SOCIALE**
O840100	Activités d'administration générale, économique et sociale
O8402	**ACTIVITÉS DE PRÉROGATIVE PUBLIQUE**
O840200	Activités de prérogative publique
O8403	**ACTIVITÉS DE SÉCURITÉ SOCIALE OBLIGATOIRE**
O840300	Activités de sécurité sociale obligatoire

Code activité	Activités
P8501	**ENSEIGNEMENT PRÉ-PRIMAIRE ET PRIMAIRE**
P850100	Enseignement pré-primaire et primaire
P8502	**ENSEIGNEMENT SECONDAIRE**
P850201	Enseignement secondaire général
P850202	Enseignement secondaire technique ou professionnel
P8503	**ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET POST-SECONDAIRE NON SUPERIEUR**
P850301	Enseignement supérieur
P850302	Enseignement post-secondaire non supérieur
P8504	**AUTRES ACTIVITÉS D'ENSEIGNEMENT**
P850400	Autres activités d'enseignement
Q8601	**ACTIVITÉS HOSPITALIÈRES**
Q860100	Activités hospitalières
Q8602	**ACTIVITE DES MEDECINS ET DES DENTISTES**
Q860200	Activité des médecins et des dentistes
Q8603	**ACTIVITÉS PARAMÉDICALES ET DE SOUTIEN**
Q860301	Activités de médecine alternative
Q860302	Autres activités pour la santé humaine
Q8700	**ACTIVITES D'HEBERGEMENT MEDICO-SOCIAL ET SOCIAL**
Q870000	Activités d'Hébergement médico-social et social
Q8800	**ACTION SOCIALE SANS HEBERGEMENT**
Q880000	Action sociale sans hébergement
R9000	**ACTIVITES CREATIVES, ARTISTIQUES ET DE SPECTACLE**
R900000	Activités créatives, artistiques et de spectacle
R9100	**CONSERVATION ET VALORISATION DU PATRIMOINE**
R910000	Conservation et valorisation du patrimoine
R9200	**ORGANISATION DE JEUX DE HASARD ET D'ARGENT**
R920000	Organisation de jeux de hasard et d'argent
R9301	**ACTIVITÉS LIÉES AU SPORT**
R930100	Activités liées au sport
R9302	**ACTIVITÉS RÉCRÉATIVES ET DE LOISIRS**
R930200	Activités récréatives et de loisirs
S9401	**ACTIVITES DES ORGANISATIONS ECONOMIQUES, PATRONALES ET PROFESSIONNELLES**
S940100	Activités des organisations économiques, patronales et professionnelles
S9402	**ACTIVITÉS DES SYNDICATS DES TRAVAILLEURS**
S940200	Activités des syndicats des travailleurs
S9403	**ACTIVITÉS DES AUTRES ORGANISATIONS ASSOCIATIVES**
S940301	Activités des organisations religieuses
S940302	Activités des organisations politiques
S940303	Activités des autres organisations associatives n.c.a.
S9501	**REPARATION D'ORDINATEURS ET D'EQUIPEMENTS DE COMMUNICATION**
S950101	Réparation d'ordinateurs et d'équipements périphériques
S950102	Réparation d'équipements de communication
S9502	**REPARATION DE BIENS PERSONNELS ET DOMESTIQUES**
S950200	Réparation de biens personnels et domestiques
S9600	**FOURNITURE D'AUTRES SERVICES PERSONNELS**
S960001	Lavage et nettoyage de textiles

Code activité	Activités
S960002	Coiffure et soins de beauté
S960003	Services funéraires
S960004	Autres services personnels n.c.a
T9700	**ACTIVITÉS DES MÉNAGES EN TANT QU'EMPLOYEURS DE PERSONNEL DOMESTIQUE**
T970000	Activités des ménages en tant qu'employeurs de personnel domestique
T9800	**ACTIVITÉS INDIFFERENCIEES AUTOPRODUITES DES MÉNAGES**
T980001	Activités indifférenciées des ménages en tant que producteurs de biens pour usage propre
T980002	Activités indifférenciées des ménages en tant que producteurs de services pour usage propre
U9900	**ACTIVITÉS DES ORGANISATIONS EXTRATERRITORIALES**
U990000	Activités des organisations extraterritoriales

PRODUITS

Code produit	Produits
A0101	**PRODUITS DE L'AGRICULTURE VIVRIERE**
A010101	**Céréales**
A01010101	Blé
A01010102	Riz paddy
A01010103	Maïs
A01010104	Autres céréales
A010102	**Tubercules**
A01010201	Igname
A01010202	Manioc
A01010203	Autres tubercules
A010103	**Fruits**
A01010301	Banane plantain
A01010302	Autres fruits tropicaux
A01010303	Fruits non tropicaux
A01010304	Agrumes
A010104	**Légumes, épices et aromates**
A01010401	Tomate
A01010402	Oignon
A01010403	Autres légumes
A01010402	Epices et aromates
A0102	**PRODUITS AGRICOLES DESTINES A L'INDUSTRIE OU A L'EXPORTATION**
A010201	**Fèves de cacao séchées**
A01020100	Fèves de cacao séchées
A010202	**Café**
A01020200	Café vert
A010203	**Caoutchouc naturel**
A01020300	Caoutchouc naturel
A010204	**Coton en masse**
A01020400	Coton en masse
A010205	**Banane douce, ananas et mangue**
A01020501	Banane douce
A01020502	Ananas
A01020503	Mangue
A010206	**Anacarde**
A01020600	Anacarde
A010207	**Canne à sucre**
A01020700	Canne à sucre

Code produit	Produits
A010208	**Graines et fruits oléagineux**
A01020801	Noix de palme
A01020802	Noix de coco et coprah
A01020803	Graines et fruits oléagineux
A010209	**Plants et semences**
A01020900	Plantes et fleurs
A010210	**Autres produits destinés à l'industrie ou à l'exportation**
A01021000	Autres produits destinés à l'industrie ou à l'exportation
A0103	**PRODUITS DE L'ELEVAGE ET DE LA CHASSE**
A010301	**Produits de l'élevage**
A01030101	Produits de l'élevage de bovins
A01030102	Produits de l'élevage d'ovins et de caprins
A01030103	Porcins sur pied
A01030104	Produits de l'élevage de volailles
A01030105	Produits d'élevage d'animaux vivants n.c.a.
A010302	**Produits de la chasse**
A01030200	Produits de la chasse
A0104	**ACTIVITES ANNEXES A L'AGRICULTURE, L'ELEVAGE ET LA CHASSE**
A010401	**Services de soutien a l'agriculture**
A01040101	Services agricoles exécutées pour le compte de tiers
A01040102	Services d'exploitation de systèmes d'irrigation
A01040103	Services de traitement primaire des récoltes
A01040104	Produits de l'égrenage du coton et services associés
A01040105	Traitement des semences
A010402	**Services de soutien à l'élevage**
A01040200	Services de soutien à l'élevage
A010403	**Services de soutien à la chasse**
A01040300	Services de soutien à la chasse
A0201	**PRODUITS SYLVICOLES ET DE L'EXPLOITATION FORESTIRE**
A020101	**Produits sylvicoles**
A02010101	Bois sur pied
A02010102	Services de pépiniériste forestier
A020102	**Produits de l'exploitation forestière**
A02010201	Grumes
A02010202	Bois bruts
A02010203	Bois de chauffe
A020103	**Charbon de bois**
A02010300	Charbon de bois

Code produit	Produits
A0202	**PRODUITS FORESTIERS ET DE CUEILLETTE**
A020200	**Produits forestiers et de cueillette**
A02020000	Produits forestiers et de cueillette
A0203	**SERVICES DE SOUTIEN A LA SYLVICULTURE ET A L'EXPLOITATION FORESTIERE**
A020300	**Service de soutien à la sylviculture et à l'exploitation forestière**
A02030001	Services de soutien à la sylviculture
A02030002	Services de soutien à l'exploitation forestière
A0301	**PRODUITS DE LA PECHE**
A030101	**Produits de pêche maritime**
A03010101	Poissons de mer
A03010102	Crustacés et mollusques de mer
A030102	**Produits de pêche en eau douce**
A03010201	Poissons d'eau douce
A03010202	Crustacés d'eau douce
A0302	**PRODUITS DE L'AQUACULTURE ET DE LA PISCICULTURE**
A030201	**Produits de Pisciculture**
A03020100	Poissons de pisciculture
A030202	**Produits d'Aquaculture**
A03020201	Crustacés, mollusques et autres animaux aquatiques
A03020202	Plantes aquatiques
B0500	**PRODUITS DE L'EXTRACTION DE CHARBON ET DE LIGNITE**
B050000	**Charbon et lignite**
B05000000	Charbon et lignite
B0600	**PRODUITS DE L'EXTRACTION D'HYDROCARBURES**
B060001	**Pétrole brut**
B06000100	Pétrole brut
B060002	**gaz naturel**
B06000200	gaz naturel
B0701	**MINERAIS DE FER**
B070100	**Minerais de fer**
B07010000	Minerais de fer
B0702	**MINERAIS DE METAUX NON FERREUX**
B070201	**Minerais de métaux précieux**
B07020101	Minerais d'or
B07020102	Autres minerais de métaux précieux
B070202	**Autres minerais de métaux non ferreux**
B07020200	Autres minerais de métaux non ferreux
B0801	**PIERRES, DE SABLES ET D'ARGILES**
B080100	**Pierres, de sables et d'argiles**
B08010000	Pierres, de sables et d'argiles

Code produit	Produits
B0802	**PRODUITS DES ACTIVITES EXTRACTIVES N.C.A.**
B080201	**Phosphates et sels de potassium, naturels**
B08020100	Phosphates et de sels de potassium, naturels
B080202	**Minéraux pour l'industrie chimique**
B08020200	Minéraux pour l'industrie chimique
B080203	**Sel brut et natron**
B08020300	Sel brut et natron
B080204	**Pierres précieuses et semi-précieuses**
B08020400	Pierres précieuses et semi-précieuses
B080205	**Autres produits d'extractions**
B08020500	Autres produits d'extractions
B0901	**SERVICES DE SOUTIEN A L'EXTRACTION D'HYDROCARBURES**
B090100	**Services liés à l'extraction de pétrole et de gaz, exécutés pour le compte de tiers**
B09010000	Services liés à l'extraction de pétrole et de gaz
B0902	**SERVICES DE SOUTIEN AUX AUTRES INDUSTRIES EXTRACTIVES**
B090200	**Services de soutien aux autres industries extractives, exécutés pour le compte de tiers**
B09020000	Services de soutien aux autres industries extractives, exécutés pour le compte de tiers
C1001	**PRODUITS DE L'ABATTAGE, DE LA TRANSFORMATION ET DE LA CONSERVATION DE LA VIANDE ET DE LA PREPARATION DE PRODUITS A BASE DE VIANDE**
C100101	**Produits de l'abattage, de la transformation et de la conservation de la viande**
C10010101	Produits de l'abattage, de la transformation et de la conservation de la viande de bovins
C10010102	Produits de l'abattage, de la transformation et de la conservation de la viande de porcins
C10010103	Produits de l'abattage, de la transformation et de la conservation d'autres viandes de boucherie
C10010104	Produits de l'abattage, de la transformation et conservation de la viande de volailles
C100102	**Produits de la préparation de produits à base de viande**
C10010200	Produits de la préparation de produits à base de viande
C1002	**PRODUITS DE LA TRANSFORMATION ET CONSERVATION DE POISSONS, CRUSTACES ET MOLLUSQUES**
C100201	**Produits de la congélation de poissons, crustacés et mollusques**
C10020101	Produits de la congélation de poissons
C10020102	Produits de la congélation de crustacés et de mollusques
C100202	**Produits du séchage, salage ou fumage du poisson et de crustacés**
C10020200	Poissons séchés, salés ou fumés
C100203	**Autres produits de transformation et conservation des poissons, crustacés et mollusques**
C10020300	Autres produits de transformation et conservation des poissons, crustacés et mollusques
C1003	**PRODUITS DE LA TRANSFORMATION ET CONSERVATION DE FRUITS ET LEGUMES**
C100300	**Produits de la transformation et conservation de fruits et légumes**
C10030000	Produits de la transformation et conservation de fruits et légumes

Code produit	Produits
C1004	**PRODUITS DE LA FABRICATION DE CORPS GRAS D'ORIGINE ANIMALE ET VEGETALE**
C100400	**Produits de la fabrication de corps gras d'origine animale et végétale**
C10040001	Huiles brutes de palme ou de palmiste
C10040002	Autres huiles brutes et tourteaux
C10040002	Huiles raffinées
C1005	**TRAVAIL DES GRAINS ; FABRICATION DE PRODUITS AMYLACES**
C100501	**Travail des grains**
C10050101	Produits de la transformation du riz
C10050102	Produits de la transformation du blé
C10050103	Produits d'autre travail des grains
C100502	**Produits de la fabrication de produits amylacés**
C10050201	Produits de la transformation du manioc (sauf amidon)
C10050200	Produits amylacés
C1006	**PRODUITS DE LA FABRICATION DE PRODUITS ALIMENTAIRES A BASE DE CEREALES N.C.A.**
C100601	**Pain et de pâtisseries fraîches**
C10060100	Pain et de pâtisseries fraîches
C100602	**Biscuits et pâtisseries de conservation**
C10060200	Biscuits et pâtisseries de conservation
C100603	**Pâtes alimentaires, semoules et produits farineux similaires**
C10060300	Pâtes alimentaires, semoules et produits farineux similaires
C1007	**PRODUITS DE LA TRANSFORMATION DU CACAO ET DU CAFÉ**
C100701	**Produits de la transformation du cacao**
C10070100	Produits de la transformation du cacao
C100702	**Produits de la transformation du café**
C10070200	Produits de la transformation du café
C1008	**PRODUITS DE LA FABRICATION D'AUTRES PRODUITS ALIMENTAIRES**
C100801	**Produits laitiers et glaces**
C10080100	Produits laitiers et glaces
C100802	**Sucre et confiserie**
C10080201	Sucre
C10080202	Produits de Confiserie
C100803	**Thé**
C10080301	Thé
C100804	**Condiments et assaisonnements**
C10080400	Condiments et assaisonnements
C100805	**Aliments pour animaux**
C10080500	Aliments pour animaux

Code produit	Produits
C100806	**Produits de la fabrication de denrées diverses n.c.a.**
C10080601	Plats préparés
C10080602	Aliments homogénéisés et diététiques
C10080603	Autres produits alimentaires
C1101	**PRODUITS DE LA FABRICATION DE BOISSONS ALCOOLISÉES**
C110101	**Malt et bière**
C11010101	Malt
C11010102	Bière
C110102	**Autres boissons alcoolisées**
C11010200	Autres boissons alcoolisées
C1102	**PRODUITS DE LA FABRICATION DE BOISSONS NON ALCOOLISES ET D'EAUX MINERALES**
C110200	**Boissons non alcoolisées et eaux minérales**
C11020000	Boissons non alcoolises et eaux minérales
C1200	**PRODUITS A BASE DE TABAC**
C120000	**Produits à base de tabac**
C12000000	Produits à base de tabac
C1301	**FILS ET FILES ; TISSUS; SERVICES D'ENNOBLISSEMENT TEXTILE**
C130101	**Fils et filés**
C13010100	Fils et filés
C130102	**Tissus**
C13010200	Tissus
C130103	**Services d'ennoblissement textile**
C13010300	Services d'ennoblissement textile
C1302	**AUTRES PRODUITS DE L'INDUSTRIE TEXTILE**
C130201	**Tapis et moquettes**
C13020100	Tapis et moquettes
C130202	**Etoffes à mailles et articles textiles non vestimentaires**
C13020200	Etoffes à mailles et articles textiles non vestimentaires
C1401	**FABRICATION DE VETEMENTS**
C140100	**Fabrication de vêtements**
C14010000	Vêtements
C1402	**SERVICES EXECUTES SUR MESURE PAR DES COUTURIERS, TAILLEURS, MODELISTES**
C140200	**Services exécutés sur mesure par des couturiers, tailleurs, modélistes**
C14020000	Services exécutés sur mesure par des couturiers, tailleurs, modélistes
C1501	**CUIR TRAVAILLE; ARTICLES DE VOYAGE**
C150101	**Cuirs et fourrures travaillés**
C15010100	Cuirs et fourrures travaillés
C150102	**Articles de voyage, maroquinerie et de sellerie**
C15010200	Articles de voyage, maroquinerie et de sellerie

Code produit	Produits
C1502	**CHAUSSURES ET ARTICLES CHAUSSANTS**
C150200	**chaussures et articles chaussants**
C15020001	Chaussures et semelles en plastique ou en caoutchouc
C15020002	Autres chaussures et articles chaussants
C1601	**PRODUITS DU TRAVAIL DU BOIS**
C160100	**Bois Sciés, Raboté**
C16010000	Bois Sciés, Raboté
C1602	**PRODUITS DE LA FABRICATION D'ARTICLES EN BOIS, LIEGE, VANNERIE ET SPARTERIE**
C160201	**Feuilles de placage, de contreplaqués et de panneaux**
C16020100	Feuilles de placage, de contreplaqués et de panneaux
C160202	**Ouvrages de charpente, de menuiseries et d'emballages en bois**
C16020200	Ouvrages de charpente, de menuiseries et d'emballages en bois
C160203	**Articles divers en bois ou liège, vannerie et sparterie**
C16020300	Articles divers en bois ou liège, vannerie et sparterie
C1700	**PAPIER, CARTONS ET ARTICLES EN PAPIER OU EN CARTON**
C170001	**Pâte à papier, papier et de carton**
C17000100	Pâte à papier, papier et de carton
C170002	**Carton ondulé et emballages en papier ou en carton**
C17000200	Carton ondulé et emballages en papier ou en carton
C170003	**Articles en papier ou en carton**
C17000300	Articles en papier ou en carton
C1801	**PRODUITS DE L'IMPRIMERIE ET ACTIVITES CONNEXES**
C180100	**Travaux d'impression et services connexes**
C18010000	Travaux d'impression et services connexes
C1802	**SERVICE DE REPRODUCTION D'ENREGISTREMENTS**
C180200	**Service de reproduction d'enregistrement**
C18020000	Service de reproduction d'enregistrement
C1901	**PRODUITS DU RAFFINAGE DU PETROLE**
C190100	**Produits du raffinage du pétrole**
C19010000	Produits du raffinage du pétrole
C1902	**PRODUITS DE LA COKEFACTION**
C190200	**Produits de la Cokéfaction**
C19020000	Produits de la Cokéfaction
C2001	**PRODUITS CHIMIQUES DE BASE**
C200101	**Produits azotés et d'engrais**
C20010100	Produits azotés et d'engrais
C200102	**Autres produits chimiques de base**
C20010200	Autres produits chimiques de base

Code produit	Produits
C2002	**PRODUITS DE LA FABRICATION DE PRODUITS CHIMIQUES FONCTIONNELS**
C200201	**Savons, détergents et produits d'entretien**
C20020100	Savons, détergents et produits d'entretien
C200202	**Parfums et produits de toilette**
C20020200	Parfums et produits de toilette
C200203	**Produits agrochimiques**
C20020300	Produits agrochimiques
C200204	**Peintures et vernis, adjuvants et encres d'imprimerie**
C20020400	Peintures et vernis, adjuvants et encres d'imprimerie
C200205	**fibres artificielles ou synthétiques**
C20020500	Fibres artificielles ou synthétiques
C200206	**Autres produits chimiques**
C20020600	Autres produits chimiques
C2100	**PRODUITS PHARMACEUTIQUES**
C210001	**Produits de l'industrie pharmaceutique**
C21000101	Produits de l'industrie pharmaceutique de base
C21000102	Produits de l'industrie pharmaceutique pour la santé humaine
C21000103	Produits de l'industrie pharmaceutique pour la santé animale
C210002	**Médicaments traditionnels**
C21000200	Médicaments traditionnels
C2201	**PRODUITS DU TRAVAIL DU CAOUTCHOUC**
C220101	**Pneumatiques et chambres à air**
C22010100	Pneumatiques et chambres à air
C220102	**Autres articles en caoutchouc**
C22010200	Autres articles en caoutchouc
C2202	**PRODUITS DU TRAVAIL DU PLASTIQUE**
C220200	**Articles en plastique**
C22020001	Demi-produits, tuyaux et éléments pour la construction, en matières plastiques
C22020002	Emballage en matières plastiques
C22020003	Articles ménagers en plastiques
C22020004	Autres produits du tavail du plastique
C2301	**Verre et articles en verre**
C230101	**Verre et articles en verre**
C23010001	Verre plat
C23010002	Verre creux
C23010003	Fibres de verre et articles techniques en verre
C2302	**PRODUITS CÉRAMIQUES**
C230201	**Carreaux en céramique**
C23020100	Carreaux en céramique

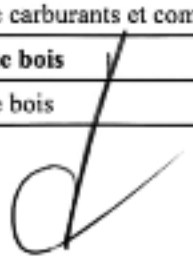
Code produit	Produits
C230202	**Tuiles et briques**
C23020200	Tuile et brique
C230203	**Autres produits céramiques**
C23020300	Autres produits céramiques
C2303	**CIMENTS ET AUTRES PRODUITS MINERAUX**
C230301	**Ciment, chaux et plâtre**
C23030101	Ciment
C23030102	Chaux et plâtre
C230302	**Matériaux et d'ouvrages en ciment, en béton ou en plâtre ; produits travail de la pierre**
C23030201	Ouvrages en béton, en ciment ou en plâtre
C23030202	Produits du travail de la pierre
C230303	**Produits minéraux non métalliques n.c.a.**
C23030300	Produits minéraux non métalliques n.c.a.
C2401	**PRODUITS DE LA SIDERURGIE ET DE LA PREMIERE TRANSFORMATION DE L'ACIER**
C240101	**Produits de la sidérurgie et de la première transformation de l'acier**
C24010001	Produits de la sidérurgie
C24010002	Tubes et tuyaux en acier
C24010003	Autres produits de la première transformation de l'acier
C2402	**PRODUITS METALLURGIQUES ET DE PREMIERE TRANSFORMATION DES METAUX NON FERREUX**
C240200	**Métaux précieux et autres métaux non ferreux**
C24020001	Métaux précieux
C24020002	Produits de la métallurgie de l'aluminium
C24020003	Produits d'autres métaux non ferreux
C2403	**PRODUITS DE FONDERIE**
C240300	**Fonderie**
C24030001	Pièces de fonderie
C24030002	Services de fonderie pour tiers
C2501	**STRUCTURES METALLIQUES, CITERNES ET OUVRAGES CHAUDRONNES**
C250100	**Structures métalliques, citernes et ouvrages chaudronnés**
C25010001	Structures métalliques pour construction
C25010002	Réservoirs, citernes et cuves métalliques
C25010003	Générateurs de vapeur
C2502	**AUTRES OUVRAGES EN METAUX: TRAVAIL DES METAUX**
C250200	**Autres ouvrages en métaux: travail des métaux**
C25020001	Autres ouvrages en métaux
C25020002	Travail des métaux et mécanique générale
C2601	**COMPOSANTS ELECTRONIQUE, D'ORDINATEURS ET DE PERIPHERIQUES**
C260101	**Composants, cartes électroniques et supports magnétiques**
C26010101	Composants électroniques

Code produit	Produits
C26010102	Cartes électroniques
C26010103	Supports magnétiques et optiques
C260102	**Ordinateurs et équipements périphériques**
C26010201	Ordinateurs
C26010202	Equipements périphériques
C2602	**EQUIPEMENTS DE COMMUNICATION ET DE PRODUITS ELECTRONIQUES GRAND PUBLICS**
C260201	**Equipements de communication**
C26020101	Matériel professionnel d'émission de l'image et du son
C26020102	Postes téléphoniques d'usagers et téléphones cellulaires
C26020103	Antennes, paraboles et parties d'appareils de communication
C26020104	Autres équipements de communication
C260202	**Produits électroniques grand public**
C26020201	Récepteurs radio et autoradios
C26020202	Récepteurs de télévision
C26020203	Autres produits électroniques grand public
C2603	**EQUIPEMENTS D'IMAGERIE MEDICALE, DE PRECISION, D'OPTIQUE ET D'HORLOGERIE**
C260300	**Equipements d'imagerie médicale, de précision, d'optique et d'horlogerie**
C26030001	Equipements d'imagerie médicale
C26030002	Equipements de précision et d'horlogerie
C26030003	Equipements optique et photographique
C2701	**MACHINES ET MATERIELS ELECTROTECHNIQUES**
C270100	**Machines et matériels électrotechniques**
C27010001	Moteurs à courant continu ou alternatif et matériels de distribution et de commande électrique
C27010002	Piles et accumulateurs électriques
C27010003	Lampe et matériels d'installation électrique
C27010004	Fils, câbles et matériel d'installation électrique
C2702	**APPAREILS DOMESTIQUES**
C270200	**Appareils domestiques**
C27020001	Réfrigérateurs et congélateurs domestiques
C27020002	Autres électroménagers blanc
C27020003	Parties d'appareils domestiques divers
C27020004	Appareils ménagers non électriques
C2703	**AUTRES MATERIELS ELECTRIQUES**
C270300	**Autres matériels électriques**
C27030000	Autres matériels électriques
C2801	**MACHINES D'USAGE GÉNÉRAL**
C280100	**Machines d'usage général**
C28010000	Machines d'usage général

Code produit	Produits
C1902	**MACHINES D'USAGE SPÉCIFIQUE**
C280200	**Machines d'usage spécifique**
C28020000	Machines d'usage spécifique
C2900	**VÉHICULES AUTOMOBILES**
C290000	**Véhicules automobiles**
C29000000	Véhicules automobiles
C3001	**PRODUITS DE LA CONSTRUCTION NAVALE, AERONAUTIQUE ET FERROVIAIRE**
C300101	**Produits de la construction navale**
C30010100	Produits de la construction navale
C300102	**Produits de la construction aéronautique**
C30010200	Produits de la construction aéronautique
C300103	**Matériels ferroviaires roulants**
C30010300	Matériels ferroviaires roulants
C300104	**Véhicules militaires de combat**
C30010400	Véhicules militaires de combat
C3002	**AUTRES EQUIPEMENTS DE TRANSPORT**
C300200	**Autres équipements de transport**
C30020000	Autres équipements de transport
C3100	**MEUBLES ET MATELAS**
C310001	**Matelas et sommiers**
C31000100	Matelas et sommiers
C310002	**Meubles divers**
C31000200	Meubles divers
C3200	**PRODUITS MANUFACTURES DIVERS**
C320001	**Bijoux et monnaies**
C32000100	Bijoux et monnaies
C320002	**Instruments de musique**
C32000200	Instruments de musique
C320003	**Autres produits manufacturés n.c.a**
C32000300	Produits manufacturés n.c.a
C3301	**REPARATION DE MACHINES ET D'EQUIPEMENTS PROFESSIONNELS**
C330100	**Réparation de machines et d'équipements professionnels**
C33010000	Réparation de machines et d'équipements professionnels
C3302	**INSTALLATION DE MACHINES ET D'EQUIPEMENTS PROFESSIONNELS**
C330200	**Installation de machines et d'équipements professionnels**
C33020000	Installation de machines et d'équipements professionnels
D3501	**ELECTRICITÉ, TRANSPORT ET DISTRIBUTION D'ÉLECTRICITÉ**
D350100	**Électricité, transport et distribution d'électricité**
D35010000	Électricité, transport et distribution d'électricité

Code produit	Produits
D3502	**GAZ DISTRIBUE ET AUTRES SUPPORTS ENERGETIQUES**
D350200	**Gaz distribué et autres supports énergétiques**
D35020000	Gaz distribué et autres supports énergétiques
E3600	**EAU CAPTEE, TRAITEMENT ET DISTRIBUTION D'EAU**
E360000	**Eau captée, traitement et distribution d'eau**
E36000000	Eau captée et distribuée
E3700	**EAUX USEES COLLECTEES ET BOUES**
E370000	**Eaux usées collectées traitées et boues**
E37000000	Eaux usées collectées traitées et boues
E3800	**COLLECTE, TRAITEMENT ET ELIMINATION DES DECHETS ; RECUPERATION**
E380001	**Collecte, traitement et élimination des déchets**
E38000100	Collecte, traitement et élimination des déchets
E380002	**Matériaux de récupération**
E38000200	Matériaux de récupération
E3900	**DEPOLLUTION ET AUTRES SERVICES DE GESTION DES DECHETS**
E390000	**Dépollution et autres services de gestion des déchets**
E39000000	Dépollution et autres services de gestion des déchets
F4101	**BÂTIMENTS COMPLETS**
F410100	**Bâtiments complets**
F41010000	Bâtiments complets
F4102	**TRAVAUX DE CONSTRUCTION DE BATIMENTS COMPLETS**
F410200	**Travaux de construction de bâtiments complets**
F41020000	Travaux de construction de bâtiments complets
F4200	**OUVRAGES ET TRAVAUX DE CONSTRUCTION D'OUVRAGES DE GENIE CIVIL**
F420001	**Travaux de construction de routes et de voies ferrées**
F42000101	Travaux de construction de routes et autoroutes
F42000102	Travaux de construction de voies ferrées de surface et souterraines
F42000103	Travaux de construction de ponts et tunnels
F420002	**Travaux de construction de réseaux et de lignes**
F42000200	Travaux de construction de réseaux et de lignes
F420003	**Travaux de construction d'autres ouvrages de génie civil**
F42000300	Travaux de construction d'autres ouvrages de génie civil
F4300	**TRAVAUX SPÉCIALISÉS DE CONSTRUCTION**
F430001	**Travaux de démolition et de préparation des sites**
F43000100	Travaux de démolition et de préparation des sites
F430002	**Travaux d'installation**
F43000200	Travaux d'installation
F430003	**Travaux de finition**
F43000300	Travaux de finition

Code produit	Produits
F430004	**Autres travaux spécialisés de construction**
F43000400	Autres travaux spécialisés de construction
G4501	**VENTE DE VÉHICULES AUTOMOBILES**
G450100	**Vente de véhicules automobiles**
G45010000	Vente de véhicules automobiles
G4502	**SERVICES D'ENTRETIEN ET DE REPARATION DE VEHICULES AUTOMOBILES**
G450200	**Services d'entretien et de réparation de véhicules automobiles**
G45020000	Services d'entretien et de réparation de véhicules automobiles
G4503	**VENTE DE PIECES DETACHEES ET D'ACCESSOIRES AUTOMOBILES**
G450300	**Vente de pièces détachées et d'accessoires automobiles**
G45030000	Vente de pièces détachées et d'accessoires automobiles
G4504	**VENTE ET RÉPARATION DE MOTOCYCLES**
G450400	**Vente et réparation de motocycles**
G45040001	Vente et réparation de motocycles
G45040002	Services de réparation de motocycles
G4601	**SERVICES DES INTERMEDIAIRES DU COMMERCE DE GROS**
G460100	**Services des intermédiaires du commerce de gros**
G46010000	Services des intermédiaires du commerce de gros
G4602	**VENTE EN GROS DE PRODUITS AGRICOLES BRUTS, D'ANIMAUX VIVANTS, PRODUITS ALIMENTAIRES, BOISSONS ET TABAC**
G460201	**Vente en gros de produits agricoles bruts et d'aliments pour animaux**
G46020100	Vente en gros de produits agricoles bruts et d'aliments pour animaux
G460202	**Vente en gros d'animaux vivants, de peaux et cuirs**
G46020200	Vente en gros d'animaux vivants, de peaux et cuirs
G460203	**Vente en gros de produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés**
G46020300	Vente en gros de produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés
G4603	**VENTE EN GROS DE BIENS DE CONSOMMATION NON ALIMENTAIRES**
G460301	**Vente en gros de textiles, habillement et chaussures**
G46030100	Vente en gros de textiles, habillement et chaussures
G460302	**Vente en gros de produits pharmaceutiques et médicaux**
G46030200	Vente en gros de produits pharmaceutiques et médicaux
G460303	**Vente en gros de biens de consommation non alimentaires divers**
G46030300	Vente en gros de biens de consommation non alimentaires divers
G4604	**VENTE EN GROS DE PRODUITS INTERMEDIAIRES NON AGRICOLES**
G460401	**Vente en gros de carburants et combustibles**
G46040100	Vente en gros de carburants et combustibles
G460402	**Vente en gros de bois**
G46040200	Vente en gros de bois



Code produit	Produits
G460403	**Vente en gros de matériaux de construction, quincaillerie et fournitures pour plomberie**
G46040300	Vente en gros de matériaux de construction, quincaillerie et fournitures pour plomberie
G460404	**Vente en gros de produits intermédiaires non agricoles divers**
G46040400	Vente en gros de produits intermédiaires non agricoles divers
G4605	**VENTE EN GROS DE MACHINES, D'EQUIPEMENTS ET FOURNITURES**
G460501	**Vente en gros d'équipements pour l'informatique et la communication**
G46050100	Vente en gros d'équipements pour l'informatique et la communication
G460502	**Vente en gros d'autres équipements industriels et fournitures diverses**
G46050200	Vente en gros d'autres équipements industriels et fournitures diverses
G4606	**VENTE EN GROS NON SPÉCIALISÉE**
G460600	**Vente en gros non spécialisée**
G46060000	Vente en gros non spécialisée
G4701	**VENTE AU DETAIL EN MAGASIN NON SPECIALISE**
G470100	**Vente au détail en magasin non spécialisé**
G47010000	Vente au détail en magasin non spécialisé
G4702	**VENTE AU DETAIL EN MAGASIN SPECIALISE**
G470201	**Vente au détail en magasin spécialisé de produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés**
G47020100	Vente au détail en magasin spécialisé de produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés
G470202	**Vente au détail en magasin spécialisé de produits pharmaceutiques et médicaux, de parfumerie et de produits de beauté**
G47020200	Vente au détail en magasin spécialisé de produits pharmaceutiques et médicaux, de parfumerie et de produits de beauté
G470203	**Vente au détail en magasin spécialisé de textiles, habillement, chaussures et articles en cuir**
G47020300	Vente au détail en magasin spécialisé de textiles, habillement, chaussures et articles en cuir
G470204	**Vente au détail en magasin spécialisé d'articles et appareils d'équipement domestique**
G47020400	Vente au détail en magasin spécialisé d'articles et appareils d'équipement domestique
G470205	**Vente au détail en magasin spécialisé de quincaillerie, peintures, verre, tapis et revêtement de sols et murs**
G47020500	Vente au détail en magasin spécialisé de quincaillerie, peintures, verre, tapis et revêtement de sols et murs
G470206	**Vente au détail en magasin spécialisé de livres, journaux et articles de sport et de loisirs**
G47020600	Vente au détail en magasin spécialisé de livres, journaux et articles de sport et de loisirs
G470207	**Vente au détail en magasin spécialisé d'équipements informatiques et de matériels de télécommunication, audio ou vidéo**
G47020700	Vente au détail en magasin spécialisé d'équipements informatiques et de matériels de télécommunication, audio ou vidéo
G470208	**Vente au détail en magasin spécialisé de carburants automobiles**
G47020800	Vente au détail en magasin spécialisé de carburants automobiles
G470209	**Vente au détail en magasin spécialisé d'autres produits n.c.a.**
G47020900	Vente au détail en magasin spécialisé d'autres produits n.c.a.

Code produit	Produits
G4703	**VENTE AU DÉTAIL HORS MAGASIN**
G470301	**Vente au détail sur éventaires et marchés de viandes et poissons**
G47030100	Vente au détail sur éventaires et marchés de viandes et poissons
G470302	**Vente au détail sur éventaires et marchés de fruits et légumes frais**
G47030200	Vente au détail sur éventaires et marchés de fruits et légumes frais
G470303	**Vente au détail sur éventaires et marchés de céréales, tubercules et d'autres produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés**
G47030300	Vente au détail sur éventaires et marchés de céréales, tubercules et d'autres produits alimentaires, boissons et tabacs manufacturés
G470304	**Vente au détail sur éventaires et marchés de textiles, habillement, chaussures et articles en cuir**
G47030400	Vente au détail sur éventaires et marchés de textiles, habillement, chaussures et articles en cuir
G470305	**Vente au détail sur éventaires et marchés d'articles non alimentaires divers**
G47030500	Vente au détail sur éventaires et marchés d'articles non alimentaires divers
G470306	**Autres ventes au détail hors magasin**
G47030600	Autres ventes au détail hors magasin
H4901	**TRANSPORTS FERROVIAIRES**
H490100	**Transports ferroviaires**
H49010000	Transports ferroviaires
H4902	**TRANSPORTS ROUTIERS**
H490201	**Transports routiers passagers**
H49020100	Transports routiers de passagers
H490202	**Transports routiers de marchandises**
H49020200	Transports routiers de marchandises
H4903	**TRANSPORTS PAR CONDUITES**
H490300	**Transports par conduites**
H49030000	Transports par conduites
H5001	**TRANSPORTS MARITIMES ET CÔTIERS**
H500100	**Transports maritimes et côtiers**
H50010000	Transports maritimes et côtiers
H5002	**TRANSPORTS FLUVIAUX**
H500200	**Transports fluviaux et lagunaires**
H50020000	Transports fluviaux et lagunaires
H5100	**TRANSPORTS AÉRIENS**
H510001	**Transports aériens de passagers**
H51000100	Transports aériens de passagers
H510002	**Transports aériens de fret et lancements spatiaux**
H51000200	Transports aériens de fret et lancements spatiaux
H5201	**ENTREPOSAGE**
H520100	**Entreposage**
H52010000	Entreposage

Code produit	Produits
H5202	**SERVICES DES AUXILIAIRES DE TRANSPORT**
H520201	**Services de manutention**
H52020100	Services de manutention
H520202	**Services des infrastructures de transport**
H52020200	Services des infrastructures de transport
H520203	**Services d'organisation du transport de fret**
H52020300	Services d'organisation du transport de fret
H5300	**SERVICES DE POSTE ET DE COURRIER**
H530001	**Service postal universel**
H53000100	Service postal universel
H530002	**Autres services de courrier et de distribution**
H53000200	Autres services de courrier et de distribution
I5500	**SERVICES D'HEBERGEMENT**
I550000	**Services d'hébergement**
I55000001	Services d'hébergement dans les hôtels et assimilés
I55000002	Services d'hébergement dans les structures non hôtelières
I5601	**SERVICES DE RESTAURATION**
I560100	**Services de restauration**
I56010000	Services de restauration
I5602	**SERVICES DES DÉBITS DE BOISSONS**
I560200	**Services des débits de boissons**
I56020000	Services des débits de boissons
J5801	**PRODUITS DE L'ÉDITION SUR PAPIER**
J580100	**Produits de l'édition sur papier**
J58010001	Produits de l'édition de livres
J58010002	Produits de l'édition et de revues et périodiques
J58010003	Produits de l'édition de répertoires et de fichiers d'adresses
J58010004	Produits de l'édition d'autres activités d'édition
J5802	**LOGICIELS**
J580200	**Logiciels**
J58020000	Logiciels
J5901	**PRODUITS DES ACTIVITES CINEMATOGRAPHIQUES ET DE PROGRAMMATION TELEVISUELLE**
J590100	**Produits des activités cinématographiques et de programmation télévisuelle**
J59010000	Produits des activités cinématographiques et de programmation télévisuelle
J5902	**ENREGISTREMENTS SONORES ET PRODUITS MUSICAUX EDITES**
J590200	**Enregistrements sonores et produits musicaux édités**
J59020000	Enregistrements sonores et produits musicaux édités
J6000	**SERVICES DE LA PROGRAMMATION TELEVISUELLE ET RADIO DIFFUSION**
J600001	**Services de radio diffusion**

Code produit	Produits
J60000100	Services de radio diffusion
J600002	**Services de programmation télévisuelle et de télédiffusion**
J60000200	Services de programmation télévisuelle et de télédiffusion
J6100	**SERVICES DE TÉLÉCOMMUNICATIONS**
J610000	**Services de télécommunications**
J61000000	Services de télécommunications
J6200	**SERVICES INFORMATIQUES, CONSEIL ET PROGRAMMATION**
J620001	**Programmation informatique**
J62000100	Programmation informatique
J620002	**Conseil et autres services informatiques**
J62000200	Conseil et autres services informatiques
J6300	**SERVICES LIES A L'INFORMATION**
J630001	**Traitement de données, hébergement et activités connexes ; portails Internet**
J63000100	Traitement de données, hébergement et activités connexes ; portails Internet
J630002	**Autres activités liées à l'information**
J63000200	Autres activités liées à l'information
K6401	**SERVICES D'INTERMÉDIATION MONÉTAIRE**
K640101	**Services de banque centrale**
K64010100	Services de banque centrale
K640102	**Autres services d'intermédiation monétaire (Banques commerciales)**
K64010200	Autres services d'intermédiation monétaire (Banques commerciales)
K6402	**SERVICES DES FONDS DE PLACEMENT, HOLDINGS ET SIMILAIRES**
K640200	**Services des fonds de placement, holdings et similaires**
K64020000	Services des fonds de placement, holdings et similaires
K6403	**CREDITS ET AUTRES SERVICES D'INTERMEDIATION FINANCIERE NON MONETAIRE**
K640301	**Micro finance**
K64030100	Micro finance
K640302	**Autres crédits et autres services d'intermédiation financière non monétaire**
K64030200	Autres crédits et autres services d'intermédiation financière non monétaire
K6500	**SERVICES D'ASSURANCE**
K650001	**Services d'assurance vie et caisse de retraite**
K65000100	Services d'assurance vie
K65000102	Services de caisse de retraite (privée)
K650002	**Services d'assurance dommage et de réassurance**
K65000201	Services d'assurance dommage
K65000202	Services de réassurance
K6600	**SERVICES D'AUXILIAIRES FINANCIERS ET D'ASSURANCE**
K660001	**Services de gestion de fonds pour tiers**
K66000100	Services de gestion de fonds pour tiers

Code produit	Produits
K660002	**Services de transfert de fonds et d'auxiliaires financiers**
K66000201	Services de transfert de fonds
K66000202	Services d'auxiliaires financiers
K660003	**Services d'auxiliaires d'assurance**
K66000300	Services d'auxiliaires d'assurance
L6801	**LOCATION IMMOBILIERE ET ACTIVITES SUR BIENS PROPRES**
L680100	**Location immobilière et activités sur biens propres**
L68010000	Location immobilière et activités sur biens propres
L6802	**SERVICES DES AGENCES IMMOBILIÈRES**
L680200	**Services des agences immobilières**
L68020000	Services des agences immobilières
M6901	**SERVICES JURIDIQUES**
M690100	**Services juridiques**
M69010000	Services juridiques
M6902	**SERVICE COMPTABLES**
M690200	**Service comptables**
M69020000	Service comptables
M7000	**SERVICES DES SIEGES SOCIAUX; CONSEIL DE GESTION**
M700001	**Services des sièges sociaux**
M70000100	Services des sièges sociaux
M700002	**Conseil de gestion**
M70000200	Conseil de gestion
M7100	**SERVICES D'ARCHITECTURE ET D'INGENIERIE, DE CONTRÔLE ET D'ANALYSES TECHNIQUES**
M710001	**Architecture, services d'ingénierie**
M71000100	Architecture, services d'ingénierie
M710002	**Services de contrôle et analyses techniques**
M71000200	Services de contrôle et analyses techniques
M7201	**RECHERCHE-DEVELOPPEMENT EN SCIENCES PHYSIQUES ET NATURELLES**
M720100	**Recherche-développement en sciences physiques et naturelles**
M72010000	Recherche-développement en sciences physiques et naturelles
M7202	**RECHERCHE-DEVELOPPEMENT EN SCIENCES HUMAINES ET SOCIALES**
M720200	**Recherche-développement en sciences humaines et sociales**
M72020000	Recherche-développement en sciences humaines et sociales
M7300	**SERVICES DE PUBLICITE ET ETUDES DE MARCHE**
M730001	**Services de publicité**
M73000101	Services des agences de publicité
M73000102	Services des régies publicitaires de médias
M730002	**Services d'études de marché et de sondages**
M73000200	Services d'études de marché et de sondages

Code produit	Produits
M7400	**AUTRES SERVICES PROFESSIONNELS SPÉCIALISÉS**
M740001	**Services spécialisés de design**
M74000100	Services spécialisés de design
M740002	**Services photographiques**
M74000200	Services photographiques
M740003	**Autres services spécialisés, scientifiques et techniques n.c.a.**
M74000300	Autres services spécialisés, scientifiques et techniques n.c.a.
M7500	**SERVICES VETERINAIRES**
M750000	**Services vétérinaires**
M75000000	Services vétérinaires
N7700	**SERVICES DE LOCATION ET LOCATION-BAIL**
N770001	**Services de location de véhicules automobiles**
N77000100	Services de location de véhicules automobiles
N770002	**Services de location de machines et d'équipements n.c.a.**
N77000200	Services de location de machines et d'équipements n.c.a.
N770003	**Location de biens personnels et domestiques**
N77000300	Location de biens personnels et domestiques
N770004	**Licences pour l'utilisation des droits de propriété industrielle**
N77000400	Licences pour l'utilisation des droits de propriété industrielle
N7800	**SERVICES LIES AUX RESSOURCES HUMAINES**
N780000	**Services liés aux ressources humaines**
N78000000	Services liés aux ressources humaines
N7900	**SERVICES DES AGENCES DE RESERVATION ET VOYAGISTES**
N790000	**Services des agences de réservation et voyagistes**
N79000000	Services des agences de réservation et voyagistes
N8000	**SERVICES D'ENQUETES ET DE SECURITE**
N800000	**Services d'enquêtes et de sécurité**
N80000000	Services d'enquêtes et de sécurité
N8100	**SERVICES COMBINES DE SOUTIEN AUX BATIMENTS**
N810001	**Services combinés de soutien aux bâtiments**
N81000100	Services combinés de soutien aux bâtiments
N810002	**Services de nettoyage**
N81000200	Services de nettoyage
N810003	**Aménagement paysager**
N81000300	Aménagement paysager
N8200	**SERVICES DE SOUTIEN AUX ENTREPRISES ; SERVICES DE BUREAU**
N820001	**Services de bureau, routage et centres d'appels**
N82000100	Services de bureau, routage et centres d'appels

Code produit	Produits
N820002	**Services d'organisation de foires, salons et congrès**
N82000200	Services d'organisation de foires, salons et congrès
N820003	**Services de soutien aux entreprises n.c.a.**
N82000300	Services de soutien aux entreprises n.c.a.
O8401	**SERVICES D'ADMINISTRATION GENERALE, ECONOMIQUE ET SOCIALE**
O840100	**Services d'administration générale, économique et sociale**
O84010000	Services d'administration générale, économique et sociale
O8402	**SERVICES DE PRÉROGATIVE PUBLIQUE**
O840200	**Services de prérogative publique**
O84020000	Services de prérogative publique
O8403	**SERVICES DE SÉCURITÉ SOCIALE OBLIGATOIRE**
O840300	**Services de sécurité sociale obligatoire**
O84030000	Services de sécurité sociale obligatoire
P8501	**SERVICES D'ENSEIGNEMENT PRE-PRIMAIRE ET PRIMAIRE**
P850100	**Services d'enseignement pré-primaire et primaire**
P85010001	Services d'enseignement pré-primaire
P85010002	Services d'enseignement primaire
P8502	**SERVICES D'ENSEIGNEMENT SECONDAIRE**
P850201	**Services d'enseignement secondaire général**
P85020100	Services d'enseignement secondaire général
P850202	**Services d'enseignement secondaire technique ou professionnel**
P85020200	Services d'enseignement secondaire technique ou professionnel
P8503	**SERVICE D'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET POST-SECONDAIRE NON SUPERIEUR**
P850301	**Service d'enseignement supérieur**
P85030100	Services d'enseignement supérieur
P850302	**Services d'enseignement post-secondaire non supérieur**
P85030200	Services d'enseignement post-secondaire non supérieur
P8504	**AUTRES SERVICES D'ENSEIGNEMENT**
P850400	**Autres services d'enseignement**
P85040000	Autres services d'enseignement
Q8601	**SERVICES HOSPITALIERS**
Q860100	**Services hospitaliers**
Q86010000	Services hospitaliers
Q8602	**SERVICES DES MEDECINS ET DES CHIRUGIENS-DENTISTES**
Q860200	**Services des médecins et des chirurgiens-dentistes**
Q86020001	Services des médecins généralistes
Q86020002	Services des médecins spécialistes
Q86020003	Services de soins dentaires

Code produit	Produits
Q8603	**SERVICES PARAMÉDICAUX ET DE SOUTIEN**
Q860301	**Services de médecine alternative**
Q86030100	Services rendus par la médecine alternative
Q860302	**Autres services pour la santé humaine**
Q86030200	Autres services pour la santé humaine
Q8700	**SERVICES D'HEBERGEMENT MEDICO-SOCIAL ET SOCIAL**
Q870000	**Services d'hébergement médico-social et social**
Q87000000	Services d'hébergement médico-social et social
Q8800	**SERVICES D'ACTION SOCIALE SANS HEBERGEMENT**
Q880000	**Services d'action sociale sans hébergement**
Q88000000	Services d'action sociale sans hébergement
R9000	**SERVICES CREATIFS, ARTISTIQUES ET DE SPECTACLE**
R900000	**Services créatifs, artistiques et de spectacle**
R90000000	Services créatifs, artistiques et de spectacle
R9100	**SERVICES DE CONSERVATION ET DE VALORISATION DU PATRIMOINE**
R910000	**Services de conservation et valorisation du patrimoine**
R91000000	Services de conservation et valorisation du patrimoine
R9200	**JEUX DE HASARD ET D'ARGENT**
R920000	**Jeux de hasard et d'argent**
R92000000	Jeux de hasard et d'argent
R9301	**SERVICES SPORTIFS**
R930100	**Services sportifs**
R93010000	Services sportifs
R9302	**SERVICES RÉCRÉATIFS ET DE LOISIRS**
R930200	**Services récréatifs et de loisirs**
R93020000	Services récréatifs et de loisirs
S9401	**SERVICES FOURNIS PAR LES ORGANISATIONS ECONOMIQUES, PATRONALES ET PROFESSIONNELLES**
S940100	**Services fournis par les organisations économiques, patronales et professionnelles**
S94010000	Services fournis par les organisations économiques, patronales et professionnelles
S9402	**SERVICES FOURNIS PAR LES SYNDICATS DE TRAVAILLEURS**
S940200	**Services fournis par les syndicats de travailleurs**
S94020000	Services fournis par les syndicats de travailleurs
S9403	**SERVICES FOURNIS PAR LES AUTRES ORGANISATIONS ASSOCIATIVES**
S940301	**Services fournis par les organisations religieuses**
S94030100	Services fournis par les organisations religieuses
S940302	**Services fournis par les organisations politiques**
S94030200	Services fournis par les organisations politiques
S940303	**Services fournis par les autres organisations associatives n.c.a.**
S94030300	Services fournis par les autres organisations associatives n.c.a.



Code produit	Produits
S9501	**REPARATION D'ORDINATEURS ET D'EQUIPEMENTS DE COMMUNICATION**
S950101	**Réparation d'ordinateurs et d'équipements périphériques**
S95010100	Réparation d'ordinateurs et d'équipements périphériques
S950102	**Réparation d'équipements de communication**
S95010200	Réparation d'équipements de communication
S9502	**REPARATION DE BIENS PERSONNELS ET DOMESTIQUES**
S950200	**Réparation de biens personnels et domestiques**
S95020000	Réparation de biens personnels et domestiques
S9600	**AUTRES SERVICES PERSONNELS**
S960001	**Services de lavage et nettoyage de textiles**
S96000100	Services de lavage et nettoyage de textiles
S960002	**Services de coiffure et soins de beauté**
S96000200	Services de coiffure et soins de beauté
S960003	**Services funéraires**
S96000300	Services funéraires
S960004	**Autres services personnels n.c.a.**
S96000400	Autres services personnels n.c.a.
T9700	**SERVICES DES MÉNAGES EN TANT QU'EMPLOYEURS DE PERSONNEL DOMESTIQUE**
T970000	**Services des ménages en tant qu'employeurs de personnel domestique**
T97000000	Services des ménages en tant qu'employeurs de personnel domestique
T9800	**PRODUITS INDIFFERENCIES AUTOPRODUITS DES MÉNAGES**
T980001	**Biens indifférenciés produits par les ménages pour leur usage propre**
T98000100	Biens indifférenciés produits par les ménages pour leur usage propre
T980002	**Services indifférenciés produits par les ménages pour leur usage propre**
T98000200	Services indifférenciés produits par les ménages pour leur usage propre
U9900	**SERVICES DES ORGANISATIONS EXTRATERRITORIALES**
U990000	**Services des organisations extraterritoriales**
U99000000	Services des organisations extraterritoriales

NOMENCLATURE DES OPERATIONS FINANCIERES

F	ACQUISITION NETTE D'ACTIFS FINANCIERS/ACCROISSEMENT NET DES PASSIFS
F1	**Or monétaire et droits de tirage spéciaux (DTS)**
F11	Or monétaire (F11)
F12	DTS (F12)
F2	**Numéraire et dépôts (F2)**
F21	Numéraire (F21)
F22	Dépôts transférables (F22)
F221	Positions interbancaires
F229	Autres dépôts transférables
F29	Autres dépôts
F3	**Titres de créance**
F31	À court terme
F32	À long terme
F4	**Crédits**
F41	À court terme
F42	À long terme
F5	**Actions et parts de fonds d'investissement**
F51	Actions
F511	Actions cotées
F512	Actions non cotées
F519	Autres participations
F52	Parts de fonds d'investissement
F521	Parts de fonds communs de placement monétaires
F522	Parts de fonds communs de placement non monétaires
F6	**Systèmes d'assurances, de pensions et de garanties standard**
F61	Réserves techniques d'assurance dommages
F62	Droits sur les assurances-vie et rentes
F63	Droits à pension
F64	Droits des fonds de pension sur les gérants des systèmes de pension
F65	Droits à des prestations autres que de pension
F66	Réserves pour appels dans le cadre de garanties standard
F7	**Produits financiers dérivés et options sur titres des salariés**
F71	Produits financiers dérivés
F711	Options
F712	Contrats à terme
F72	Options sur titres des salariés
F8	**Autres comptes à recevoir/à payer**
F81	Crédits commerciaux et avances
F89	Autres comptes à recevoir/à payer

NOMENCLATURE DES ACTIFS NON PRODUITS NON FINANCIERS

AN1	**ACTIFS NON FINANCIERS PRODUITS**
AN11	**Actifs fixes**
AN111	Logements
AN112	Autres bâtiments et ouvrages de génie civil
AN1121	Bâtiments non résidentiels
AN1122	Autres ouvrages de génie civil
AN1123	Améliorations de terrains
AN113	Machines et équipements
AN1131	Matériels de transport
AN1132	Équipements TIC
AN1133	Autres machines et équipements
AN114	Systèmes d'armes
AN115	Ressources biologiques cultivées
AN1151	Ressources animales fournissant une production de façon répétée
AN1152	Arbres, végétaux et plantes fournissant une production de façon répétée
AN116	Coûts du transfert de propriété d'actifs non produits
AN117	Droits de propriété intellectuelle
AN1171	Recherche-développement
AN1172	Prospection minière et évaluation
AN1173	Logiciels et bases de données
AN11731	Logiciels
AN11732	Bases de données
AN1174	OEuvres récréatives, littéraires ou artistiques originales
AN1179	Autres droits de propriété intellectuelle
AN12	**Stocks ventilés par catégorie**
AN121	Matières premières et fournitures
AN122	Travaux en cours
AN1221	Travaux en cours : ressources biologiques cultivées
AN1222	Autres travaux en cours
AN123	Produits finis
AN124	Stocks militaires
AN125	Biens destinés à la revente
AN13	**Objets de valeur**
AN131	Pierres et métaux précieux
AN132	Antiquités et autres objets d'art
AN133	Autres objets de valeur
AN2	**ACTIFS NON FINANCIERS NON PRODUITS**
AN21	**Ressources naturelles**
AN211	Terrains
AN212	Réserves de minerais et de produits énergétiques
AN213	Ressources biologiques non cultivées
AN214	Ressources en eau
AN215	Autres ressources naturelles

AN2151	Spectre de fréquences radio
AN2159	Autres
AN22	**Contrats, baux et licences**
AN221	Licences d'exploitation négociables
AN222	Permis d'utiliser des ressources naturelles
AN223	Permis d'entreprendre une activité spécifique
AN224	Droits d'exclusivité sur des biens et services futurs
AN23	**Achats moins ventes de fonds commerciaux et d'autres actifs commerciaux**

NOMENCLATURE DES SECTEURS INSTITUTIONNELS

S1	**ECONOMIE NATIONALE**	**2**
S11	**Sociétés non financières**	**3**
S111	Sociétés non financières publiques	4
S112	Sociétés non financières privées nationales	4
S113	Sociétés non financières sous contrôle étranger	4
S12	**Sociétés financières**	**3**
S121	Banque Centrale	4
S122	Autres institutions de dépôt	4
S1221	Banques	5
S1222	Caisse d'épargne	5
S123	Etablissements financiers	4
S124	Auxiliaires financiers (Chargés d'agents de change...)	4
S125	Sociétés d'assurances et fonds de pension	4
S13	**Administrations publiques**	**3**
S131	Administration centrale	4
S1311	Etat	5
S1312	Organismes Divers d'Administration Centrale (O.D.A.C.)	5
S132	Administrations locales	4
S133	Administrations de sécurité sociale (ASSO)	4
S14	**Ménages et entreprises individuelles**	**3**
S141	Employeurs	4
S142	Travailleurs pour compte propre	4
S143	Salariés	4
S144	Bénéficiaires de revenus de la propriété et de transferts	4
S15	**Institutions sans but lucratif au service**	**3**
S2	**RESTE DU MONDE**	**2**

DEUXIÈME PARTIE :

Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés & combinés (D4C)

SYSCOHADA

2ème partie



Consolidation et Combinaison

Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés & combinés (D4C)

INTRODUCTION	
TITRE XII :	COMPTES CONSOLIDES
TITRE XIII :	COMPTES COMBINES

SOMMAIRE

INTRODUCTION

TITRE XII : COMPTES CONSOLIDES

CHAPITRE 1 : Dispositions générales relatives aux comptes consolidés

CHAPITRE 2 : Périmètre et méthodes de consolidation

CHAPITRE 3 : Retraitements des comptes individuels

CHAPITRE 4 : Conversion des états financiers des entités étrangères

CHAPITRE 5 : Opérations et techniques de consolidation

CHAPITRE 6 : Entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation

CHAPITRE 7 : Variations du périmètre ou des pourcentages d'intérêts

CHAPITRE 8 : Documents de synthèse consolidés

CHAPITRE 9 : Première application du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés

TITRE XIII : COMPTES COMBINES

CHAPITRE 1 : Définition et objectif des comptes combinés

CHAPITRE 2 : Champ d'application et entités concernées

CHAPITRE 3 : Périmètre de combinaison

CHAPITRE 4 : Règles et méthodes de combinaison

CHAPITRE 5 : Présentation et contrôle des comptes combinés

Système comptable
OHADA



INTRODUCTION

INTRODUCTION

Les opérations de regroupement ou de prises de contrôle d'entités cibles, réalisées par l'intermédiaire d'un achat ou d'un échange d'actions constituent aujourd'hui l'une des principales pratiques de la croissance externe. On entend par croissance externe, un mode de développement fondé sur la prise de contrôle de moyens de production déjà organisés et détenus par des acteurs extérieurs à l'entité.

Cette coexistence de plusieurs entités juridiquement indépendantes, reliées par de multiples liens financiers, commerciaux, techniques ou de personnes, mais qui dépendent d'un centre de décision commun qui en assure le contrôle et la direction donne naissance à une nouvelle entité économique dépourvue de personnalité juridique communément appelée « groupe ».

Dans la pratique, chaque entité appartenant au groupe a l'obligation de tenir une comptabilité et de présenter des états financiers annuels. Mais une juxtaposition de ces états financiers ne permet pas au lecteur externe d'apprécier de façon pertinente, **la performance économique et la situation financière de l'ensemble**. Par conséquent, il est donc indispensable de concevoir de véritables comptes de groupe dont les bases d'élaboration reposent sur des règles et méthodes spécifiques.

L'objectif des états financiers consolidés est de fournir au lecteur externe une vision économique de l'activité, de la situation financière et du résultat du groupe considéré comme une **« entité économique »** ayant une existence propre et basée en premier lieu sur des liens de participation entre les entités formant le groupe. La consolidation des comptes est un outil de gestion qui facilite la prise de décision des dirigeants du groupe.

En outre, des entités peuvent être liées par des relations économiques de nature diverse, sans que leur intégration résulte de liens de participation (liens de personnes ou liens de dépendance technico-commerciale). La cohésion de ces ensembles peut les conduire à souhaiter établir des comptes, qui ne peuvent être appelés « comptes consolidés » et sont désignés par **« comptes combinés »**. L'objectif principal du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés n'est pas d'imposer l'établissement de tels comptes, mais simplement d'en définir les règles de préparation et de proposer un guide d'élaboration des comptes combinés afin d'harmoniser les méthodes. Toutefois, les entités qui constituent dans une région de l'espace OHADA un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décisions situé hors de cette région, sans qu'existent entre elles des liens

juridiques de domination, ont l'obligation d'établir et de présenter des **états financiers combinés**.

Par ailleurs, les autorités compétentes des Etats parties de l'OHADA peuvent imposer l'établissement et la présentation de comptes combinés à des groupes d'entités qui relèvent de leur droit et dont la cohésion repose sur certains éléments objectifs permettant de justifier la présentation de tels comptes.

Le positionnement du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés en dehors du champ d'application du Plan comptable général **(PCGO)** se justifie par la prise en compte des spécificités propres à la préparation et à la présentation des comptes consolidés et combinés.

Le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés **(en abrégé D4C)** est divisé en deux parties :

- une première partie qui traite des règles et méthodes relatives aux comptes consolidés ;
- une deuxième partie qui définit la méthodologie de préparation et de présentation des comptes combinés.

Système comptable OHADA

Titre XII

COMPTES CONSOLIDES

CHAPITRE 1 :	Dispositions générales relatives aux comptes consolidés
CHAPITRE 2 :	Périmètre et méthodes de consolidation
CHAPITRE 3 :	Retraitements des comptes individuels
CHAPITRE 4 :	Conversion des états financiers des entités étrangères
CHAPITRE 5 :	Opérations et techniques de consolidation
CHAPITRE 6 :	Entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation
CHAPITRE 7 :	Variations du périmètre ou des pourcentages d'intérêts
CHAPITRE 8 :	Documents de synthèse consolidés
CHAPITRE 9 :	Première application du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES



Titre XII

Chapitre 1

Dispositions générales relatives aux comptes consolidés

SECTION 1 :	Obligation d'établir les comptes consolidés
SECTION 2 :	Exemptions

SECTION 1 : Obligation d'établir les comptes consolidés

Toute entité, qui a son siège social ou son activité principale dans l'un des Etats parties et qui contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entités, doit établir et publier chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités ainsi qu'un rapport sur la gestion de cet ensemble.

Les entités qui n'exercent qu'une influence notable sur une ou plusieurs entités n'ont pas l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés.

En revanche, dès lors qu'il y a obligation d'établir des comptes consolidés, les entités sous influence notable sont incluses dans le périmètre de consolidation.

Les états financiers consolidés sont « **les états financiers d'un groupe présentés comme ceux d'une entité économique unique** ».

L'établissement et la publication des états financiers consolidés sont à la charge des organes d'administration ou de direction de l'entité dominante de l'ensemble consolidé, dite entité consolidante.

L'obligation de consolidation subsiste même si l'entité consolidante est elle-même sous contrôle, ou qui détient des intérêts dans des opérations contrôlées conjointement d'une ou de plusieurs entités ayant leur siège social et leur activité principale en dehors de l'espace économique formé par les Etats-parties de l'OHADA. L'identité de cette ou de ces entités est signalée dans les Notes annexes des états financiers personnels de l'entité consolidante de l'espace économique formé par les Etats-parties ainsi que dans les Notes annexes consolidées.

SECTION 2 : Exemptions

Les entités dominantes de l'espace juridique formé par les Etats parties de l'OHADA qui sont, elles-mêmes, sous le contrôle d'une autre entité de cet espace soumise à une obligation de consolidation, sont dispensées de l'établissement et de publication d'états financiers consolidés.

Toutefois, cette exemption ne peut être invoquée dans les trois cas suivants :

- si les deux entités ont leur siège social dans deux régions différentes de l'espace OHADA ;
- si l'entité fait appel public à l'épargne;
- si des états financiers consolidés sont exigés par un ensemble d'associés, d'actionnaires ou de membres représentant au moins le dixième du capital de l'entité l'entreprise dominante.

Les « régions de l'espace OHADA » s'entendent des ensembles économiques institutionnalisés formés par plusieurs Etats-parties telles la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale, l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine, la R. D. Congo, Comores et la Guinée.

Sont dispensés de l'établissement et de la publication d'états financiers consolidés, les ensembles d'entités dont le chiffre d'affaires ne dépasse, pendant deux exercices successifs un total hors taxes : 500 000 000 FCFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie (art 95, alinéa 1 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière).

Cette limite est établie sur la base des états financiers arrêtés des deux derniers exercices des entités incluses dans la consolidation (art 95, alinéa 2 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière).

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES



Titre XII

Chapitre 2

Périmètre et méthodes de consolidation

SECTION 1 :	Les différents types de contrôle
SECTION 2 :	Périmètre de consolidation
SECTION 3 :	Méthodes de consolidation

SECTION 1 : Les différents types de contrôle

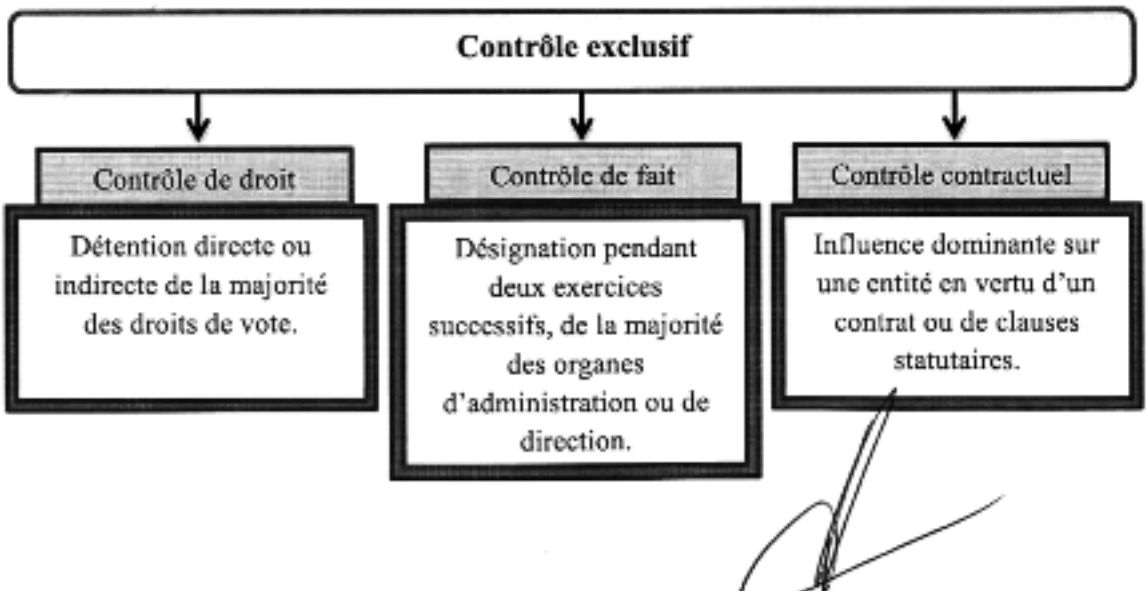
Le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés distingue trois types de contrôle de l'entité mère sur ces filiales :

- le contrôle exclusif ;
- le contrôle conjoint ;
- l'influence notable.

1.1. Appréciation du contrôle exclusif

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages économiques de ses activités. Ce contrôle résulte :

- soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entité ;
- soit de la désignation, pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction d'une autre entité ; l'entité consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé, au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent (40%) des droits de vote et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
- soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entité en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet ; l'influence dominante existe dès lors que, dans les conditions décrites ci-dessus, l'entité consolidante a la possibilité d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs de la même façon qu'elle contrôle ses propres actifs.



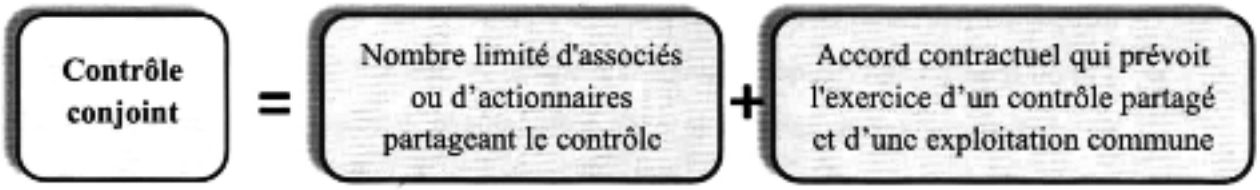
1.2. Appréciation du contrôle conjoint

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entité exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les politiques financière et opérationnelle résultent de leur accord.

Un contrôle conjoint est caractérisé par l'existence :

- d'un nombre limité d'associés ou d'actionnaires partageant le contrôle ; le partage du contrôle suppose qu'aucun associé ou actionnaire n'est susceptible à lui seul de pouvoir exercer un contrôle exclusif en imposant ses décisions aux autres ; l'existence d'un contrôle conjoint n'exclut pas la présence d'associés ou d'actionnaires minoritaires ne participant pas au contrôle conjoint ;

- d'un accord contractuel qui :
  - prévoit l'exercice du contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité exploitée en commun ;
  - établit les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de l'entité exploitée en commun et qui nécessitent le consentement de tous les associés ou actionnaires participant au contrôle conjoint.



1.3. Appréciation de l'influence notable

L'influence notable est le pouvoir de participer aux politiques financière et opérationnelle d'une entité sans en détenir le contrôle. L'influence notable peut notamment résulter d'une représentation dans les organes de direction, de la participation aux décisions stratégiques, de l'existence d'opérations inter-entités importantes, de l'échange de personnel de direction, de liens de dépendance technique.

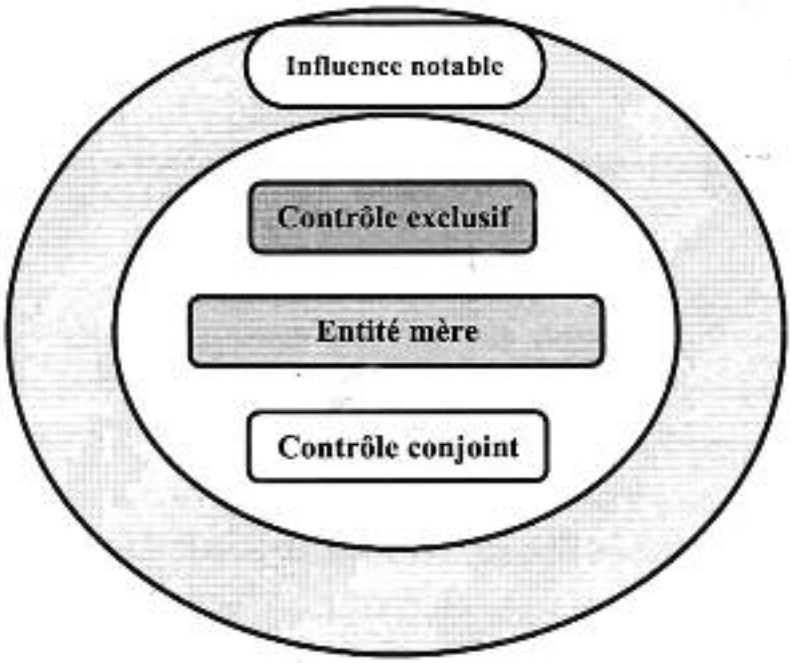
Pour l'établissement des comptes consolidés, l'entité dominante est présumée exercer une influence notable sur la gestion et la politique financière d'une autre entité si elle détient directement ou indirectement une participation représentant au moins un cinquième (1/5) des droits de vote.

SECTION 2 : Périmètre de consolidation

2.1. Composition de l'ensemble à consolider

On appelle périmètre de consolidation l'ensemble des entités dont les comptes annuels sont pris en considération pour l'établissement des comptes du groupe.

Le périmètre de consolidation circonscrit le champ d'application à l'ensemble consolidé de la technique de consolidation. Il est délimité en fonction de la nature et de l'importance des liens existants entre l'entité consolidante et les entités sur lesquelles elles peuvent exercer un contrôle exclusif, un contrôle conjoint ou une influence notable.



2.2. Entité consolidante

L'entité consolidante est celle qui contrôle exclusivement ou conjointement d'autres entités quelle que soit leur forme ou qui exerce sur elles une influence notable.

2.3. Exclusion du périmètre de consolidation

Sont laissées en dehors du périmètre de consolidation, les entités dont la perte de contrôle ou de l'influence notable exercée par l'entité mère peut être démontrée.

L'existence de restrictions sévères et durables remettant en cause, substantiellement, le contrôle ou l'influence qu'exerce une entité mère sur d'autres entités est l'un des critères d'appréciation du contrôle (exclusif ou conjoint) ou de l'influence notable.

En outre, les entités dont l'importance est négligeable par rapport à l'ensemble consolidé peuvent être exclues du périmètre de consolidation.

Toute exclusion de la consolidation d'entités entrant dans les catégories visées au présent article doit être justifiée dans les Notes annexes de l'ensemble consolidé (art 96 de l'Acte uniforme).

Cas particuliers : absence d'informations ou informations insuffisantes sur une entité du groupe

L'absence d'information ou une information insuffisante relative à une entité entrant dans le périmètre de consolidation ne remet pas en cause l'obligation pour l'entité dominante d'établir et de publier des comptes consolidés. Dans ce cas exceptionnel, elle est tenue de signaler le caractère incomplet des comptes consolidés.

2.4. Définition et consolidation des entités ad hoc (entités structurées)

2.4.1. Définition des entités ad hoc

Une entité ad hoc est une structure juridique distincte, créée spécifiquement pour gérer une opération ou un groupe d'opérations similaires pour le compte d'une entité. L'entité ad hoc est structurée ou organisée de manière telle que son activité n'est en fait exercée que pour le compte de cette entité, par mise à disposition d'actifs ou fourniture de biens, de services ou de capitaux. Par exemple, seront considérées comme des entités ad hoc, des entités dont l'activité consiste :

- à gérer des placements des salariés dans le cadre d'un plan épargne entreprise;
- à réaliser des travaux de recherche et de développement pour le compte d'une entité qui assume les risques liés à cette activité.

Afin de déterminer l'existence de ce contrôle, il est nécessaire d'apprécier l'économie d'ensemble de l'opération à laquelle l'entité ad hoc participe et d'analyser les caractéristiques de la relation entre cette dernière et l'entité consolidante.

2.4.2. Consolidation des entités ad hoc

Une entité ad hoc est comprise dans le périmètre de consolidation au même titre que les autres entités dès lors qu'il y a contrôle en substance de cette entité.

Si l'entité ad hoc est contrôlée de manière exclusive, elle sera consolidée par intégration globale.

Si l'entité ad hoc n'est pas contrôlée de manière exclusive mais que l'entité consolidante détient une participation financière, les règles générales de comptabilisation de l'entité s'appliquent (contrôle conjoint ou influence notable).

Dans le cas où il n'ya pas de contrôle exclusif, de contrôle conjoint ou d'influence notable, cette participation financière est comptabilisée au coût.

2.5. Dates d'entrée et de sortie dans le périmètre de consolidation

2.5.1. Date d'entrée dans le périmètre de consolidation

L'entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation est effective :

- soit à la date d'acquisition des titres par l'entité consolidante ;
- soit à la date de prise de contrôle ou d'influence notable, si l'acquisition a eu lieu en plusieurs fois ;
- soit à la date prévue par le contrat si celui-ci prévoit le transfert du contrôle à une date différente de celle du transfert des titres.

2.5.2. Date de sortie du périmètre de consolidation

Une entité sort du périmètre de consolidation à la date de perte de contrôle ou d'influence notable.

2.5.2.1. Cas de cession

En cas de cession, le transfert du contrôle ou d'influence notable est en général concomitant au transfert des droits de vote lié à celui des titres. Ainsi, même si des accords de cession d'une entité intégrée sont intervenus à la date de clôture d'un exercice, l'entité cédante continue à consolider cette entité car elle en a encore le contrôle. Toutefois, l'entité contrôlée peut être déconsolidée dans des cas très exceptionnels où le transfert de contrôle est effectué avant le transfert des titres, soit à la suite de changements dans les organes d'administration ou de direction , soit du fait d'un contrat entre les parties intervenant avant la date de clôture des comptes. L'entité cédante doit alors pouvoir justifier, par des éléments de fait, que la perte du contrôle est effective avant le transfert des droits de vote.

2.5.2.2. Perte de contrôle sans cession

La cession temporaire, sans perte de contrôle, de titres d'entités consolidées, suivie de leur rachat dans un bref délai ne doit pas avoir de conséquence sur l'établissement des comptes consolidés à la clôture de l'exercice de l'entité qui cède provisoirement ses titres.

SECTION 3 : Méthodes de consolidation

Le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés préconise les trois méthodes de consolidation suivantes :

- l'intégration globale ;
- l'intégration proportionnelle ;
- la mise en équivalence.

3.1. Méthode de l'intégration globale

Les comptes des entités placées sous le contrôle exclusif de l'entité consolidante sont consolidés par intégration globale (art. 80, alinéa 1 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable).

L'intégration globale consiste à :

- intégrer à 100% dans les comptes de l'entité consolidante les éléments des comptes des entités consolidées, après retraitements éventuels ;
- répartir les capitaux propres et le résultat entre les intérêts de l'entité consolidante et les intérêts des autres actionnaires ou associés dits « intérêts minoritaires » ;
- éliminer les opérations et comptes entre l'entité intégrée globalement et les autres entités consolidées.

3.2. Méthode de l'intégration proportionnelle

Les comptes des entités contrôlées conjointement avec d'autres associés ou actionnaires par l'entité consolidante sont consolidés par intégration proportionnelle (art. 80 alinéa 2 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable).

L'intégration proportionnelle consiste à :

- intégrer dans les comptes de l'entité consolidante la fraction représentative de ses intérêts dans les comptes de l'entité consolidée, après retraitements éventuels ; aucun intérêt minoritaire n'est donc constaté ;
- éliminer les opérations et comptes entre l'entité intégrée proportionnellement et les autres entités consolidées.

3.3. Mise en équivalence

Les comptes des entités sur lesquelles l'entité consolidante exerce une influence notable sont consolidés par mise en équivalence (art. 80, alinéa 3 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable).

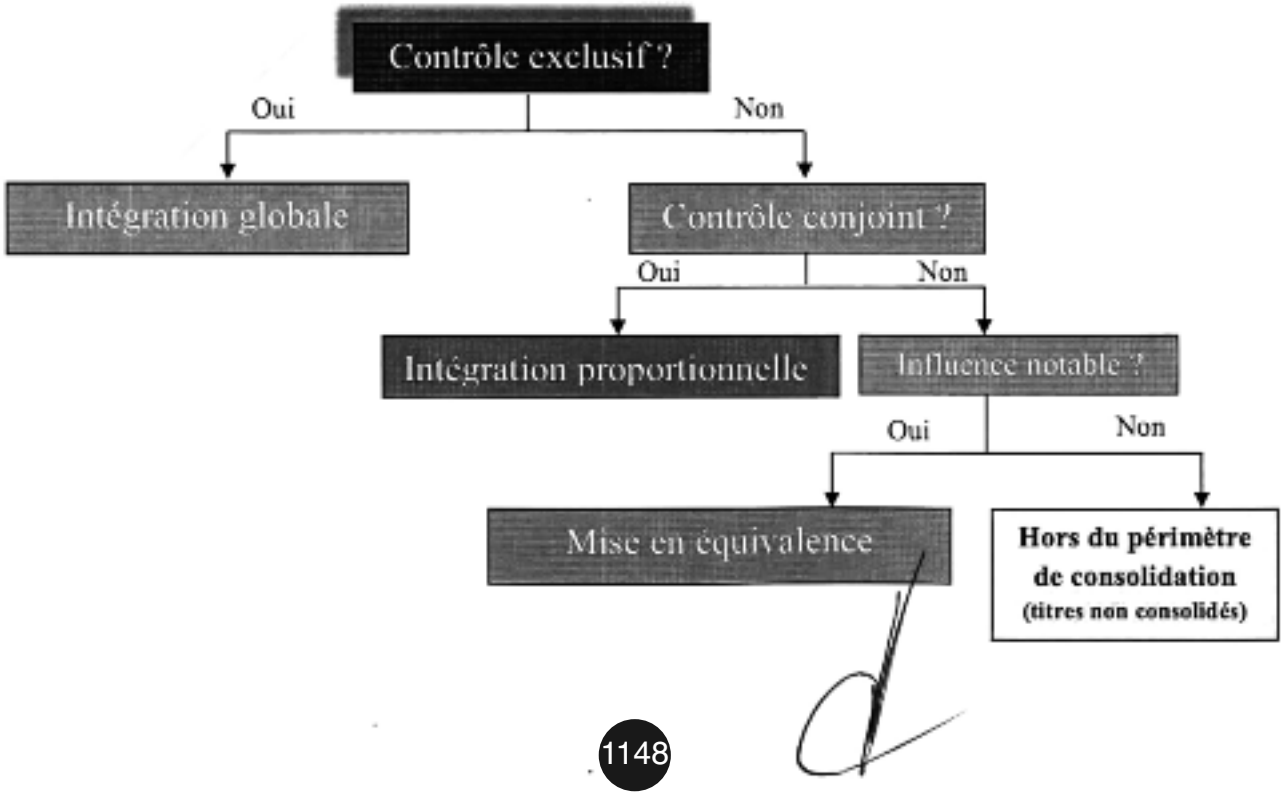
La mise en équivalence consiste à :

- substituer à la valeur comptable des titres détenus, la quote-part des capitaux propres, y compris le résultat de l'exercice déterminé d'après les règles de consolidation ;
- éliminer les opérations et comptes entre l'entité mise en équivalence et les autres entités consolidées.

Selon cette méthode, la participation est comptabilisée initialement au coût et ajustée par la suite pour prendre en compte les changements de la quote-part de l'investisseur dans l'actif net de l'entité émettrice qui surviennent postérieurement à l'acquisition.

3.4. Liaisons entre types de contrôle, méthode de consolidation et informations à fournir

Il existe des interactions entre types de contrôle, méthode de consolidation et informations à fournir comme le montre le schéma suivant :



DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES



Titre XII

Chapitre 3

Retraitements des comptes individuels

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Modalités pratiques
SECTION 3 :	Traitement comptable des actifs et passifs d'impôts

SECTION 1 : Principes généraux

Les états financiers consolidés doivent être établis en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres évènements semblables dans des circonstances similaires. Par ailleurs, si une entité du groupe utilise des méthodes comptables différentes de celles adoptées dans les états financiers consolidés pour des transactions et des évènements semblables dans des circonstances similaires, les ajustements appropriés sont apportés à ses états financiers dans le cadre de la préparation des états financiers consolidés.

Les actifs et les passifs, les charges et les produits des entités consolidées sont donc évalués et présentés selon des méthodes homogènes au sein du groupe.

SECTION 2 : Modalités pratiques

Le retraitement des comptes individuels des entités consolidées consiste d'une part à les rendre homogènes, d'autre part à éliminer l'impact de certaines écritures passées dans les comptes individuels qui ne permettent pas d'obtenir une vision économique de l'activité, de la situation financière et du résultat du groupe.

Les principaux retraitements sont les suivants :

- homogénéisation des états financiers ;
- éliminations de nature fiscale ;
- éliminations intra-groupe
- changements de méthodes comptables.

2.1. Homogénéisation des états financiers

Les règles et méthodes comptables retenues d'évaluation et de classement pour l'établissement des comptes consolidés sont exposées dans un « manuel de consolidation » communiqué à l'ensemble des entités du groupe. Ces retraitements portent généralement sur :

- amortissements et dépréciations des immobilisations ;
- évaluation des stocks ;
- écart de conversion-actif et écart de conversion-passif ;
- réévaluation des immobilisations.

2.1.1. Amortissements et dépréciations des immobilisations

Les retraitements à opérer vont consister à :

- calculer les amortissements ou les dépréciations conformément au manuel de consolidation du groupe ;
- mettre en évidence les écarts d'évaluation sur les éléments concernés en fin d'exercice et en début d'exercice ;
- constater un impôt différé actif ou passif selon le sens de la correction.

2.1.2. Evaluation des stocks

Les retraitements à opérer vont consister à :

- évaluer les stocks selon la méthode retenue par le groupe ;
- mettre en évidence les écarts d'évaluation sur les stocks initiaux et finaux ;
- constater un impôt différé actif ou passif selon le sens de la correction.

2.1.3. Ecart de conversion-actif et écart de conversion-passif

Les retraitements à opérer vont consister à :

- **Ecart de conversion-actif** : annulation au bilan du compte écart de conversion-actif et de la provision pour perte de change et/ou pour risque à court terme . Au compte de résultat, reclassement de la dotation aux provisions ou charge pour provisions au compte de perte de change.
- **Ecart de conversion-passif :** annulation au bilan du compte Ecart de conversion-passif et constatation au compte de résultat d'un produit financier.

2.1.4. Réévaluation des immobilisations

Une entité consolidée peut être conduite à pratiquer, dans ses comptes individuels, une réévaluation libre ou légale.

Si une entité du groupe a procédé à l'une ou l'autre de ces réévaluations dans ses comptes individuels, il convient :

- soit d'éliminer l'incidence de la réévaluation des comptes de l'entité qui a procédé à la réévaluation que cette entité soit l'entité mère ou une de ses filiales ;
- soit de procéder à la réévaluation de toutes les autres entités consolidées, dans un souci d'homogénéisation.

Lorsque le groupe opte pour une élimination de l'incidence d'une réévaluation des comptes d'une entité consolidée, les retraitements à opérer sont les suivants :

- annulation de l'augmentation de la valeur des immobilisations corporelles et financières ;
- diminution de la dotation aux amortissements ;
- annulation de la charge d'impôt par la constatation (d'un impôt différé actif) si les plus-values latentes d'impôts ont été imposées ;
- constatation de l'impact de ces corrections nettes d'impôts sur le résultat consolidé, les réserves consolidées et les intérêts minoritaires.

2.2. Eliminations de nature fiscale

Ces retraitements sont destinés à éliminer l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales du pays où se situe l'entité.

Ils consistent à :

- éliminer les provisions réglementées ;
- reclasser les subventions d'investissements ;
- éliminer les écritures liées à la comptabilisation des changements de méthodes dans le compte de résultat.

2.2.1. L'élimination des provisions réglementées

Les retraitements consistent à contre-passer les écritures enregistrées dans les comptes individuels. L'incidence des éliminations concernant l'exercice est constaté dans le résultat et les éliminations concernant les exercices antérieurs sont constatées en réserves.

2.2.2. Reclassement des subventions d'investissements

Le retraitement consiste à effectuer un reclassement du compte de capitaux propres au compte de produits constatés d'avance.

Les montants constatés au compte de résultat sont inchangés, il n'y a ni incidence sur le résultat, ni impôt différé.

2.2.3. Les changements de méthodes comptables

2.2.3.1. Règles applicables dans les comptes individuels

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau » dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entité est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat.

2.2.3.2. Règles applicables dans les comptes consolidés

L'exception prévue dans le cadre conceptuel du Plan comptable général OHADA qui permet de comptabiliser l'impact d'un changement de méthodes dans le compte de résultat n'est pas applicable pour les comptes consolidés. Quel que soit l'incidence sur les exercices antérieurs, l'impact d'un changement de méthode comptable doit être porté en report à nouveau.

2.2.3.3. Retraitements à comptabiliser

Le retraitement consiste à reclasser ces charges en report à nouveau net d'impôt.

2.3. Eliminations intra-groupe

Toutes les opérations intra-groupe doivent faire l'objet d'une procédure de confirmation de solde. Il convient de préciser le traitement des écarts en cas de litige et de distinguer les comptes effectivement réciproques dont le retraitement n'a pas d'incidence sur le résultat et les autres opérations qui affectent le résultat consolidé des opérations suivantes :

- Pour les cessions internes des immobilisations :
  - reconstituer la valeur brute de l'immobilisation ;
  - reconstituer les amortissements cumulés de la société cédante ;
- Pour les cessions internes de stocks, mettre en évidence les pertes et profits compris dans les stocks ;
- Pour les dividendes reçus, mettre en évidence les dividendes reçus du bénéfice réalisé avant et après la date de l'entrée de l'entité dans l'ensemble consolidé ;
- Pour les créances et dettes ainsi que les charges et produits réciproques :
  - mettre en évidence les créances et dettes réciproques ;
  - mettre en évidence les charges et produits réciproques ;
- constater un impôt différé actif ou passif selon le sens de la correction ci-dessous.

SECTION 3 : Traitement comptable des actifs et passifs d'impôts

Les impôts sur les résultats regroupent tous les impôts assis sur le résultat, qu'ils soient exigibles ou différés.

3.1. Définition et comptabilisation de l'impôt exigible

3.1.1. Définition de l'impôt exigible

L'impôt exigible est le montant des impôts sur le résultat payables (recouvrables) au titre du bénéfice imposable (d'une perte fiscale) d'un exercice.

Le bénéfice imposable (perte fiscale) est égal au résultat net d'un exercice, déterminé(e) selon les règles établies par les administrations fiscales et sur la base desquelles l'impôt sur le résultat doit être payé (recouvré).

3.1.2. Comptabilisation de l'impôt exigible

La charge d'impôt exigible d'un exercice est basée sur les montants taxables et déductibles figurant sur la liasse fiscale de l'exercice.

L'entité comptabilise :

- un passif au bilan au titre de la charge d'impôt exigible d'un exercice et des exercices précédents non encore payée ;
- un actif si le montant d'impôt exigible payé excède le montant dû.

3.2. Définition, évaluation et comptabilisation de l'impôt différé

3.2.1. Définition de l'impôt différé

Un impôt différé est un impôt qui matérialise l'existence d'une dette d'impôt future ou une créance d'impôt future. En effet, l'impôt différé permet de constater un impôt correspondant au résultat économique de l'exercice au titre des opérations de l'entité qui sont amenés à générer dans le futur un impôt à payer ou une économie d'impôt non reconnu par la méthode de l'impôt exigible.

3.2.2. Principes généraux

Sont enregistrées au Bilan et au Compte de résultat consolidé les impositions différées résultant :

- d'une part et dans une approche dite de résultat,

  1°) du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et son inclusion dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur ;

  2°) des aménagements, éliminations et retraitements prévus à l'article 86 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable.

  3°) de déficits fiscaux reportables des entités comprises dans la consolidation, dans la mesure où leur imputation sur les bénéfices fiscaux futurs est probable.

- d'autre part et dans une approche dite bilantielle de la différence entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou ce passif à des fins fiscales.

3.2.3. Retraitement de l'impôt différé selon l'approche résultat

La comptabilisation des impôts différés selon **l'approche résultat** consiste à tenir compte dans l'évaluation de la charge d'impôt sur les bénéfices du groupe consolidé des incidences fiscales liées :

- aux écritures de consolidation ;
- aux écritures de retraitement des comptes personnels des entités consolidées ;
- aux écarts entre le résultat comptable et le résultat fiscal des entités consolidées.

La charge d'impôt figurant dans les charges du groupe consolidé doit en effet refléter la charge imputable à l'exercice, et non la charge payée ou à payer au titre de cet exercice.
Par conséquent, les impôts différés à comptabiliser dans le cadre d'une consolidation résultent notamment :

- du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur (ou antérieur) ;
- des retraitements d'homogénéité éventuellement appliqués aux comptes personnels d'entités consolidées et qui peuvent générer de nouveaux décalages temporaires entre la constatation comptable et la prise en compte au niveau du résultat fiscal ;
- de l'élimination de l'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales ;
- de certaines écritures de consolidation, en particulier celles relatives à l'élimination des résultats internes inclus dans les stocks et les immobilisations, par suite d'opérations internes à l'ensemble consolidé ;
- des déficits fiscaux reportables, y compris les amortissements différés des entités comprises dans la consolidation, dans la mesure où leur imputation sur les bénéfices fiscaux futurs est probable.

Le caractère probable doit être estimé avec prudence, c'est-à-dire en s'appuyant sur des documents prévisionnels vérifiables et faisant état d'hypothèses prudentes et cohérentes ;



- de la constatation de charges, lorsque des impositions afférentes à certaines distributions prévues ne sont pas récupérables, ainsi que de la prise en compte de réduction d'impôts du fait des distributions prévues.

3.2.4. Retraitement de l'impôt différé selon l'approche bilan (ou bilantielle)

3.2.4.1. Principe

La comptabilisation des impôts différés selon **l'approche bilan** est basée sur l'identification de l'ensemble des différences temporelles.

Les différences temporelles sont les différences entre la base fiscale d'un actif ou d'un passif et sa valeur comptable dans le Bilan.

La base fiscale d'un actif représente le montant qui sera fiscalement déductible de tout avantage économique imposable qui ira à l'entité lors du recouvrement de la valeur comptable de cet actif. Si ces avantages économiques ne sont pas imposables, la base fiscale de l'actif est égale à sa valeur comptable. Le recouvrement de la valeur comptable de l'actif peut être réalisé soit par sa cession, soit par son utilisation, et donc son amortissement s'il s'agit d'une immobilisation amortissable.

La base fiscale d'un passif représente sa valeur comptable, diminuée de tout montant qui sera fiscalement déductible au titre de ce passif au cours des exercices futures.

3.2.4.2. Différences temporelles imposables et impôts différés passifs

En pratique, un impôt différé passif est constaté lorsque :

- la valeur comptable d'un actif est supérieure à sa valeur fiscale ; ou
- la valeur comptable d'un passif est inférieure à sa valeur fiscale.

Le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés n'autorise pas la comptabilisation du passif d'impôt différé correspondant à l'écart d'acquisition (goodwill) car cet actif est évalué en tant que montant résiduel et la comptabilisation du passif d'impôt différé augmenterait sa valeur comptable.

3.2.4.3. Différences temporelles déductibles et impôts différés actifs

En pratique, un actif d'impôt différé est constaté lorsque :

- la valeur comptable de l'actif est inférieure à sa valeur fiscale ; ou
- la valeur comptable du passif est supérieure à sa valeur fiscale.

Le mode opératoire relatif à l'appréciation de la nature de l'impôt différé peut être schématisé dans le tableau ci-dessous :

Postes du bilan	Actif	Passif
Valeur comptable > Base fiscale	Impôt différé - Passif	Impôt différé - Actif
Valeur comptable< Base fiscale	Impôt différé - Actif	Impôt différé - Passif

3.3. Evaluation des impôts différés

Les passifs ou actifs d'impôt différé doivent être évalués au montant que l'on s'attend à payer ou recouvrer auprès des administrations fiscales en utilisant les taux d'impôt et les réglementations fiscales en vigueur à la date de clôture. Une loi est considérée en vigueur lorsqu'elle a été promulguée après son vote au parlement.

L'évaluation des impôts différés est effectuée selon la méthode du **report variable.** Les impositions différées sont ajustées en fonction des changements de taux d'impôt. L'effet des variations de taux d'impôt affecte le compte de résultat, sauf s'il se rapporte à des éléments précédemment enregistrés dans les capitaux propres.

L'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entité s'attend, à la fin de l'exercice, à recouvrer ou régler la valeur comptable de ses actifs et passifs.

L'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé est interdite.

3.4. Comptabilisation de l'impôt différé

L'impôt différé doit être comptabilisé en produits ou en charges et compris dans le résultat de l'exercice, sauf dans les cas où il est généré par une transaction ou un événement comptabilisé en capitaux propres.

Un impôt différé actif doit être comptabilisé au titre de ces différences temporelles déductibles dans la mesure où il est probable :

- que la différence temporelle s'inversera dans un avenir prévisible ; et
- qu'il existera un bénéfice imposable sur lequel pourra être imputée la différence temporelle.

3.5. Informations à fournir dans les Notes annexes

Les éléments suivants doivent être présentés séparément :

- principales composantes de la charge (ou du produit) d'impôt.
- total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités dans les capitaux propres.
- montant de l'impôt relatif à chaque élément du compte de résultat.
- explication de la relation entre la charge (ou le produit) d'impôt et le bénéfice comptable (preuve d'impôt) selon l'une des deux formes suivantes ou les deux :

  - rapprochement chiffré entre la charge (ou le produit) d'impôt et le bénéfice comptable multiplié par le(s) taux applicable(s), en indiquant également la base de calcul du (des) taux applicable(s),

  - rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable, en indiquant également la base de calcul du taux d'impôt applicable.

- explication des changements de taux d'impôt applicables par rapport à l'exercice précédent.
- montants et date d'expiration éventuelle des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédit d'impôts non utilisés pour lesquels aucun impôt différé actif n'a été comptabilisé au bilan.

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES



Titre XII

Chapitre 4

Conversion des états financiers des entités étrangères

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Méthode du cours historique
SECTION 3 :	Méthode du cours de clôture
SECTION 4 :	Cas particulier d'une monnaie fonctionnelle hyperinflationniste
SECTION 5 :	Informations à fournir dans les notes annexes

SECTION 1 : Principes généraux

Les comptes des entités étrangères entrant dans le périmètre de consolidation doivent être convertis dans la monnaie de présentation des comptes consolidés (entité consolidante).

A l'exception du cas des entités étrangères situées dans un pays à forte inflation, la conversion des comptes d'une entité étrangère, s'effectue ainsi :

- si la monnaie de fonctionnement d'une entité filiale étrangère est différente de sa monnaie locale, le passage de la monnaie locale à la monnaie fonctionnelle doit se faire par la conversion des états financiers selon la méthode temporelle.
- ensuite, si la monnaie de fonctionnement d'une entité filiale étrangère est différente de la monnaie de présentation des comptes consolidés, le passage de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation doit se faire par la conversion des états financiers selon la méthode du cours de clôture.

✓ **La monnaie locale** est la monnaie dans laquelle l'entité tient sa comptabilité.

✓ **La monnaie fonctionnelle** (ou monnaie de fonctionnement) est la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel l'entité opère, c'est-à-dire celui dans lequel la trésorerie de l'entité est principalement générée et dépensée.

Deux types de facteurs permettent de déterminer la monnaie fonctionnelle d'une entité :

- les facteurs essentiels,
- les facteurs auxiliaires.

❖ **Les facteurs principaux sont les suivants :**

- monnaie qui influence principalement les prix de vente des biens et des services,
- monnaie du pays dont les forces concurrentielles et la réglementation déterminent de manière principale les prix de vente de ses biens et services,
- monnaie qui influence principalement le coût de la main-d'œuvre, des matériaux et des autres coûts relatifs à la fourniture de biens ou de services.

- ❖ **Les facteurs auxiliaires sont les suivants :**
  - la monnaie dans laquelle sont générés les fonds provenant des activités de financement,
  - la monnaie dans laquelle les entrées de trésorerie provenant des activités opérationnelles sont habituellement conservées.
- ✓ **La monnaie de présentation** est la monnaie utilisée pour la présentation des états financiers consolidés.

SECTION 2 : Méthode temporelle (ou méthode du coût historique)

2.1. Règles générales

L'objectif de cette conversion est d'aboutir aux mêmes états financiers que ceux qui auraient été obtenus si les comptes avaient été tenus directement dans la monnaie fonctionnelle de l'entité mère.

2.2. Conversion des postes du Bilan et Compte de résultat

La conversion des comptes du bilan et de compte de résultat de la monnaie locale à la monnaie fonctionnelle est effectuée en respectant les règles suivantes :

- **éléments monétaires du Bilan** : conversion au cours de change à la clôture ;
- **éléments non monétaires y compris les capitaux propres du Bilan évalués au coût historique** : conversion au cours de change en vigueur à la date à laquelle la transaction a été comptabilisée initialement (cours historique);
- **produits et charges** : convertis au cours de change à la date de chaque transaction (en pratique il est souvent fait usage du cours moyen. Le cours moyen n'est autorisé que s'il est proche du cours réel en vigueur à la date d'opération.), sauf pour les dotations aux amortissements et aux dépréciations (cours de change en vigueur à la date de comptabilisation initiale des immobilisations correspondantes) ;
- **le résultat de l'exercice n'est pas converti,** mais obtenu par une différence entre les actifs et les passifs convertis, pour équilibrer le bilan. Le Compte de résultat fait ainsi apparaître un écart traité comme ci-dessus § 2.3 Comptabilisation des écarts de change ou conversion.

Les ***éléments monétaires*** sont les unités monétaires détenues et les éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés dans un nombre d'unités monétaires déterminé ou déterminable. Sont considérés par exemple comme des éléments monétaires :

- liquidités (banques et caisses…) ;
- créances et dettes ;
- provisions qui seront réglées en trésorerie ;

Les *éléments non monétaires* sont caractérisés par l'absence de tout droit de recevoir (ou de toute obligation de livrer) un nombre fixe ou déterminable d'unités monétaires.

Sont considérés par exemple comme des éléments non monétaires :

- immobilisations (actifs incorporels y compris l'écart d'acquisition, immobilisations corporelles et financières) ;
- amortissements ;
- montants payés d'avance pour des biens ou des services ;
- stocks ;
- capitaux propres.

2.3. Comptabilisation des écarts de change ou conversion

L'écart de conversion qui provient de la méthode temporelle provient est affecté au compte de résultat consolidé dans un poste distinct (en charges ou produits financiers). En effet, cet écart de conversion affecte essentiellement les comptes de gestion.

L'écart découlant de cette méthode appartient exclusivement au groupe et ne peut faire l'objet d'une quelconque répartition au profit des minoritaires.

SECTION 3 : Méthode du cours de clôture

3.1. Règles générales

Le passage de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation s'applique :

- aux entités dont la monnaie de présentation des comptes consolidés est différente de leur monnaie fonctionnelle ;
- aux activités à l'étranger dont la monnaie fonctionnelle est différente de la monnaie de présentation de l'entité qui les détient. Dans ce cas, les états financiers individuels doivent être convertis dans la monnaie de présentation de l'entité mère ou dans une autre monnaie de présentation librement choisie par le groupe pour les besoins de la consolidation.

La conversion des états financiers de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation est effectuée selon la méthode du cours de clôture.

3.2. Modalités de conversion

Les modalités de conversion sont les suivantes :

- les actifs et les passifs monétaires ou non monétaires, hors capitaux propres, de chaque Bilan présenté (y compris les comparatifs) doivent être convertis au cours de clôture en vigueur à la date de chacun de ces bilans.

Ce traitement s'applique également aux écarts d'acquisition.

- pour les éléments de capitaux propres, tels que le capital social ou les postes de réserves, ils sont convertis à leur cours historique mais peuvent également être convertis au cours moyen.
- les charges et les produits du Compte de résultat (y compris les comparatifs) doivent être convertis soit au cours de clôture, soit au cours moyen.

Le cours moyen est généralement obtenu en faisant une moyenne des cours de change constatés pendant l'exercice.

3.3. Comptabilisation des écarts de change ou de conversion

Les écarts de conversion sont des réserves consolidées qui appartiennent aussi bien au groupe qu'aux associés minoritaires. Il faut alors faire la répartition selon le pourcentage d'intérêts détenu par chaque partie.

SECTION 4 : Cas particulier d'une monnaie fonctionnelle hyperinflationniste

Lorsque la monnaie fonctionnelle d'une entité est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, il convient :

- de retraiter ses états financiers de l'exercice N établis dans sa monnaie fonctionnelle selon la convention du coût historique ou selon la convention du coût actuel. Ce retraitement doit être effectué par application d'un indice général des prix, de sorte qu'ils soient exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de la période N ;

  Les chiffres présentés en comparatifs (N-1) sont également retraités par application d'un indice général des prix, de sorte qu'ils soient exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de la période N.

  Le gain ou la perte sur la situation monétaire nette doit faire partie du résultat et doit être indiqué séparément.

- puis de convertir au cours de clôture ses états financiers ainsi retraités de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation des comptes consolidés. Les actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges sont donc convertis au cours de clôture de l'exercice N.

  En cas de conversion dans la monnaie de présentation d'une économie qui n'est pas hyperinflationniste, les chiffres comparatifs N-1 doivent être ceux qui ont été présentés comme des données de la période en cours dans les états financiers N-1.

  En revanche, lorsque les valeurs sont converties dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste, les chiffres comparatifs N-1 doivent être convertis au cours de clôture N.

SECTION 5 : Informations à fournir dans les notes annexes

Une entité doit fournir notamment les informations suivantes dans les Notes annexes :

- les écarts de change ou de conversion nets comptabilisés en capitaux propres et accumulés dans une composante distincte des capitaux propres et un rapprochement du montant de ces écarts de change à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- le cas échéant, le fait que la monnaie de présentation de l'entité mère d'un groupe diffère de sa monnaie fonctionnelle, ainsi que la monnaie fonctionnelle et la justification de l'utilisation d'une monnaie de présentation différente ;
- le cas échéant, le changement de la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant les états financiers ou d'une de ses activités à l'étranger significatives, ainsi que la justification de ce changement,

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES



Titre XII

Chapitre 5

Opérations et techniques de consolidation

SECTION 1 :	Cadre juridique
SECTION 2	Organisation pratique de la consolidation
SECTION 3	Opérations de pré-consolidation
SECTION 4 :	Méthodologie de l'intégration globale
SECTION 5 :	Méthodologie de l'intégration proportionnelle
SECTION 6 :	Méthodologie de la mise en équivalence
SECTION 7 :	Techniques de consolidation

SECTION 1 : Cadre juridique

Rappel des textes de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière

Article 86

La consolidation impose :

a) le classement des éléments d'actif et de passif ainsi que des éléments de charges et de produits des entités consolidées par intégration, selon le plan de classement retenu pour la consolidation ;

b) l'harmonisation de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs et passifs des entités du groupe ;

c) l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales ;

d) l'élimination des résultats internes à l'ensemble consolidé, y compris les dividendes ;

e) la constatation de charges, lorsque les impositions afférentes à certaines distributions prévues entre des entités consolidées par intégration ne sont pas récupérables, ainsi que la prise en compte des réductions d'impôts, lorsque des distributions prévues en font bénéficier des entités consolidées par intégration ;

f) l'élimination des comptes réciproques des entités consolidées par intégration globale ou proportionnelle.

L'entité consolidante peut omettre d'effectuer certaines des opérations décrites au présent article, lorsqu'elles sont d'incidence négligeable sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation.

Article 92

Sont enregistrées au Bilan et au Compte de résultat consolidé les impositions différées résultant :

- d'une part et dans une approche dite de résultat,

  1°) du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et son inclusion dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur ;

  2°) des aménagements, éliminations et retraitements prévus à l'article 86 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable.

  3°) de déficits fiscaux reportables des entités comprises dans la consolidation, dans la mesure où leur imputation sur les bénéfices fiscaux futurs est probable.

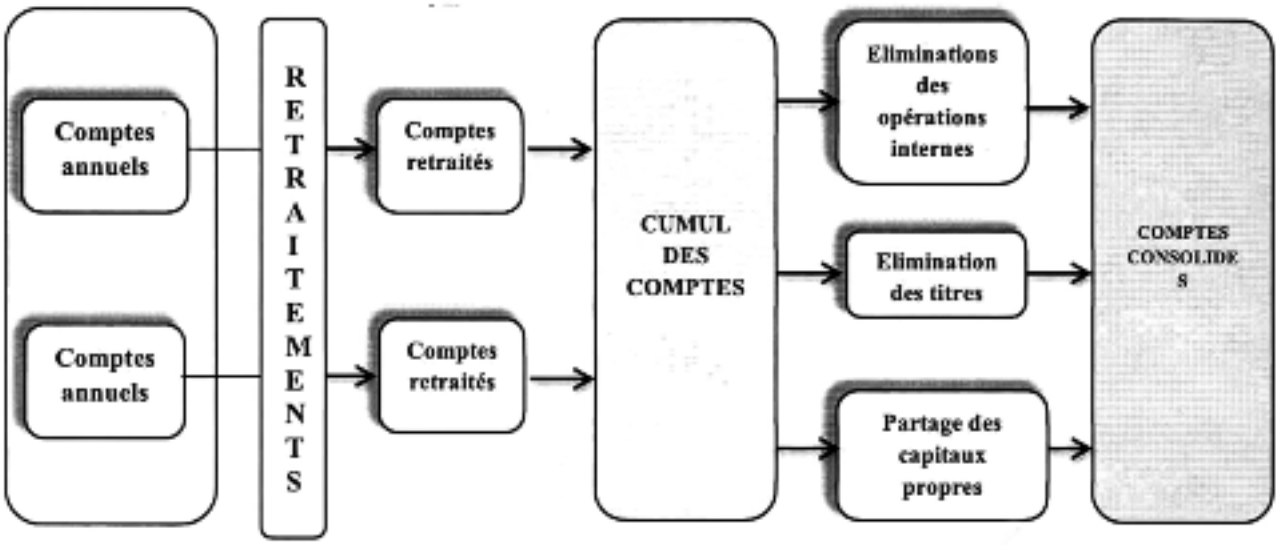
- d'autre part et dans une approche dite bilantielle de la différence entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou ce passif à des fins fiscales.

SECTION 2 : Organisation pratique de la consolidation

Le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés ne fixe aucune règle spécifique en ce qui concerne les modalités pratiques de l'organisation comptable. Toutefois, dans la pratique, l'élaboration des comptes consolidés nécessite le respect d'un certain nombre de règles minimales pratiques qui portent sur :

- l'élaboration d'un plan de comptes en consolidation ;
- la définition d'un processus de consolidation ;
- l'élaboration d'un manuel de consolidation ;
- la répartition des travaux de consolidation.

Le schéma ci-dessous résume les différentes phases relatives à l'élaboration des comptes consolidés :



2.1. Plan de comptes en consolidation

Pour l'établissement des comptes consolidés, aucun plan de comptes n'est prévu.

L'entité consolidante est donc libre de définir un plan de comptes spécifique numérique et/ou alphanumérique. Dans ce cas, le plan de comptes du Plan comptable général OHADA (PCGO) peut servir de référence. Toutefois, pour l'établissement des comptes consolidés il est nécessaire de faire des ajustements et de créer des comptes spécifiques.

L'intitulé des comptes est adapté aux contraintes de la consolidation, tant pour les travaux préalables à la consolidation (souvent appelés travaux de pré-consolidation) que pour les travaux de consolidation proprement dite.

2.1.1. Comptes de « Capitaux propres »

Il ne doit rester dans le bilan consolidé que deux catégories de postes de capitaux propres :

- les capitaux propres (part du groupe) ;
- et les intérêts minoritaires.

✓ **Compte Capital** : il n'est pas nécessaire de modifier l'intitulé du compte Capital de l'entité consolidante. En effet, le poste « Capital » du bilan consolidé est celui des comptes sociaux de l'entité mère du groupe. En revanche, pour les autres entités intégrées, le nom de l'entité concernée est ajouté à l'intitulé du compte.

✓ **Comptes Réserves :** ces comptes peuvent nécessiter des retraitements. Le compte Réserves de l'entité consolidante prend le nom de « Réserves groupe » ou de « Réserves consolidées ». Pour les autres entités intégrées, le nom de l'entité concernée est ajouté à l'intitulé du compte.

- ✓ **Comptes Résultat :** ces comptes peuvent également nécessiter des retraitements. Le compte Résultat de l'entité consolidante est intitulé « Résultat groupe » ou « Résultat consolidé ». Pour les autres entités intégrées, le nom de l'entité concernée est ajouté à l'intitulé du compte.
- ✓ **Compte « Intérêts minoritaires » :** les intérêts minoritaires représentent les droits des associés autres que l'entité mère du groupe dans l'actif net consolidé.

2.1.2. Compte « Titres mis en équivalence »

Ce compte met en évidence l'existence d'entités sous influence notable dans le périmètre de consolidation. Le solde débiteur de ce compte représente la valeur actuelle consolidée des titres de participation intégrés des entités mises en équivalence.

2.1.3. Compte « Quote-part dans les résultats des entités mises en équivalence »

Les comptes de charges et de produits des entités mises en équivalence ne sont pas intégrés individuellement. En revanche, la quote-part du résultat qui revient de plein droit à l'entité consolidante et éventuellement aux « Intérêts minoritaires » doit être incluse dans la valeur des « Titres mis en équivalence ». Un compte de gestion spécifique doit être créé pour les besoins de la consolidation.

2.1.4. Spécificité des jeux d'écritures : principe de la « double partie double »

Dans les comptes individuels, les flux sont enregistrés selon le principe de la partie double. Par contre, dans les comptes consolidés, c'est le principe de la « double partie double » qui est généralement utilisé. En effet, les comptes consolidés étant établis à partir des comptes individuels retraités des entités consolidées, il est nécessaire de distinguer tout au long du processus de consolidation :

- d'une part, les écritures de consolidation des comptes de bilan ;
- d'autre part, les écritures de consolidation des comptes de gestion.

2.2. Processus de consolidation

Il existe deux principaux processus de consolidation :

- la consolidation par les soldes ;
- la consolidation par les flux.

2.2.1. Consolidation par les soldes

La consolidation par les soldes consiste :

- à récupérer les balances après inventaire ou les états financiers annuels provenant du système d'information des entités consolidées ;
- à les reprendre et à procéder au cumul des comptes pour la totalité en cas d'intégration globale ou au pourcentage de détention en cas d'intégration proportionnelle dans des journaux de pré-consolidation, ou dans un journal de consolidation ;
- à enregistrer dans ces mêmes journaux les écritures de consolidation proprement dites ;
- à en déduire les états financiers consolidés du groupe.

2.2.2. Consolidation par les flux

La consolidation par les soldes consiste à :

- partir de la balance des comptes consolidés de l'exercice N-1 ;
- affecter le résultat consolidé de l'exercice N-1 en réserves consolidées ;
- procéder à un enregistrement avec une périodicité relativement courte (le mois par exemple) des flux centralisés provenant des entités intégrées ;
- enregistrer les écritures spécifiques de consolidation ;
- obtenir une balance consolidée ;
- en déduire les états financiers consolidés.

Il est aussi possible d'opter pour un système mixte qui consiste à intégrer dans la balance de consolidation de fin N-1, les flux centralisés de l'exercice provenant de la liasse de consolidation rédigée par chaque entité du groupe fin N.

2.3. Manuel de consolidation

Le manuel de consolidation est une documentation dans laquelle sont exposées l'ensemble des méthodes comptables retenues pour l'établissement des comptes consolidés ainsi que les modalités liées à la réalisation pratique de la consolidation (fonctionnement du progiciel retenu, informations à renseigner,...).En outre, dans ce manuel figure également les règles d'évaluation des postes sur lesquels différentes options comptables peuvent exister, par exemple :

- amortissement des immobilisations ;
- évaluation des stocks ;
- modalités d'évaluation des engagements de retraite.

2.4. Répartition des travaux de consolidation

La répartition des travaux de consolidation est fonction du processus de consolidation choisi par le groupe :

- en cas de consolidation par les soldes, les entités consolidables sont peu sollicitées en cours d'année ;
- en cas de consolidation par les flux, les services de consolidation des entités consolidables sont sollicités au minimum une fois par mois dans le cadre d'un système de production de situation intermédiaire, soit par le biais d'une liasse mensuelle de consolidation, soit par envoi de fichiers de pré-consolidation.

SECTION 3 : Opérations de pré-consolidation

L'objectif des travaux de pré-consolidation est l'établissement de comptes individuels retraités de l'entité mère et des filiales destinées à être consolidés.

Les méthodes de consolidation sont mises en œuvre que dans la phase de consolidation proprement dite lorsque les travaux de pré-consolidation sont terminés.

Selon l'organisation mise en place dans les groupes, les travaux de pré-consolidation peuvent être réalisés selon le cas:

- soit par chaque entité consolidée elle-même;
- soit par l'entité consolidante pour chaque entité consolidée ou pour certaines seulement.

Ces opérations sont identiques quelle que soit la méthode de consolidation et concernent d'une manière générale :

- l'organigramme du groupe ;
- les différences de date de clôture des comptes entre entité mère et filiales;
- l'harmonisation des méthodes comptables ;

- les corrections de certains postes relatives aux différences de présentation de l'information financière entre les comptes individuels et les comptes consolidés;
- la conversion des comptes dans la monnaie de présentation des comptes consolidés.

3.1. Réalisation de l'organigramme du groupe

Quel que soit le type d'organigramme choisi, il convient de partir de la holding, puis des sous holdings pour aboutir aux filiales et sous filiales. La réalisation de l'organigramme permet de faciliter les calculs des différents pourcentages à prendre en compte dans le processus de consolidation.

3.2. Les différents pourcentages

3.2.1. Le pourcentage de contrôle

3.2.1.1. Principes généraux

Le pourcentage de contrôle représente la capacité d'un groupe à contrôler une entité, directement ou indirectement, grâce aux droits de vote substantiels détenus.

Les droits substantifs sont les droits de vote ou autres droits contractuels qui donnent à l'investisseur la capacité de diriger les activités clés de l'entité. Les droits de vote résultant de la détention juridique sont déterminés à partir du pourcentage de contrôle. Le contrôle indirect n'existe que par l'intermédiaire d'entités sous contrôle.

3.2.1.2. Les actions sans droit de vote

Les actions sans droit de vote ne peuvent représenter :

- plus de la moitié (50%) du capital social dans les entités non inscrites à une bourse de valeur ;
- plus du quart (1/4) du capital social dans les entités dont les actions sont admises aux négociations dans une bourse de valeurs.

Toute émission ayant pour effet de porter la proportion au-delà de cette limite peut être annulée (art.778-1 AUSCGIE).

Cette catégorie d'actions qui ne donnent pas droit de vote lors des assemblées est à exclure du calcul des pourcentages de contrôle.

3.2.1.3. Les actions à droit de vote double

Le droit de vote double peut être conféré par les statuts ou par l'assemblée générale extraordinaire aux actions nominatives entièrement libérées pour lesquelles il est justifié d'une inscription nominative depuis au moins deux ans au nom d'un même actionnaire.

De même, en cas d'augmentation de capital par incorporation de réserves, de bénéfices ou de primes d'émission, le droit de vote double peut être conféré dès leur émission aux actions nominatives attribuées gratuitement à un actionnaire à raison des actions anciennes pour lesquelles il bénéficie de ce droit (art. 752 AUSCGIE).

Toute action convertie au porteur perd le droit de vote double (art. 753 AUSCGIE).

Lorsqu'il existe des actions permettant d'obtenir dans les assemblées un droit de vote double par rapport aux autres actions dans le respect des dispositions ci-dessous et de l'article 778-1 de l'AUSCGIE, il faut en tenir compte dans le calcul du pourcentage de contrôle.

3.2.1.4. Les droits de vote potentiels

Les droits de vote potentiels sont des droits permettant d'obtenir des droits de vote dans l'entité contrôlée ou sous influence notable, par exemple ceux qui découlent d'instruments convertibles ou d'options, y compris de contrats à terme de gré à gré. Ils ne sont pris en compte que si les droits sont substantifs. Ces droits confèrent à l'entité mère la capacité pratique de diriger la politique financière et opérationnelle de la filiale.

3.2.2. Le pourcentage d'intérêt

Il représente la part du groupe, directe ou indirecte, dans les capitaux propres d'une entité. Ce pourcentage est celui qui servira dans toutes les écritures de consolidation,

Le pourcentage d'intérêt est égal au pourcentage de participation directe majoré du produit des pourcentages de participation indirecte sur toute la longueur de la chaîne de participation. En cas de participation indirecte par plusieurs chaînes, il convient de procéder comme suit :

- pour chaque chaîne, on multiplie le pourcentage de chaque entité constituant la chaîne ;
- ensuite, on effectue la somme des pourcentages ainsi obtenus pour chaque chaîne.

3.2.3. Titres d'autocontrôle

Une société par actions ou une société à responsabilité limitée ne peut posséder d'actions ou de parts sociales d'une autre société si celle-ci détient une fraction de son capital supérieure à dix pour cent (10%).

À défaut d'accord entre les sociétés intéressées pour régulariser la situation, celle qui détient la fraction la plus faible du capital de l'autre doit céder ses actions ou ses parts sociales. Si les participations réciproques sont de même importance, chacune des sociétés doit réduire la sienne, de telle sorte qu'elle n'excède pas dix pour cent (10%) du capital de l'autre.

Jusqu'à leur cession effective, les actions ou les parts sociales à céder sont privées du droit de vote et du paiement des dividendes y attachés (art. 177 AUSCGIE).

Les actions ou les parts à céder n'ont aucun impact sur le calcul du pourcentage de contrôle et d'intérêts.

3.3. Date de clôture des états financiers

La date de clôture des états financiers de l'entité mère et de ses filiales utilisés pour la préparation des états financiers consolidés doit être la même. Lorsque la date de clôture de l'entité mère et celle d'une filiale sont différentes, la filiale prépare, pour les besoins de la consolidation, des états financiers supplémentaires à la même date que ceux de l'entité mère.

Toutefois, lorsqu'il est difficile, d'établir des comptes à la même date, il est possible de déroger à ce principe si le décalage de la clôture des comptes de la filiale par rapport à celle de l'entité mère n'excède pas trois mois. Dans ce cas, un ajustement des comptes de la filiale doit être effectué pour tenir compte des effets significatifs des transactions ou événements qui ont été traduits dans les comptes de la filiale durant cette période intermédiaire (art 97 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable).

3.4. Retraitements des comptes individuels

Les états financiers doivent être préparés en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires.

En cas d'utilisation par une entité du groupe de méthodes différentes, il est nécessaire de procéder aux ajustements appropriés (voir Chapitre 3 : Retraitement des comptes individuels).

SECTION 4 : Méthodologie de l'intégration globale

La préparation des états financiers consolidés selon la méthode de l'intégration globale implique les étapes suivantes :

- cumul des états financiers des entités du groupe ;
- élimination des titres de participation dans les filiales et comptabilisation du l'écart d'acquisition ;
- identification et évaluation des intérêts minoritaires ;
- élimination des opérations intra-groupe ;
- harmonisation des méthodes comptables ;
- états financiers consolidés.

4.1. Cumul des états financiers des entités du groupe

Une fois que les comptes individuels des filiales sont retraités en fonction des règles du groupe, les résultats et capitaux propres déterminés, on procède au cumul de la totalité des comptes de Bilan et de Compte de résultat.

4.2. Elimination des titres de participation dans les filiales

Afin de présenter les comptes comme s'il s'agissait d'une seule entité, il faut éliminer les titres de participation pour ne conserver que l'actif net.

4.3. Eliminations des opérations intra-groupe

Les soldes, les transactions, les produits et les charges intra-groupe doivent être éliminés.

Lorsqu'elles touchent des comptes réciproques, les éliminations sont sans effet sur le résultat. Dans les autres situations, elles modifient le résultat.

4.3.1. Eliminations des comptes réciproques (sans effet sur le résultat)

Les éliminations des comptes réciproques concernent, notamment :

- les comptes de bilan : clients et/ou fournisseurs, effets à recevoir et/ou effets à payer, prêts et/ou emprunts ;
- les comptes de charges et de produits : achats et/ou ventes, charges financières et/ou produits financiers.

4.3.2. Eliminations des résultats intra-groupe

L'effet des éliminations sur le résultat doit être analysé pour déterminer s'il se rapporte au résultat de l'exercice ou aux résultats des exercices antérieurs avec dans ce dernier cas impact sur les réserves.

Les éliminations des résultats intra-groupes peuvent concerner les résultats compris dans des actifs tels que les stocks, les immobilisations : ils doivent en être totalement éliminés.

Les dividendes reçus au cours de l'exercice d'autres entités du groupe doivent être éliminés du résultat de cette période car ils appartiennent au résultat de l'exercice précédent. Ils doivent donc être rapportés au résultat de l'exercice précédent, c'est-à-dire aux réserves.

4.4. Elimination des titres des filiales et présentation des capitaux propres et du résultat consolidés

L'élimination des titres des filiales du groupe et le partage de leurs capitaux propres doit conduire à une présentation distincte, dans les capitaux propres consolidés, des intérêts de l'entité mère et des intérêts minoritaires.

4.4.1. Elimination des titres des filiales consolidées et partage de leurs capitaux propres et de leurs résultats

La démarche d'élimination des titres des filiales et de partage de leurs capitaux propres comporte les étapes suivantes :

- éliminer la valeur comptable de la participation de l'entité mère dans chaque filiale et la part de l'entité mère dans les capitaux propres de chaque filiale (la comptabilisation de l'écart d'acquisition correspondant est expliquée et calculée ;
- attribuer le résultat net aux propriétaires de l'entité mère et aux intérêts minoritaires.

4.4.2. Présentation des capitaux propres et du résultat dans le Bilan consolidé

Dans le Bilan consolidé, les intérêts minoritaires doivent être présentées dans les capitaux propres mais séparément de la participation des propriétaires de l'entité mère.

Le résultat net est attribué aux propriétaires de l'entité mère et aux intérêts minoritaires.

SECTION 5 : Méthodologie de l'intégration proportionnelle

5.1. Principes généraux

Les procédures relatives à l'application de l'intégration proportionnelle sont proches de celles l'intégration globale, avec des spécificités liées, notamment, à la qualification de « proportionnelle ».

L'intégration globale consiste en ce que l'intégration dans les comptes de l'entité consolidante des éléments constituant le patrimoine et le résultat de l'entité sous contrôle conjoint ne s'effectue qu'au prorata de la fraction représentative de la participation de l'entité détentrice des titres sans constatation d'intérêts minoritaires directs.

5.2. Elimination des opérations internes

On distingue généralement deux types d'élimination :

- l'élimination des opérations entre une entité intégrée proportionnellement et une entité intégrée globalement ;
- l'élimination des opérations entre deux entités intégrées proportionnellement.

5.2.1. Elimination des opérations entre une entité intégrée proportionnellement et une entité intégrée globalement

✓ **Opérations n'affectant pas le résultat consolidé**

Les créances et les dettes réciproques ainsi que les produits et les charges réciproques sont éliminés dans la limite du pourcentage d'intégration de l'entité contrôlée conjointement.

La différence entre le montant ainsi éliminé et le montant de ces dettes et de ces créances est assimilée à une dette ou à une créance envers les entités extérieures au groupe.

✓ **Opérations affectant le résultat consolidé**

En cas de cession par une entité intégrée globalement à une entité intégrée proportionnellement, l'élimination est limitée au pourcentage d'intégration de l'entité contrôlée conjointement. Il en

est de même en cas de cession par une entité intégrée proportionnellement à une entité intégrée globalement.

Les dotations aux comptes de dépréciations des titres de participation constituées par l'entité détentrice des titres, en raison des pertes subies par les entités intégrées proportionnellement, sont éliminées en totalité.

5.2.2. Elimination des opérations entre deux entités intégrées proportionnellement

En cas de transaction effectuée entre deux entités intégrées proportionnellement, l'élimination est limitée au pourcentage le plus faible des deux participations.

SECTION 6 : Méthodologie de la mise en équivalence

6.1. Principes généraux

Les règles générales de consolidation relatives à l'intégration globale, s'appliquent pour évaluer les capitaux propres et les résultats des entités mises en équivalence sous réserve des dispositions spécifiques liées aux modalités de la mise en équivalence.

6.2. Première consolidation

A la date de première consolidation, la mise en équivalence consiste à substituer, à la valeur comptable des titres, la quote-part qu'ils représentent dans les capitaux propres de l'entité consolidée. Ces capitaux propres sont égaux à la différence entre les actifs acquis et les passifs repris identifiables déterminés selon les règles définies pour l'intégration globale. L'écart qui en résulte est un écart d'acquisition présenté selon les mêmes modalités que les écarts d'acquisition définis dans le cadre de l'intégration globale.

6.3. Consolidations ultérieures

La valeur des titres mis en équivalence est égale, à chaque fin d'exercice, à la quote-part des capitaux propres retraités de l'entité consolidée à laquelle ils équivalent.

La variation des capitaux propres retraités des entités consolidées par mise en équivalence, de quelque nature qu'elle soit, augmente ou diminue donc la valeur des titres mis en équivalence à la clôture de l'exercice précédent.

La fraction du résultat de ces entités est inscrite distinctement au compte de résultat consolidé.

Les dividendes reçus des entités consolidées par mise en équivalence sont éliminés du compte de résultat de l'entité détentrice des titres et sont portés en augmentation des réserves consolidées.

Lorsque la quote-part de l'entité détentrice des titres dans les capitaux propres d'une entité dont les titres sont mis en équivalence devient négative, celle-ci est retenue normalement pour une valeur nulle. Cependant, dans le cas où l'entité détentrice des titres a l'obligation ou l'intention de ne pas se désengager financièrement de sa participation dans l'entité en question, la partie négative des capitaux propres est portée dans la rubrique des provisions.
Cette provision est ajustée à la clôture de chaque exercice en fonction de la quote-part dans les capitaux propres de l'entité mise en équivalence.

6.4. Elimination des opérations internes

Les résultats compris dans les stocks, les immobilisations et autres actifs, et les résultats provenant d'opérations entre l'entité mise en équivalence et celles dont les comptes sont intégrés globalement, sont éliminés, à hauteur du pourcentage de participation détenu par le groupe dans le capital de cette entité.
Si les opérations ont été effectuées avec une entité intégrée proportionnellement ou mise en équivalence, l'élimination s'effectue à la hauteur du produit des pourcentages des deux participations (sous réserve toutefois de la disponibilité des informations nécessaires).
Les dotations aux comptes de dépréciations des titres de participation constituées par l'entité détentrice des titres, en raison de pertes subies par les entités dont les titres sont mis en équivalence, sont éliminées en totalité.

La consolidation est effectuée à partir des comptes individuels des entités comprises dans le périmètre de consolidation, après avoir effectué les retraitements préalables. Elle est réalisée soit directement par l'entité consolidante (consolidation directe), soit par paliers.

SECTION 7 : Techniques de consolidation

7.1. La technique de consolidation par paliers

L'organisation de la consolidation par paliers peut être jugée nécessaire dans les groupes à structure complexe, notamment lorsqu'il existe de nombreux liens de participation indirects. Le nombre de paliers dépend de la complexité des liens de participation indirects.

La technique de la consolidation par paliers consiste à consolider successivement des sous-ensembles consolidés dans des ensembles plus grands.

Cette technique repose sur deux principes :

- les consolidations successives doivent nécessairement être effectuées en commençant par la entité placée à l'extrémité inférieure de la chaîne et en remontant vers l'entité mère ;
- chaque sous-consolidation est opérée en appliquant aux capitaux propres d'une filiale le pourcentage de participation détenu par l'entité qui joue le rôle de mère dans le sous-ensemble.

La méthode de consolidation à appliquer pour chaque entité du sous-groupe dépend du type d'influence exercée par l'entité mère du groupe.

Les comptes de capitaux propres à utiliser doivent être individualisés, y compris ceux de l'entité consolidante du sous-groupe.

7.2. La technique de consolidation directe

Cette méthode est mise en œuvre dans les petits groupes où il n'existe pas de liens de participation indirects.

Chaque sous-consolidation est opérée en appliquant aux capitaux propres d'une filiale le pourcentage de participation détenu par l'entité qui joue le rôle de mère dans le sous-ensemble :

- d'une part, le pourcentage d'intérêts de l'entité mère dans l'entité concernée;
- d'autre part, le pourcentage d'intérêts complémentaire qui correspond aux intérêts minoritaires.

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES



Titre XII

Chapitre 6

Entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Coût d'acquisition des titres et méthodes d'évaluation
SECTION 3 :	Capitaux propres
SECTION 4 :	Traitement comptable de l'écart d'acquisition
SECTION 5 :	Première consolidation d'une entité contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices

SECTION 1 : Principes généraux

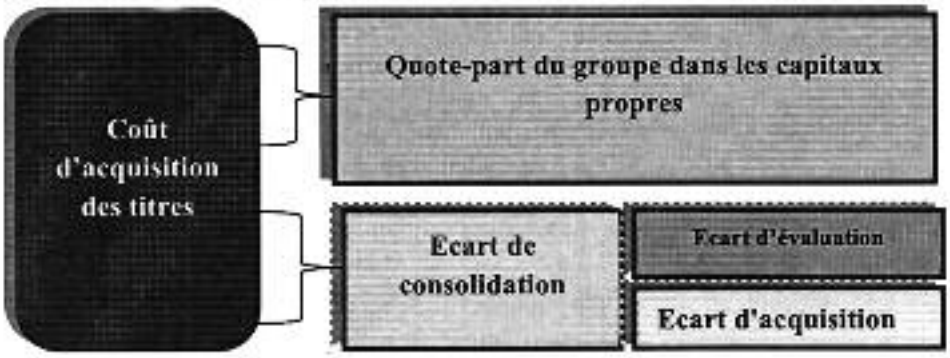
L'entrée dans le périmètre de consolidation d'une entité résulte de sa prise de contrôle par l'entité consolidante, quelles que soient les modalités juridiques de l'opération (achats de titres, fusions, échanges, apports partiels…).

Lors de l'entrée dans le périmètre de consolidation et de la modification des participations ultérieures, un écart de de consolidation est calculé par différence entre :

- ✓ **d'une part**, le coût d'acquisition des titres ;
- ✓ **et d'autre part**, la part des capitaux propres que représentent ces titres pour l'entité consolidante, y compris le résultat de l'exercice réalisé à la date d'entrée de l'entité dans le périmètre et de la modification des participations ultérieures.

L'écart de consolidation permet de distinguer :

- d'une part, **l'écart d'évaluation** positif ou négatif afférent à certains éléments identifiables de l'actif ou du passif. Cet écart correspond à la différence entre la valeur d'entrée dans le bilan consolidé (éléments identifiables de l'actif et du passif réestimés à la juste valeur) et la valeur comptable du même élément dans l'entité contrôlée. Tous les écarts d'évaluation donnent lieu à une imposition différée,
- d'autre part, **l'écart d'acquisition** si l'écart de consolidation n'est pas affectable à l'actif et au passif de l'entité.



Lorsqu'il existe, l'écart d'acquisition correspond également à la différence entre le coût d'acquisition des titres et la quote-part de l'entité mère dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables (capitaux propres réestimés à la juste valeur). Il n'y a pas d'impôt différé sur l'écart d'acquisition.

La date d'acquisition correspond à la date de prise de contrôle ou d'influence notable de l'entité acquise et donc la date d'entrée dans le périmètre de consolidation.

Lorsque l'acquisition s'effectue par des achats successifs de titres, la date d'acquisition est la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle ou l'influence notable de l'entité acquise.

La période d'évaluation ne doit pas excéder 12 mois à compter de la date d'acquisition.

La période d'évaluation est la période qui suit la date d'acquisition et pendant laquelle l'acquereur peut ajuster, de manière retrospective, les montants provisoires comptabilisés afin de refléter les informations nouvelles obtenues à popos des faits et circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition.

SECTION 2 : Coût d'acquisition des titres et méthodes d'évaluation

2.1. Définition du coût d'acquistion

Le coût d'acquisition des titres est égal au montant de la rémunération remise au vendeur par l'acquéreur (liquidités, actifs ou titres émis par une entité comprise dans la consolidation estimés à leur juste valeur), majoré de tous les autres coûts directement imputables à l'acquisition. Lorsque le paiement est différé ou étalé, ce coût doit être actualisé si les effets de l'actualisation sont significatifs.

2.2. Précisions sur la notion de coûts directs et autres composantes

Le coût d'acquisition des titres doit inclure en dehors de la rémunération remise :

- les coûts directs de l'acquisition (notamment les dépenses externes telles que : droits d'enregistrement, honoraires, frais d'émission des titres, frais de mise en place d'une couverture de change...) ;
- les ajustements de prix prévus au contrat dès lors que leur survenance est probable et que leurs montants peuvent être estimés de façon fiable à la date d'entrée. Le coût d'acquisition doit également être corrigé lorsqu'une éventualité affectant le montant du prix d'acquisition se résout postérieurement à la date d'acquisition.

Par ailleurs, la conversion du prix d'acquisition libellé en devises est effectuée au taux de la date d'entrée dans le périmètre (ou au taux de la couverture en cas de couverture de change). Les frais engagés pour mettre en place les couvertures sont également intégrés au coût d'acquisition des titres.

2.3. Méthodes d'évaluation des actifs et passifs identifiafles

Les actifs et passifs identifiables acquis sont inscrits au bilan consolidé à leur valeur d'entrée en fonction de l'usage prévu par l'entité consolidante.Le montant résultant de l'évaluation constitue la nouvelle valeur brute.

- Les biens destinés à l'exploitation sont évalués à leur valeur d'utilité pour l'entité consolidante .Cette valeur d'utilité correspond à la valeur de remplacement.
- Les biens non destinés à l'exploitation, sont évalués à leur valeur de marché à la date d'acquisition ou, en l'absence de marché, à leur valeur nette probable de réalisation (déduction faite des coûts de sortie). Cette valeur pourra, le cas échéant, être actualisée si les actifs concernés ne génèrent aucun revenu pendant la période de détention résiduelle estimée.
- A la date d'acquisition, les passifs externes de l'entité acquise doivent satisfaire aux critères de reconnaissance d'un passif externe.

SECTION 3 : Capitaux propres

L'entité doit inclure dans ses capitaux propres :

- le capital ;
- les primes d'apport, d'émission, de fusion ;
- les écarts de réévaluation ;
- les réserves indisponibles et libres ;
- les reports à nouveau ;
- le résultat de l'exercice réalisé à la date d'entrée de l'entité dans le périmètre de consolidation ou de la modification ultérieure de la participation.

SECTION 4 : Comptabilisation de l'écart d'évaluation

Les écarts d'évaluation sont répartis dans les postes appropriés du bilan consolidé. Ces écarts appartiennent aux actionnaires majoritaires et minoritaires.

En contrepartie, il convient :

- soit, de sortir du poste "titres de participation" la quote-part du groupe de l'écart d'évaluation.

- soit, d'inscrire l'écart d'évaluation directement dans un compte "réserves de réestimation", réserves qui seront, au moment du partage des capitaux propres, ventilées entre le groupe et les minoritaires;

En cas d'intégration proportionnelle, seule la part du groupe sera retraitée, et s'il s'agit d'une influence notable, les comptes de l'entité n'étant pas repris il n'y a pas d'écart d'évaluation.

SECTION 5 : Comptabilisation de l'écart d'acquisition

5.1. Ecart d'acquisition positif

5.1.1. Comptabilisation initiale

L'écart d'acquisition positif (goodwill) est considéré comme une survaleur. Il représente les avantages que procure la prise de participation. L'écart d'acquisition est inscrit à l'actif immobilisé dans la rubrique des immobilisations incorporelles. En contrepartie, il convient :

- soit, de diminuer la valeur d'entrée de la participation de l'acquéreur en créditant le poste "Titres de participation"
- soit, d'augmenter directement les capitaux propres de l'acquéreur en créditant le poste "Réserves consolidées" de l'acquéreur.

5.1.2. Amortissement et dépréciation de l'écart d'acquisition

5.1.2.1. Amortissement de l'écart d'acquisition

Lorsque la durée d'utilité de l'écart d'acquisition est limitée, il est amorti linéairement sur la limite prévisible de cette durée déterminée par l'entité. Si la durée d'utilité ne peut être déterminée de manière fiable, l'écart d'acquisition sera amorti sur 10 ans.
Par contre, lorsque la durée d'utilité est non limitée, l'écart d'acquisition ne fait pas l'objet d'amortissement. Lorsque la durée d'utilité non limitée au départ devient limitée, la valeur actuelle de l'écart d'acquisition à la date du changement d'estimation (un test de dépréciation est réalisé et l'écart d'acquisition, 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.

5.1.2.2. Dépréciation de l'écart d'acquisition

Un écart acquisition amortissable ou non doit faire l'objet obligatoirement d'un test de dépréciation qu'il existe ou non un indice de perte de valeur.

S'il n'est pas possible de déterminer la valeur actuelle de l'écart d'acquisition pris isolément, ce qui est souvent le cas en pratique, il convient de déterminer la valeur actuelle du groupe d'actifs immobilisés auquel il appartient. Ainsi, l'écart d'acquisition est généralement affecté à un groupe d'actifs immobilisés ou un regroupement de groupes d'actifs immobilisés pour pouvoir être testé. Pour cette affectation, il convient de retenir le niveau pertinent de l'entité auquel l'écart d'acquisition est géré et ses performances suivies.

En cas de dépréciation à comptabiliser dans un groupe d'actifs, elle est allouée, en premier, à l'écart d'acquisition, puis aux autres actifs immobilisés appartenant à ce groupe. Les dépréciations relatives à l'écart d'acquisition ne seront jamais reprises en résultat.

5.1.3. Présentation de l'écart d'acquisition dans le cas de l'entrée d'une entité mise en équivalence

L'écart d'acquisition positif enregistré dans le cas de l'entrée d'une entité mise en équivalence n'est pas inscrit séparément à l'actif du Bilan dans un compte d'immobilisation incorporelle mais inclus dans la valeur comptable des titres mis en équivalence.

5.2. Ecart d'acquisition négatif

Un écart d'acquisition négatif (badwill) correspond généralement soit à une plus-value potentielle du fait d'une acquisition effectuée dans des conditions avantageuses, soit à une rentabilité insuffisante de l'entité acquise.

Toutefois, lors de l'acquisition, les actifs incorporels identifiés qui ne peuvent pas être évalués par référence à un marché actif ne doivent pas être comptabilisés au bilan consolidé s'ils conduisent à créer ou à augmenter un écart d'acquisition négatif.

L'écart d'acquisition négatif éventuel est rapporté au résultat sur une durée qui doit refléter les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition.

Avant de comptabiliser un profit sur une acquisition à des conditions avantageuses, l'acquéreur doit vérifier s'il a correctement tous les actifs acquis et les passifs repris.

SECTION 6 : Première consolidation d'une entité contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices

Lors de la première consolidation d'une entité contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices, les valeurs d'entrée et l'écart de première consolidation qui peut être qualifié d'écart d'acquisition sont déterminés comme si cette première consolidation était intervenue effectivement à la date de la prise de contrôle. Les résultats accumulés par cette entité depuis la prise de contrôle sont inscrits en résultat consolidé, après déduction des dividendes reçus par le groupe et amortissement de l'écart d'acquisition.

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES



Titre XII

Chapitre 7

Variations du périmètre ou des pourcentages d'intérêts

SECTION 1 :	Augmentation du pourcentage de détention des titres
SECTION 2 :	Diminution ou perte de contrôle sans cession de titres
SECTION 3 :	Diminution ou perte de contrôle en cas de cession de titres

SECTION 1 : Augmentation du pourcentage de détention des titres

1.1. Augmentation sans changement de méthode

1.1.1. Augmentation du pourcentage de détention d'une entité déjà intégrée globalement

Les changements dans le taux de détention d'une filiale, sans perte de contrôle, sont comptabilisés en tant qu'opérations entre deux catégories d'ayants droit aux capitaux propres consolidés (part groupe et intérêts minoritaires), car cette transaction ne modifie pas l'entité économique.

1.1.2. Augmentation du pourcentage dans une entité intégrée proportionnellement

Il n'y a pas de constatation d'un écart d'acquisition ou d'évaluation complémentaire. Toutefois, il faut procéder à une réévaluation de la quote-part détenue antérieurement sur la base des juste-valeurs à la date de l'acquisition complémentaire.

1.1.3. Augmentation du pourcentage dans une entité mise en équivalence

Il n'y a pas de constatation d'un écart d'acquisition ou d'évaluation complémentaire. Toutefois, il faut procéder à une réévaluation de la quote-part détenue antérieurement sur la base des juste-valeurs à la date de l'acquisition complémentaire.

1.2. Augmentation avec changement de méthode

Le changement de méthode peut être :

- l'intégration globale d'une entité précédemment mise en équivalence ou,
- l'intégration globale d'une entité intégrée proportionnellement.

La démarche est la même dans ces deux cas. La valeur des actifs et des passifs identifiables est déterminée à la date du contrôle exclusif. Les évaluations antérieures sont revues.

1.2.1. Passage de la mise en équivalence à l'intégration globale

Le changement de méthode de consolidation entraîne la constatation d'un écart d'acquisition qui représente la différence entre le coût d'acquisition des titres complémentaires et la quote-part correspondante à la juste valeur des entités acquises.

Cet écart est inscrit dans un compte séparé dans la rubrique des immobilisations incorporelles, alors qu'avec la méthode de la mise en équivalence l'écart d'acquisition était enregistré avec les titres de l'entité acquise.

1.2.2. Passage de l'intégration proportionnelle à l'intégration globale

Le coût d'acquisition total des titres (acquisition initiale et acquisitions complémentaires donnant le contrôle exclusif) est déterminé conformément aux dispositions énoncées au Chapitre 6, ci-dessus.

Les actifs et passifs sont identifiés et évalués, à la date de la prise de contrôle exclusif, conformément aux dispositions énoncées au Chapitre 6, ci-dessus. L'écart de réévaluation éventuel par rapport à la quote-part de capitaux propres antérieurement consolidée par intégration proportionnelle est porté directement dans les réserves consolidées.

SECTION 2 : Diminution ou perte de contrôle sans cession de titres

La diminution du contrôle peut avoir pour conséquence un changement de méthode de consolidation ou conduire à une perte de contrôle et une sortie du périmètre de consolidation.

Cette diminution peut avoir plusieurs causes :

- impossibilité d'exercer le contrôle;
- participation inégale à une augmentation de capital.
- perte de contrôle de fait ;

2.1. Impossibilité d'exercer le contrôle : déconsolidation sans cession

Si la déconsolidation est entraînée par une perte de contrôle ou d'influence notable, sans cession de participation, par exemple à la suite de restrictions sévères et durables remettant en cause substantiellement le contrôle exercé sur cette entité ou un passage en dessous des seuils de signification, les titres sont repris à l'actif du bilan pour la quote-part de capitaux propres qu'ils représentent à la date de déconsolidation, augmentée de l'écart d'acquisition ou d'évaluation résiduel. L'opération n'entraîne en elle-même ni plus-value, ni moins-value, ni modification des capitaux propres.

2.2. Participation inégale à une augmentation de capital

2.2.1. Principe

Si l'entité dominante ne participe pas, ou dans des proportions inférieures à ses droits, à une augmentation de capital, sa part relative dans le capital de la filiale diminue. La réduction du pourcentage d'intérêts sera sans impact sur la méthode de consolidation ou au contraire entraînera un changement de méthode de consolidation.

2.2.2. Traitement comptable

Dans l'hypothèse où la diminution du pourcentage d'intérêts du groupe entraîne une perte de contrôle, cette diminution impacte la répartition entre les réserves et les intérêts minoritaires.

2.3. Perte du contrôle de fait

Une entité qui détient un contrôle de fait sur une autre peut le perdre suite à un changement de circonstances ou de modification de clauses contractuelles.
En cas de perte du contrôle exclusif, l'entité mère n'aura plus qu'une influence notable.
Le contrôle conjoint dépend directement de clauses contractuelles. En cas de modification ou de dénonciation des clauses, le partage du pouvoir sera rompu et chaque entité n'aura plus qu'une influence notable.

SECTION 3 : Diminution ou perte de contrôle en cas de cession de titres

3.1. Cession partielle des titres d'une entité consolidée

3.1.1. Cession partielle sans changement de méthode

Une cession partielle de titres d'une entité consolidée sans perte de contrôle est considérée comme une transaction entre actionnaires. Elle n'a donc pas d'incidence sur l'écart d'acquisition et le résultat. En conséquence, il faut procéder à un ajustement dans les capitaux propres des parts respectives de l'acquéreur et des minoritaires.

3.1.2. Cession partielle avec changement de méthode

Une cession partielle de titres qui fait perdre le contrôle exclusif sur la filiale mais maintient une influence notable entraine un changement de la méthode de consolidation à la date de perte de contrôle. Il faut constater une plus ou moins-value de cession et valoriser la participation résiduelle à la juste valeur avec un éventuel impact sur le résultat. Par ailleurs, les comptes de la filiale ne sont plus intégrés globalement et les opérations de comptes réciproques ne sont plus éliminées.

Il faut également revaloriser les titres de la filiale par la mise en équivalence et l'écart d'acquisition affecté aux titres conservés sera incorporé dans les titres mis en équivalence.

3.2. Cession partielle de titres et déconsolidation

Lorsqu'une cession partielle de titres entraine une perte de contrôle ou d'influence notable, la transaction s'analyse comme une déconsolidation. La déconsolidation est assimilée à une cession totale des titres même en cas de conservation d'un pourcentage d'intérêt.
En conséquence, les titres conservés sont évalués à leur juste valeur à la date de sortie du périmètre de consolidation. Cette juste valeur correspond à la valeur comptable de la participation conservée y compris l'écart d'acquisition résiduel.
La plus-value de cession est déterminée suivant la règle générale.
La totalité des écarts de conversion est virée au Compte de résultat.

3.3. Cession totale des titres et déconsolidation

La sortie du périmètre de consolidation de l'entité cédée s'effectue à la date de perte de contrôle ou d'influence notable de l'entité mère sur sa filiale.
Le résultat de cession correspond à la différence entre le prix de cession des titres évalués à la juste valeur et la dernière valeur consolidée des titres cédés. La juste valeur du prix de cession correspond au nominal du prix de cession.

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES



Titre XII

Chapitre 8

Documents de synthèse consolidés

SECTION 1 :	Principes généraux
SECTION 2 :	Présentation du bilan consolidé
SECTION 3 :	Présentation du compte de résultat consolidé
SECTION 4 :	Présentation du tableau consolidé des flux de trésorerie
SECTION 5 :	Présentation du tableau de variations de capitaux propres consolidés
SECTION 6 :	Présentation des Notes annexes
SECTION 7 :	Rapport de gestion et contrôle des comptes consolidés

SECTION 1 : Principes généraux

1.1. Objectifs des états financiers consolidés

L'objectif des états financiers consolidés est de fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie du groupe, qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise de décisions économiques.

1.2. Composantes des états financiers consolidés

Un jeu complet d'états financiers consolidés comprend :

- un Bilan consolidé à la fin de l'exercice;
- un Compte de résultat consolidé de l'exercice ;
- un Tableau consolidé des flux de trésorerie de l'exercice ;
- un Tableau de la variation des capitaux propres consolidés
- les Notes annexes.

Ils forment un tout indissociable et sont établis conformément aux principes applicables aux états financiers consolidés.

Ils sont présentés, conformément aux modèles fixés par le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés du Système comptable OHADA avec éventuellement certaines modifications dans la forme pour tenir compte des spécificités liées à chaque groupe.

Les états financiers consolidés peuvent être présentés en milliers ou en millions d'unités monétaires légales, dans le but d'améliorer leur lisibilité.

En regard de chaque rubrique du bilan et du compte de résultat consolidés doivent figurer les montants de l'exercice, et pour comparaison, les montants correspondants de l'exercice précédent.

1.3. Principes de préparation des états financiers consolidés

Les principes généraux applicables aux états financiers consolidés sont les suivants :

- image fidèle et conformité aux comptes consolidés du Système comptable OHADA ;
- continuité d'exploitation ;
- méthode de la comptabilité d'engagement ;

- importance relative et regroupement ;
- non-compensation ;
- fréquence de l'information financière ;
- informations comparatives avec la précédente période ;
- permanence de la présentation.

1.3.1. Fréquence de l'information financière

Un jeu complet d'états financiers consolidés (y compris les informations comparatives) doit être présenté au moins une fois par an. Lorsque le groupe modifie sa date de clôture et présente ses états financiers sur une période plus longue ou plus courte qu'une année, elle doit, dans ce cas, indiquer dans ses notes annexes :

- la durée de l'exercice couverte par les états financiers consolidés ;
- la raison pour laquelle l'exercice est plus long ou plus court ;
- le fait que les montants présentés dans ses états financiers consolidés ne sont pas totalement comparables.

1.3.2. Informations comparatives avec l'exercice précédent

Des informations comparatives au titre de l'exercice précédent doivent être présentées dans les états financiers consolidés, pour tous les montants figurant dans les états financiers consolidés de l'exercice, sauf autorisation aux dispositions spécifiques.

1.3.3. Permanence de la présentation

Pour assurer la comparabilité des états financiers consolidés d'un exercice à l'autre, la présentation et le classement des postes dans les états financiers consolidés doivent être conservés d'une période à l'autre sauf en cas :

- d'un changement imposé par une disposition normative ;
- ou d'un changement justifié par une modification importante de la nature des activités du groupe ou jugé approprié suite à un examen de la présentation des états financiers consolidés.

SECTION 2 : Présentation du Bilan consolidé

2.1. Règles générales

Le Bilan consolidé est présenté avant répartition des résultats. L'affectation du résultat consolidé et l'incidence des répartitions envisagées sur les capitaux propres et sur les intérêts minoritaires correspondent à des informations qui peuvent figurer dans les Note annexes consolidées.

Les écarts d'acquisition figurent, sous une rubrique spécifique, à l'actif du bilan.

Les réserves consolidées comprennent notamment :

- les résultats non distribués de l'entité
- la part de l'entité consolidante dans les résultats non distribués des entités consolidées depuis leur date d'entrée dans le groupe, par acquisition ou création.

Les capitaux reçus en application de contrats d'émission ne prévoyant ni remboursement à l'initiative des prêteurs, ni rémunération obligatoire en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, peuvent être inscrits au bilan consolidé à un poste de capitaux propres (exemple : Titres subordonnés à durée indéterminée en abrégé T.S.D.I.).

Cependant, les subventions d'investissement figurent sous une rubrique spécifique et ne peuvent pas être assimilées à des capitaux propres.

BILAN CONSOLIDE - ACTIF

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

BILAN CONSOLIDE AU 31 DECEMBRE N

ACTIF	Note	EXERCICE au 31/12/ N			EXERCICE AU 31/12/N-1
		BRUT	AMORT et PROV	NET	NET
Immobilisations incorporelles					
Ecart d'acquisition					
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles (1) et (2)					
(1) dont immeuble de placement en Net...../.....					
(2) dont location acquisition en Net...../.....					
Avances et acomptes versés sur immobilisations					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Participations et créances rattachées					
Prêts et autres immobilisations financières					
Actifs d'impôts différés					
TOTAL ACTIF IMMOBILISE					
Stocks					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres créances					
TOTAL ACTIF CIRCULANT					
TOTAL TRESORERIE-ACTIF					
TOTAL GENERAL					

BILAN CONSOLIDE - PASSIF

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

BILAN CONSOLIDE AU 31 DECEMBRE N

PASSIF	Note	EXERCICE AU 31/12/N	EXERCICE AU 31/12/N-1
		NET	NET
Capital			
Primes et réserves consolidées			
Ecarts de conversion			
Résultat net (part de l'entité consolidante)			
Autres capitaux propres			
Part de l'entité consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE			
Emprunts et dettes financières			
Dettes de location acquisition			
Provisions pour risques et charges			
Passifs d'impôts différés			
TOTAL DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES			
TOTAL RESSOURCES STABLES			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Autres dettes			
TOTAL PASSIF CIRCULANT			
TOTAL TRESORERIE-PASSIF			
TOTAL GENERAL			

SECTION 3 : Présentation du Compte de résultat consolidé

3.1. Règles générales

Le Compte de résultat consolidé reprend, après retraitements éventuels :

- les éléments constitutifs du résultat de l'entité consolidante ;
- les éléments constitutifs du résultat des entités consolidées par intégration globale ;
- la fraction des éléments constitutifs du résultat des entités consolidées par intégration proportionnelle, représentative des intérêts de l'entité consolidante et des autres entités détentrices incluses dans l'ensemble consolidé ;
- la fraction du résultat des entités consolidées par mise en équivalence, représentative soit des intérêts directs ou indirects de l'entité consolidante, soit des intérêts de l'entité ou des entités détentrices incluses dans l'ensemble consolidé.

Le Compte de résultat consolidé fait apparaître de façon distincte la part de l'entité consolidante et la part des associés minoritaires dans le résultat net de l'ensemble des entités consolidées par intégration, ainsi que la quote-part des résultats nets des entités consolidées par mise en équivalence.

3.2. Classification des produits et charges

Les produits et les charges doivent être classés par nature. Cependant, si l'entité juge utile, un classement des produits et des charges selon leurs destinations peut être joint aux états consolidés (soit dans les Notes annexes, soit sous forme de tableaux distincts).

3.3. Résultat par action

Le groupe doit déterminer et de présenter au pied du compte de résultat le résultat par action, de manière à améliorer les comparaisons de la performance :

- entre groupes différents pour un même exercice ;
- entre exercices différents pour le même groupe.

La présentation du résultat par action repose sur la détermination de deux éléments :

- le résultat de base par action ;
- le résultat dilué par action.

Ces résultats permettent de fournir une évaluation de la quote-part de chaque action ordinaire dans la performance d'une entité :

- en tenant compte uniquement des actions ordinaires de l'entité mère pour le résultat de base par action ;

- en tenant compte également de toutes les actions ordinaires potentiellement dilutives pour le résultat dilué par action.

3.3.1. Résultat de base par action

Le résultat de base par action doit être calculé en divisant le résultat de l'exercice (numérateur) attribuable aux détenteurs ordinaires de capitaux propres de l'entité mère par le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de l'exercice, (dénominateur).

$$\text{Résultat de base par action} = \frac{\text{Résultat de l'exercice attribuable aux actionnaires ordinaires de l'entité mère après déduction des dividendes préférentiels}}{\text{Nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de l'exercice}}$$

3.3.2. Résultat dilué par action

Le calcul du résultat dilué par action prend en compte le résultat distribuable aux détenteurs ordinaires de capitaux propres de l'entité mère et le nombre moyen pondéré d'actions en circulation tous deux ajustés des effets des actions ordinaires potentielles dilutives en circulation au cours de l'exercice concerné.

$$\text{Résultat dilué par action} = \frac{\text{Résultat de l'exercice attribuable aux actionnaires ordinaires de l'entité mère ajusté des effets de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives}}{\text{Nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de l'exercice ajusté des effets de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives}}$$

COMPTE DE RESULTAT CONSOLIDE

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

COMPTE DE RESULTAT CONSOLIDE AU 31 DECEMBRE N

LIBELLES		NOTE	EXERCICE AU 31/12/N NET	EXERCICE AU 31/12/N-1 NET
Ventes de marchandises	+			
Ventes de produits fabriqués	+			
Travaux, services vendus	+			
Produits accessoires	+			
Chiffre d'affaires				
Autres produits d'exploitation	+			
Achats consommés	-			
Services extérieurs	-			
Impôts et taxes	-			
Autres charges	-			
Valeur ajoutée				
Charges de personnel	-			
Excédent brut d'exploitation				
Reprises d'amortissements, provisions et dépréciations	+			
Dotations aux amortissements, provisions et dépréciations	-			
Résultat d'exploitation (A)				
Produits financiers	+			
Charges financières	-			
Résultat financier (B)				
Résultat des activités ordinaires (C = A + B)				
Produits HA0	+			
Charges HAO	-			
Résultat hors activités ordinaires (D)				
Résultat avant impôts (E = C +D)				
Impôts exigibles sur résultats	-			
Impôts différés	+/-			
Résultat net des entités intégrées				
Part dans les résultats nets des entités mises en équivalence				
Résultat net de l'ensemble consolidé				
Part des minoritaires				
Part de l'entité consolidante				
Résultat par action				
• Résultat de base par action				
• Résultat dilué par action				

SECTION 4 : Présentation du Tableau consolidé des flux de

4.1. Règles générales

Le Tableau consolidé des flux de trésorerie doit présenter les entrées et les sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie classées en trois catégories :

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

Les flux opérationnels, d'investissement et de financement sont généralement présentés en montants bruts. Toutefois, il est également possible, dans certaines circonstances, de présenter des montants nets notamment lorsque :

- les entrées et sorties de trésorerie concernent des éléments ayant un rythme de rotation rapide, des montants élevés et des échéances courtes.
- les entrées et sorties de trésorerie sont réalisées pour le compte de clients et les flux de trésorerie découlent des activités du client et non de celles de l'entité.

4.1.1. Flux de trésorerie des activités opérationnelles

Les flux des activités opérationnelles sont les flux des principales activités génératrices de produits du groupe ainsi que toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.

4.1.2. Flux de trésorerie des activités d'investissement

Les activités d'investissement correspondent à l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et aux autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.

La présentation distincte des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement est importante car ces flux indiquent dans quelle mesure des dépenses ont été effectuées pour l'accroissement de ressources destinées à générer des revenus et des flux de trésorerie futurs.

4.1.3. Flux de trésorerie des activités de financement

Les flux des activités de financement sont ceux provenant des activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entité.

TABLEAU CONSOLIDE DE FLUX DE TRESORERIE

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

TABLEAU CONSOLIDE DE FLUX DE TRESORERIE AU 31 DECEMBRE N

LIBELLES		Note	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Trésorerie nette au 1er janvier	**A**			
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles				
Capacité d'Autofinancement Globale (CAFG)				
- Variation des stocks				
- Variation des créances et emplois assimilés [1]				
+ Variation du passif circulant [1]				
Variation du BF lié aux activités opérationnelles :.....				
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	**B**			
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements				
- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations incorporelles				
- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations corporelles				
- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations financières				
+ Encaissements liés auxcessions d'immobilisations incorporelles et corporelles				
+ Encaissements liés aux cessions d'immobilisations financières				
- Incidence des variations de périmètre [2]				
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement	**C**			
+ Augmentations de capital par apports nouveaux				
- Distribution de dividendes				
+ Emprunts				
+ Autres dettes financières				
- Remboursements des emprunts et autres dettes financières				
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	**D**			
Variation de la trésorerie de la période (E = B+C+D)	**E**			
Trésorerie nette au 31 Décembre (F = A+E) Contrôle : Trésorerie actif N - Trésorerie passif N =	**F**			
+/- Incidence des variations de cours des devises [3]	**G**			
Variation de la trésorerie nette (H = F - G)	**H**			

[1] à l'exclusion des variations liées aux dettes et créances rattachées aux flux provenant des activités d'investissement (acquisitions ou cessions d'immobilisations) et ceux provenant des activités de financement.

[2] Il s'agit des entrées/sorties de minoritaires à l'occasion d'une prise ou d'une perte de contrôle. On retient le prix d'achat ou de vente ou de vente augmenté ou diminué de la trésorerie acquise ou versée – à détailler dans les Notes annexes.

[3] Différences de changes sur la conversion des soldes de trésorerie début N et fin N des entités intégrées et différences dans l'année sur le trésorerie entre un cours moyen et le cours de clôture.

SECTION 5 : Présentation du Tableau de variations de capitaux propres consolidés

5.1. Règles générales

5.1.1. Principe

Un Tableau de la variation des capitaux propres consolidés est établi pour toute consolidation. Il doit être accompagné de tous les commentaires nécessaires à sa compréhension.

5.1.2. Objet

Le tableau de la variation de la situation nette consolidée doit expliquer les mouvements intervenus dans le montant des capitaux propres consolidés entre le début et la fin de chaque exercice.

Il permet de s'assurer du respect du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture et de la correcte prise en compte dans le processus de consolidation des opérations spécifiques pouvant affecter la situation nette du groupe.

5.1.3. Présentation et contenu

Le tableau de la variation des capitaux propres doit fournir des explications sur :

- les composantes des capitaux propres qui ont subi des mouvements au cours de l'exercice ;
- les origines de ces mouvements.

Les composantes des capitaux propres sont les suivants :

- Capital ;
- Primes ;
- Réserves consolidées ;
- Résultat de l'exercice
- Ecart de conversion ;
- Ecart de réévaluation ;
- Autres postes de capitaux propres.

Les mouvements affectant les capitaux propres consolidés ont généralement pour origine :

- le résultat de l'exercice ;
- les variations des écarts de conversion ;
- les distributions et affectations de résultats ;
- les augmentations de capital ;

- les variations de l'autocontrôle.

Exceptionnellement, d'autres mouvements nécessitant une explication détaillée dans les Notes annexes, car contraires aux principes généralement admis dans le cadre d'une consolidation, peuvent modifier le montant des capitaux propres consolidés :

- Variations de la réserve de réévaluation ;
- Impact des changements de principes comptables.

Le schéma ci-dessous résume le mode opératoire de l'élaboration d'un tableau de variation des capitaux propres consolidés :

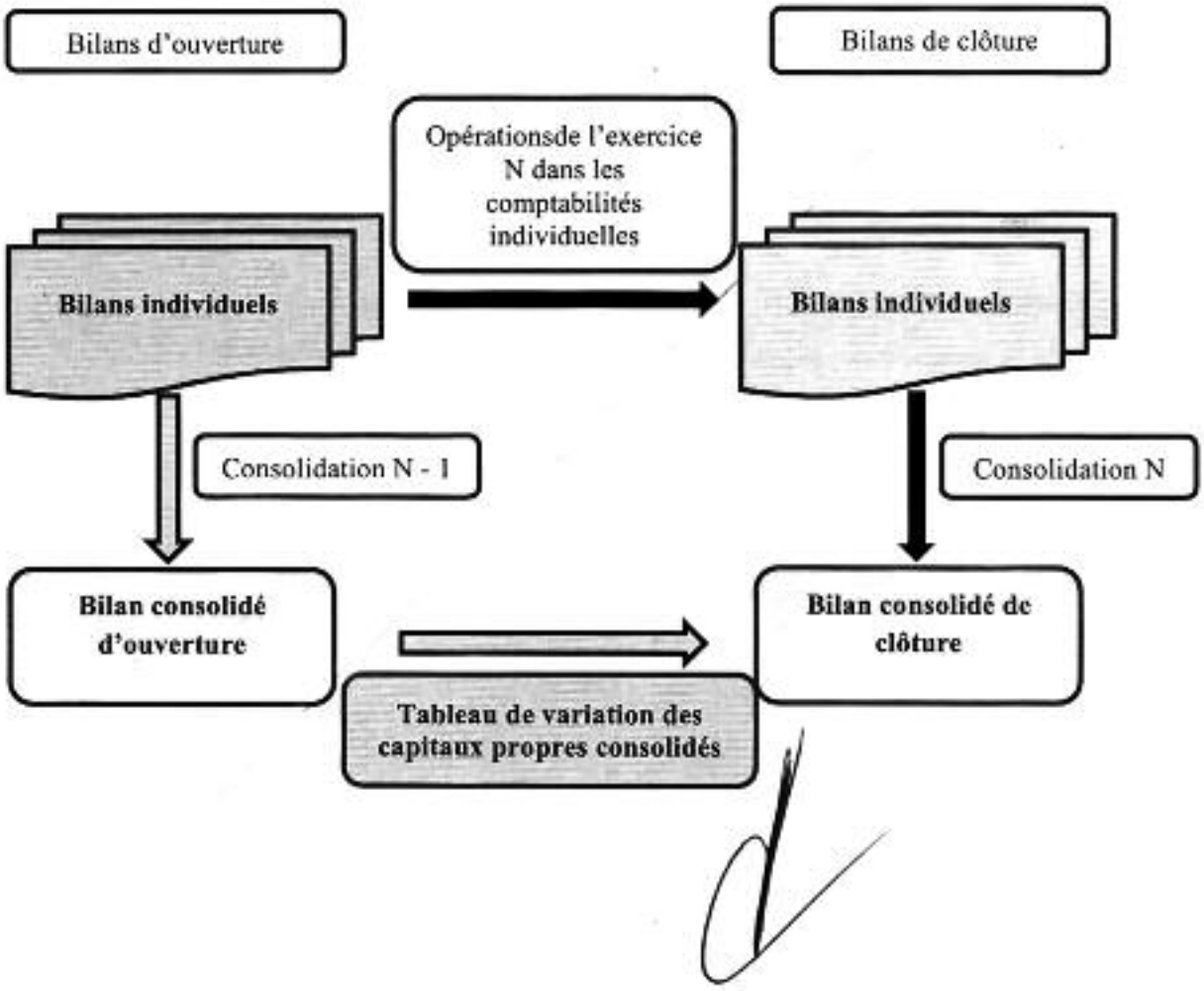


TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES CONSO

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

TABLEAU DEVARIATION DES CAPITAUX PROPRES CONSOLIDES AU 31 DECI

	Note	Capital	Primes	Réserves consolidées	Résultat de l'exercice	Autres			
						Ecarts de conversion	Ecarts de réévaluation	Titres de l'entité consolidante	
Capitaux propres clôture N-2									
Changements de méthodes comptables									
Capitaux propres clôture N-2 corrigés									
Mouvements de l'exercice N-1 (a)									
• Variation de capital de l'entité consolidante									
• Acquisitions ou cessions de titres d'autocontrôle									
• Incidence des réévaluations									
• Résultat consolidé de l'exercice									
• Distributions de dividendes									
• Variations des écarts de conversion									
• Autres mouvements									
Capitaux propres clôture N-1									
Changements de méthodes comptables									
Capitaux propres clôture N – 1 corrigés									
Mouvements de l'exercice N (b)									
(b) : se référer au contenu de (a)									
Capitaux propres clôture N									

SECTION 6 : Notes annexes

6.1. Règles générales

Les Notes annexes font partie intégrante des états financiers. Elles contiennent des informations complémentaires à celles présentées dans le reste des états financiers. Elles fournissent des descriptions narratives ou des décompositions d'éléments présentés dans ces états ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans ces états.

6.2. Structure des notes annexes aux états financiers

Afin d'aider les utilisateurs à comprendre les états financiers consolidés et à pouvoir les comparer entre eux, les Notes annexes doivent être présentées de manière organisée. Chaque élément des états financiers consolidés de synthèse doit faire l'objet d'une référence croisée vers l'information liée figurant dans les Notes annexes.

L'ordre de présentation des informations dans les Notes annexes est le suivant mais peut être modifié dans certaines circonstances :

- une déclaration de conformité aux comptes consolidés du Système comptable OHADA (les états financiers consolidés ne doivent être déclarés conformes aux SYSCOHADA que s'ils sont conformes à toutes les dispositions comptables relatives aux comptes consolidés et combinés du Système comptable OHADA ;
- des informations relatives au périmètre de consolidation ;
- un résumé des principales méthodes comptables appliquées ;
- ventilation du chiffre d'affaires consolidé, du résultat consolidé par secteurs opérationnels ;
- des informations supplémentaires sur les éléments du Bilan consolidé, du Compte de résultat consolidé, et du Tableau consolidé des flux de trésorerie, dans l'ordre dans lequel apparaissent chacun des états financiers consolidés et chacun des postes ;
- d'autres informations dont les passifs éventuels et les engagements contractuels non comptabilisés, des informations non financières (par exemple, les objectifs et méthodes de gestion des risques financiers).

6.3. Informations relatives au périmètre de consolidation

Les informations suivantes concernant chaque entité rattachée au groupe doivent figurer dans les Notes annexes aux comptes consolidés :

- indication des critères retenus par le groupe pour définir son périmètre de consolidation ;
- identification des entités consolidées, ainsi que de la fraction de leur capital détenue directement et indirectement, et leur mode de consolidation ;
- justification, pour certaines entités contrôlées, de l'utilisation de la méthode de mise en équivalence ;
- justification des cas d'intégration globale lorsque la fraction des droits de vote détenus est inférieure ou égale à 40 % ;
- justification des cas d'exclusion de l'intégration globale lorsque la fraction des droits de vote détenus est supérieure à 50 % ;
- justification des cas de consolidation par la méthode de mise en équivalence lorsque la fraction des droits de vote détenus est inférieure à 20 % ;
- justification des cas d'exclusion de la mise en équivalence lorsque la fraction des droits de vote détenus est supérieure à 20 % ;
- indication des motifs qui justifient la non-consolidation de certaines entités.

Certaines de ces informations peuvent être présentées sous forme d'un tableau du type suivant :

Dénomination	Secteur d'activité	% de contrôle		Méthodes de consolidation		% d'Intérêt	
		N	N-1	N	N-1	N	N-1
		99%	99%	IG	IG	99%	99%
		60%	10%	IG	NC	60%	10%
		40%	40%	IP	IP	40%	40%
		25%	25%	ME	ME	20%	20%

IG : Intégration globale **ME :** Mise en équivalence

IP: Intégration proportionnelle **NC :** Non Consolidé

6.4. Informations relatives aux principes et méthodes retenus

- principes comptables et méthodes d'évaluation appliqués aux divers postes du Bilan et du Compte de résultat, en précisant éventuellement les options retenues et les méthodes d'évaluation dérogatoires aux règles généralement admises ;
- méthodes appliquées dans le cas de dates différentes entre la clôture des comptes de certaines entités consolidées et celle des comptes de l'entité consolidante ;
- principes et modalités de consolidation retenus (traitement de l'écart d'acquisition, méthode de conversion utilisée...) ;
- circonstances qui empêchent de comparer, d'un exercice à l'autre, certains postes du bilan et du compte de résultat consolidé ; le cas échéant, les moyens qui permettent d'en assurer la comparaison, en précisant notamment les effets des variations du périmètre de consolidation.

6.5. Informations sectorielles

Le groupe doit présenter les comptes synthétiques des entités consolidées dont les comptes sont structurés de manière très différente de l'ensemble des entités du périmètre.

Pour les besoins de cette information sectorielle, un secteur d'activité ou une zone géographique est défini comme un ensemble homogène de produits, services, métiers ou pays qui est individualisé au sein de l'entite, de ses filiales ou de ses divisions opérationnelles. Un secteur opérationnel est une composante du groupe :

- qui s'engage dans des activités générant des produits et des charges,
- dont les ressources reçues de l'entité font l'objet de décisions par le principal décideur opérationnel de l'entité,
- pour laquelle des informations financières distinctes sont disponibles.

Les secteurs à présenter de manière distincte sont identifiés à partir du système d'information interne utilisé par le « principal décideur opérationnel » pour décider de l'allocation des ressources et évaluer la performance, et qui dépassent les seuils quantitatifs fixés à 10% du total des produits, des résultats ou des actifs.

Le total des produits cumulés de l'ensemble des secteurs définis doit atteindre au minimum 75% de l'ensemble des produits de l'entité, les secteurs ne dépassant pas les seuils peuvent être regroupés sous un seul item : « Autres secteurs ».

- les facteurs utilisés pour identifier les secteurs ;
- le chiffre d'affaires par secteur provenant de clients externes ;
- le chiffre d'affaires par secteur provenant de transactions avec d'autres secteurs opérationnels du même groupe ;
- résultat des activités ordinaires par secteur ;
- immobilisations ou autres actifs employés par secteur ;

Explication de certains postes et de leur variation

- montant global des dettes figurant au Bilan dont la durée résiduelle est supérieure à cinq ans, des dettes couvertes par des sûretés réelles données par des entités comprises dans la consolidation avec indication de leur nature et de leur forme ;
- liste des principales entités composant le poste "Titres de participation" au bilan consolidé, en précisant la fraction de capital détenu directement ou indirectement, le montant des capitaux propres, le résultat du dernier exercice et la valeur comptable nette des titres concernés ;
- ventilation du chiffre d'affaires consolidé par secteurs d'activités et par zones géographiques ;
- dans le cas où ces informations n'apparaîtraient pas distinctement au Bilan et au Compte de résultat consolidés :
  - ✓ montant des impositions différées ;
  - ✓ montant des opérations de l'exercice présentant un caractère exceptionnel (hors exploitation) ;
- éventuellement, justification d'une inscription directe en capitaux propres d'écarts d'acquisition ;
- éventuellement, justification des absences de retraitement de certaines opérations intra-groupe (cessions d'immobilisations, cessions de stocks...).

Informations complémentaires :

- montant des engagements financiers qui ne figurent pas dans le bilan consolidé, pris envers les tiers par l'ensemble des entités consolidées par intégration ;
- montant des engagements en matière de pensions et d'indemnités assimilées ;
- montant des engagements financiers à l'égard des entités liées mais non consolidées par intégration ;

- montant global des rémunérations et autres avantages (y compris pensions, cotisations de retraites, avances ou crédits) alloués au titre de l'exercice aux dirigeants de l'entité consolidante, par cette entité ou par les entités placées sous son contrôle ;
- effectif moyen des travailleurs au cours de l'exercice dans les entités consolidées par intégration, ainsi que les charges de personnel correspondantes ;
- pour les entités mises en équivalence, comptes personnels abrégés ou principaux éléments significatifs de ces comptes personnels.

6.6. Notes concernant les variations de périmètre

Pour les acquisitions d'entités

- la date d'entrée dans le périmètre de nouvelles entités ;
- les activités résultant de l'entrée de nouvelles entités dont le groupe a décidé d'acquérir ;
- le coût d'acquisition des titres (contrepartie transférée) et la part de cette contrepartie payée avec la trésorerie ;
- le montant de chacun des actifs, passifs, passifs éventuels acquis évalués à leur juste valeur ;
- le pourcentage de contrôle obtenu ;
- la description des éléments ayant conduit au calcul d'un écart d'acquisition ;
- la contribution de l'entité acquise au résultat du groupe depuis sa date d'entrée dans le périmètre ;
- les raisons pour lesquelles les justes valeurs d'une entité acquise n'auraient pu être déterminées que provisoirement à la fin d'un exercice.

Pour les cessions d'entités

- le prix global de cession et la part de ce prix reçue en trésorerie ;
- le montant de la trésorerie de l'entité cédée et les autres actifs et passifs la concernant.

SECTION 7 : Rapport de gestion et contrôle des comptes consolidés

7.1. Rapport de gestion

Un rapport de gestion spécifique aux comptes consolidés doit être élaboré sous la responsabilité des dirigeants de l'entité consolidante et présenté à l'assemblée générale de cette même entité.

Ce rapport a pour objectif de rendre compte de l'activité et des résultats de l'ensemble du groupe, éventuellement par branches d'activités.

Sur un plan général, le rapport de gestion du groupe doit contenir les informations suivantes :

- la situation de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation ;
- les évolutions prévisibles du groupe ;
- les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice de consolidation et la date à laquelle les comptes consolidés sont établis ;
- les activités du groupe en matière de recherche et de développement.

Des mentions particulières devront également être portées ou inscrites dans le rapport de gestion sur des points qui présentent une importance significative au niveau du groupe :

- modifications dans la présentation des comptes annuels et dans les méthodes d'évaluation ;
- modifications dans le périmètre de consolidation ;
- opérations de cessions ou d'acquisitions de titres de participation au sein du groupe.

7.2. Rapport des commissaires aux comptes

Les commissaires aux comptes de l'entité consolidante doivent établir un rapport sur les états financiers consolidés du groupe, dans lequel:

- soit ils émettent une opinion indiquant que les états financiers sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine à la fin de cet exercice ;

- soit ils expriment en la motivant, une opinion avec réserve ou défavorable ou indiquent qu'ils sont dans l'impossibilité d'exprimer une opinion.

Les commissaires aux comptes doivent également se prononcer sur la sincérité et la concordance, avec les états financiers consolidés, des informations données par les dirigeants sociaux dans le rapport de gestion.

Dans le cadre de leur rapport, les commissaires aux comptes peuvent émettre des réserves, ou peuvent exprimer un refus de certifier.

7.3. Diligences des commissaires aux comptes

Dans le cadre de la mission d'émission d'opinons sur les comptes consolidés, les diligences des commissaires aux comptes portent essentiellement sur les points suivants :

- ✓ **compréhension générale de l'organisation, de la structure et des activités du groupe ;**
- ✓ **relations avec les commissaires aux comptes ou autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entités incluses dans le groupe, et prise en compte des travaux effectués par eux et de leur conclusion ;**
- ✓ **contrôle du périmètre de consolidation**
  - contrôle de l'exhaustivité du périmètre ;
  - contrôle de la détermination du coût d'acquisition des titres (entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation;
  - contrôle de la première entrée dans le périmètre de consolidation ;
  - contrôle des variations ultérieures des pourcentages de contrôle ;
  - contrôles complémentaires liés aux variations de périmètre.
- ✓ **Contrôle des données chiffrées de base (comptes individuels des entités consolidées)**
  - vérification de l'application, par les entités consolidées, des principes comptables du groupe ;
  - contrôle de la correcte intégration des données de base figurant dans les liasses de consolidation ;
  - examen des conclusions et/ou des travaux des auditeurs des filiales.
- ✓ **contrôle des opérations de consolidation**
  - contrôle des à-nouveaux et cumuls des comptes ;

1185

- élimination des comptes, transactions et résultats intragroupe ;
- prise en compte de la fiscalité différée ;
- élimination des titres et capitaux propres.

✓ **revue analytique du Bilan, Compte de Résultat et Tableau de flux de trésorerie**

- du respect des règles de présentation des documents de synthèse consolidés;
- de la comparabilité avec l'exercice précédent ;
- de la cohérence de l'ensemble des comptes consolidés.

✓ **contrôle des Notes annexes des comptes consolidés ;**

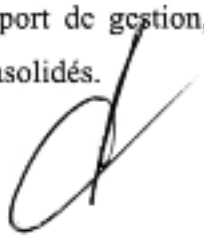
✓ **contrôle des événements postérieurs;**

✓ **revue finale des comptes consolidés à publier**

Les comptes consolidés à publier doivent être établis conformément aux prescriptions du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés.

✓ **contrôle de l'information financière:**

- vérification de la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe;
- lecture approfondie des informations, autres que les comptes consolidés et le rapport de gestion, diffusées dans le document final présentant les comptes consolidés.



DISPOSITIF COMPTABLE
RELATIF AUX COMPTES
CONSOLIDES ET COMBINES



Titre XII

Chapitre 9

Première application du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés

SECTION 1 : Principes généraux

La première application du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés est effectuée de façon rétrospective en utilisant les règles et méthodes comptables en vigueur à la date de clôture de l'exercice du changement. Les ajustements en résultant sont comptabilisés en capitaux propres dans le Bilan d'ouverture de l'exercice précédant celui du changement.

Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, celle-ci sera appliquée à compter de la date d'ouverture de l'exercice du changement, sans retraitement des exercices antérieurs.

SECTION 2 : Amortissement de l'écart d'acquisition

Par simplification, les entités sont autorisées à conserver les durées d'utilité antérieurement déterminées pour tous les écarts d'acquisition inscrits au bilan consolidé de l'exercice précédant la première année d'application du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés.

Toutefois, lorsque l'analyse des écarts d'acquisition à date d'entrée en vigueur du présent dispositif conduit à considérer que certains d'entre eux n'ont finalement pas de durée d'utilité limitée à cette date, l'entité :

- n'amortit plus les écarts d'acquisition concernés, sans reprendre les amortissements déjà comptabilisés ;
- procède à un test de dépréciation ;
- déprécie, le cas échéant, les écarts d'acquisition concernés en fonction du résultat du test de dépréciation.

SECTION 3 : Etats financiers consolidés

Les états financiers consolidés établis au titre de l'exercice du changement doivent comporter :

- le Bilan et le Compte de résultat consolidés de l'exercice N comprenant une colonne comparative au titre de l'exercice N-1 retraitée de façon rétrospective.

Lorsque les formats de présentation des comptes sont suffisamment comparables, les entités peuvent présenter leur Bilan et leur Compte de résultat consolidés pour l'exercice de transition de la façon suivante :

Eléments du Bilan et du Compte de résultat	Exercice N	Exercice N-1 retraité	Exercice N-1 arrêté

Si une telle présentation n'est pas possible, le Bilan et le Compte de résultat consolidés de N-1 préparés et arrêtés sont présentés séparément dans les Notes annexes dans la partie relative à l'incidence des retraitements. Les informations chiffrées relatives au titre de l'exercice N- 1 doivent être retraitées.

- les Notes annexes des comptes consolidés de l'exercice N doivent comporter les informations supplémentaires suivantes :
  - une information sur les règles d'établissement et de présentation des comptes consolidés précisant que les comptes annuels consolidés de l'exercice N ont été préparés selon le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés alors que les comptes annuels consolidés de l'exercice précédent avaient été établis selon l'ancien référentiel SYSCOHADA ;
  - le Bilan et le Compte de résultat de l'exercice N-1 ont été retraités selon le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés.

Système comptable OHADA

Titre XIII

COMPTES COMBINES

CHAPITRE 1 :	Objectifs et Définition des comptes combinés
CHAPITRE 2 :	Champ d'application et entités concernées
CHAPITRE 3 :	Composition de l'ensemble combiné
CHAPITRE 4 :	Règles et méthodes de combinaison
CHAPITRE 5 :	Présentation et contrôle des états financiers combinés

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES



Titre XIII

Chapitre 1

Définition et objectif des comptes combinés

SECTION 1 :	Définition
SECTION 2 :	Objectif

SECTION 1 : Définition

Des entités peuvent être liées par des relations économiques de natures diverses, sans que leur intégration résulte de liens de participation organisant des relations d'entité mère à filiale. La cohésion de ces ensembles peut les conduire à souhaiter établir des comptes qui ne peuvent pas être appelés « états financiers consolidés » et sont dénommés " états financiers combinés ", comme s'il s'agissait d'une seule entité.

SECTION 2 : Objectif

L'objectif principal du dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés n'est pas d'imposer l'établissement de tels comptes, mais simplement d'en définir les règles de préparation et de proposer un guide d'élaboration des comptes combinés afin que :

- les entités utilisant les termes de « comptes combinés » soient tenues d'appliquer ces règles ;
- les lecteurs des comptes combinés puissent être assurés d'un niveau minimum de qualité technique et d'homogénéité ;
- l'opinion exprimée par les auditeurs des comptes combinés puisse se fonder sur ce référentiel.

Toutefois, les entités qui constituent dans une région de l'espace OHADA un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décisions situé hors de cette région, sans qu'existent entre elles des liens de domination, ont l'obligation d'établir et de présenter des "états financiers combinés".

Par ailleurs, les autorités compétentes des Etats parties de l'OHADA peuvent imposer l'établissement et la présentation de comptes combinés à des groupes d'entités qui relèvent de leur droit et dont la cohésion repose sur certains éléments objectifs permettant de justifier la présentation de tels comptes.

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES



Titre XIII

Chapitre 2

Champ d'application et entités concernées

SECTION 1 :	Champ d'application
SECTION 2 :	Entités concernées

SECTION 1 : Champ d'application

Les entités qui doivent être incluses dans le périmètre des comptes combinés sont celles pour lesquelles existent le lien d'unité et de cohésion qui est à l'origine de l'existence de l'ensemble. Ce lien peut découler des situations suivantes :

- entités dirigées par la même personne ou un même groupe de personnes ayant des intérêts communs ;
- entités dont le ou les propriétaires sont une même personne physique ou les membres d'une même famille ;
- entités des secteurs coopératifs ou mutualistes, non nécessairement liées juridiquement entre elles, qui forment un ensemble homogène à stratégie et direction communes ;
- entités d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à l'entité holding ou sous-holding, mais ayant la même activité et placées sous la même autorité ;
- entités liées entre elles par un accord de partage de résultat suffisamment contraignant et complet pour que leurs comptes combinés soient plus représentatifs que les comptes isolés de chaque entité.

SECTION 2 : Entités concernées

Les règles et méthodes des comptes combinées sont destinées à toute entité (personne morale de droit privé, quelle que soit sa forme juridique, ou entité individuelle qui établit des états financiers combinés à titre facultatif ou à titre obligatoire du fait d'une disposition légale ou d'un engagement conventionnel.

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES



Titre XIII

Chapitre 3

Périmètre de combinaison

SECTION 1 :	**Composition de l'ensemble combiné**
SECTION 2 :	**Entité combinante**
SECTION 3 :	**Contenu de la convention**

Le périmètre de combinaison est constitué par l'ensemble des entités qui sont soit combinées entre elles, soit consolidées par l'une ou plusieurs des entités combinées.

SECTION 1 : Composition de l'ensemble combiné

1.1. Détermination du périmètre de combinaison

Les entités constitutives d'un ensemble de tête, liées entre elles par un lien de combinaison sont :

- les entités, quelle que soit leur activité, ayant entre elles des liens de combinaison et qui ont décidé d'établir des comptes combinés ;
- les entités, quelle que soit leur activité, ayant entre elles des liens tels que définis ci-dessous et faisant l'objet d'un contrôle de droit ou de fait, direct ou indirect, par une ou conjointement par plusieurs entités incluses dans le périmètre de combinaison.

Ce lien de combinaison résulte du fait que deux ou plusieurs entités ont en vertu de relations suffisamment proches (affectio familiae) ou d'un accord entre elles, soit une direction commune, soit des services communs assez étendus pour engendrer un comportement social, commercial, technique ou financier commun. La simple poursuite d'objectifs communs, notamment moraux ou sociaux voire économiques, ne suffit pas à présumer ce lien.

Les critères déterminants du choix du groupe auquel l'entité doit être rattachée sont l'accord des entités entre elles et l'importance et la durabilité du lien qui sont appréciées en fonction du centre réel de décision (direction et réseau de distribution) et du niveau d'autonomie de l'entité c'est-à-dire de la capacité de l'entité à rompre ce lien unilatéralement et sans compromettre la continuité de son exploitation.

Par ailleurs, un périmètre de combinaison ne peut pas reconnaître simultanément plusieurs centres de décision. En conséquence, une même entité ne peut appartenir à deux combinaisons différentes et ne doit donc pas signer plus d'une convention.

1.2. Entités consolidées par une ou plusieurs entités combinées

Les entités consolidées par une ou plusieurs entités comprises dans le périmètre de combinaison sont celles sous contrôle exclusif ou conjoint ou sous influence notable par une ou plusieurs entités comprises dans le périmètre de combinaison.

SECTION 2 : Entité combinante

L'entité combinante est l'entité chargée d'établir les comptes combinés. Sa désignation, parmi les entités de l'ensemble de tête de combinaison, fait l'objet d'une convention écrite entre toutes les entités constitutives de cet ensemble de tête.

A défaut d'accord conventionnel et sauf application d'une disposition légale, aucune combinaison n'est établie.

La faculté d'établir des comptes combinés est indépendante de l'obligation d'établir des comptes consolidés en cas d'existence d'un groupe consolidé au sein du périmètre de combinaison, sauf obligations ou dérogations législatives ou règlementaires spécifiques.

SECTION 3 : Contenu de la convention

La convention doit notamment préciser :

- les engagements pris afin de garantir une durée suffisante aux accords ou liens conduisant à l'exigence et aux méthodes de combinaison d'un exercice à l'autre, dans le respect des règles applicables en la matière, définies par les présentes dispositions ;
- les conditions et modalités des engagements pris par les parties prenantes afin de garantir la transmission dans les délais fixés de toutes les informations nécessaires à l'établissement des comptes combinés.

DISPOSITIF COMPTABLE
RELATIF AUX COMPTES
CONSOLIDES ET COMBINES



Titre XIII

Chapitre 4

Règles et méthodes de combinaison

SECTION 1 :	Règles applicables
SECTION 2 :	Méthodes spécifiques de la combinaison

SECTION 1 : Règles applicables

Les comptes combinés représentent les comptes d'un ensemble d'entités liéescomme si elles formaient une seule entité.

Pour les entités incluses dans le périmètre de combinaison, la combinaison est un cumul des comptes, préalablement retraités aux normes du groupe, effectué selon des règles identiques à celles relatives à l'intégration globale ou proportionnelle, sous réserve de certaines modifications et méthodes spécifiques.

Les méthodes de présentation adoptées pour l'établissement des comptes combinés peuvent ne pas être homogènes avec celles retenues par certaines entités incluses dans le périmètre des comptes combinés.

Dans cette situation, les comptes de ces entités sont reclassés conformément aux normes communes, préalablement à leur combinaison.

Les techniques utilisées pour préparer les comptes combinés se distinguent sur certains points de celles prévues en matière . de comptes consolidés. En effet, les difficultés tenant à l'élimination des titres de participation et au traitement des écarts d'acquisition, des participations ne donnant pas le contrôle, n'existent pas en matière de comptes combinés, en l'absence de relation entre entité mère à filiale. En revanche, les autres règles et principes applicables aux comptes consolidés sont pour la plupart transposables aux comptes combinés.

Les comptes combinés sont obtenus en procédant aux opérations suivantes :

- cumul des comptes des entités faisant partie du périmètre des comptes combinés, éventuellement après retraitements et reclassement (élimination des incidences sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales, impositions différées comptabilisées...) ;
- élimination des comptes réciproques : actifs et passifs, charges et produits ;
- neutralisation des résultats provenant d'opérations effectuées entre les entités comprises dans le périmètre de combinaison.

S'agissant des entités étrangères comprises dans le périmètre de combinaison, la conversion de leurs comptes est effectuée conformément aux règles prévues par le Système comptable OHADA en matière de comptes consolidés.

Par ailleurs, lors de l'entrée d'une entité dans le périmètre de combinaison résultant d'un accord préalable entre les entités, aucun retraitement relatif à l'entrée d'une entité dans le périmètre combinaison ne sera effectué comme pour les comptes consolidés car il n'existe pas de valeur d'acquisition.

SECTION 2 : Méthodes spécifiques de la combinaison

2.1. Cumul des fonds propres

L'entrée d'une entité dans le périmètre de combinaison ne provenant pas de l'acquisition de titres, les fonds propres combinés représentent le cumul des capitaux propres et des autres fonds propres des entités incluses dans le périmètre de combinaison et de la quote-part des capitaux propres (part du groupe) antérieurement consolidée des entités comprises dans le périmètre de combinaison.

Les titres de participation entre entités du groupe sont éliminés par imputation sur les fonds propres.

2.2. Participations ne donnant pas au contrôle

Lors du cumul des capitaux propres et autres fonds propres des entités combinées, il ne peut pas être constaté de participations ne donnant pas de contrôle (intérêts minoritaires).

Les participations ne donnant pas le contrôle des entités consolidées sont présentées distinctement au passif du bilan combiné.

2.3. Détermination de la valeur d'entrée des actifs et passifs des entités combinées

L'entrée d'une entité dans le périmètre de combinaison ne provenant pas de l'acquisition de titres mais d'une mise en commun d'intérêts économiques, il ne peut exister ni écart d'acquisition ni écart d'évaluation.

La valeur d'entrée des actifs et passifs de chacune des entités combinées est égale à leur valeur nette comptable, retraitée aux normes comptables du groupe, à la date de la première combinaison, en distinguant valeur brute, amortissements et provisions. Dans le cas des entités incluses dans le périmètre de combinaison, la valeur nette comptable est la valeur nette comptable consolidée.

L'écart résultant de l'harmonisation des comptes aux normes comptables du groupe est ajouté ou retranché des fonds propres combinés.

2.4. Suivi ultérieur des valeurs d'entrée

Après la première combinaison, les plus ou moins-values de cession, les dotations et les reprises de provisions contribuent au résultat combiné.

Toutefois, les valeurs harmonisées qui se révèlent injustifiées par suite d'une erreur lors de la première combinaison doivent être corrigées, avec pour contrepartie, une modification rétroactive des fonds propres combinés.

DISPOSITIF COMPTABLE RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES



Titre XIII

Chapitre 5

Présentation et contrôle des états financiers combinés

SECTION 1 :	Présentation des états financiers combinés
SECTION 2 :	Rapport de gestion et contrôle des états financiers combinés

SECTION 1 : Présentation des états financiers combinés

1.1 Contenu des états financiers combinés

Les comptes combinés comprennent au moins le Bilan combiné, le Compte de résultat combiné et les Notes annexes. Ils incluent également un tableau combiné des flux de trésorerie, et un tableau combiné de variation des capitaux propres.

1.2. Notes annexes

Les informations spécifiques suivantes à fournir en cas de combinaison portent notamment sur :

- la liste des entités de l'ensemble combiné de tête et la description de la nature des liens (à l'origine de l'existence de l'ensemble) qui permettent de fonder les critères de sélection des entités dont les comptes sont combinés ;
- le nom de l'entité combinante ;
- la liste des entités combinées n'appartenant pas à l'ensemble combiné de tête et la description de la nature des liens (à l'origine de l'existence de l'ensemble) qui permettent de fonder les critères de sélection des entités dont les comptes sont combinés ;
- l'indication des motifs qui justifient l'exclusion du périmètre combinaison de certaines entités bien qu'elles répondent aux critères d'inclusion dans le périmètre de combinaison ;
- la liste des conventions d'accords de combinaison.
- dans le tableau de variation des fonds propres combinés, il est ajouté une colonne « Autres fonds propres » après la colonne « capital » ou est présenté le cumul des variations des autres fonds propres des entités combinées ;
- l'indication de la contribution de chacune des entités combinées, le cas échéant après consolidation, aux fonds propres combinés.

SECTION 2 : Rapport de gestion et contrôle des états financiers combinés

Les états financiers combinés font l'objet d'un rapport sur la gestion de l'ensemble combiné, et d'une émission d'opinion du ou des commissaires aux comptes, suivant les mêmes principes et modalités que ceux prévus pour les états financiers consolidés.

Décision fixant les tarifs des actes du greffe de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage de l'OHADA

Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
Organization for the Harmonization of Business Law in Africa
Organización para la Armonización en África del Derecho Mercantil
Organização para a Harmonização em Africa do Direiton dos Negócios

CONSEIL DES MINISTRES

DECISION N°05/CM/OHADA/2017 FIXANT LES TARIFS DES ACTES DU GREFFE DE LA COUR COMMUNE DE JUSTICE ET D'ARBITRAGE DE L'OHADA

Le Conseil des Ministres de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) ;

Vu le Traité relatif à l'harmonisation du Droit des Affaires en Afrique signé à Port-Louis le 17 octobre 1993, tel que révisé à Québec le 17 octobre 2008 ;

Vu le Règlement N° 001/2014/CM du 30 janvier 2014 modifiant et complétant le Règlement de procédure de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage de l'OHADA ;

Vu le Règlement N° 001/2010/CM/OHADA du 30 juillet 2010 portant Règlement financier des Institutions de l'OHADA ;

Après avis de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage ;

DECIDE :

Article 1er : Il est constitué, pour chaque affaire contentieuse, une provision de cent cinquante mille (150 000) francs CFA destinée à couvrir les frais d'actes de procédure.

Le montant de la provision peut être ajusté, en cas de nécessité, sur ordonnance du Président de la CCJA ou du Juge par lui délégué.

La provision n'est pas remboursable.

Article 2 : Les tarifs des actes du greffe de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage de l'OHADA sont fixés comme suit :

NATURE DE L'ACTE	Frais en francs CFA
Attestation de pourvoi en cassation	10.000
Certificat de non pourvoi en cassation	10.000
Récépissé du dépôt de la requête et des pièces produites	5.000
Avis de dépôt de la requête introductive d'instance aux fins de publication au Journal Officiel de l'OHADA	10.000
Avis fixant le délai aux fins de régularisation du recours	5.000
Demande de production de pièces	5.000
Signification de recours aux parties	10.000
Signification de mémoires	10.000
Signification de la réception d'un dossier renvoyé à la CCJA	5.000
Extrait du plumitif	5.000
Expédition d'une ordonnance	5.000
Expédition d'un arrêt	30.000
Grosse ou copie exécutoire d'un arrêt	50.000
Grosse ou copie exécutoire d'une ordonnance	10.000
Signification de la requête d'intervention aux parties	10.000
Signification de l'ordonnance de sursis à exécution	10.000

Article 3 : Tout paiement est effectué à la régie des recettes de la Cour moyennant délivrance d'une quittance.

Article 4 : La présente Décision, qui abroge la Décision n° 003/99/CCJA du 04 février 1999 fixant les tarifs des actes du greffe de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage de l'OHADA, prend effet à compter de sa publication au Journal Officiel de l'OHADA.

Fait à Brazzaville, le 26 janvier 2017.

Pour le Conseil des Ministres,
Le Président,



Pierre MABIALA