



# Systeme comptable OHADA

**SYSCOHADA**

## **Guide d'application**



## **PREMIERE PARTIE : OPERATIONS COURANTES**

<b>CHAPITRE 1 : Plan de comptes - subdivisions.....</b>	<b>11</b>
<b>Section 1 :</b> Plan de comptes.....	<b>12</b>
<b>Section 2 :</b> Subdivision en sous-comptes.....	<b>16</b>
<b>CHAPITRE 2 : Achats et ventes de biens et de services.....</b>	<b>18</b>
<b>Section 1 :</b> Opérations brutes.....	<b>18</b>
<b>Application 1 :</b> Acquisition de matériels et de fournitures de bureau.....	<b>19</b>
<b>Application 2 :</b> Ventes de marchandises et de produits finis.....	<b>22</b>
<b>Section 2 :</b> Stocks.....	<b>22</b>
<b>Application 3 :</b> Inventaire intermittent - régularisation de stock de marchandises.....	<b>23</b>
<b>Application 4 :</b> Inventaire intermittent - régularisation de stock de produits finis.....	<b>23</b>
<b>Application 5 :</b> Achat de fournitures de bureau – régularisation en fin d'exercice.....	<b>25</b>
<b>Section 3 :</b> Eléments soustractifs de la facture.....	<b>26</b>
<b>Application 6 :</b> Remise et retour de marchandises.....	<b>28</b>
<b>Section 4 :</b> Eléments additifs de la facture.....	<b>29</b>
<b>CHAPITRE 3 : Autres opérations d'exploitation.....</b>	<b>33</b>
<b>Section 1 :</b> Conception et terminologie.....	<b>33</b>
<b>Section 2 :</b> Impôts et taxes.....	<b>35</b>
<b>Application 7 :</b> Centralisation de la T.V.A.....	<b>36</b>
<b>Application 8 :</b> Impôt sur le bénéfice.....	<b>37</b>
<b>Section 3 :</b> Subventions d'exploitation et subventions d'équilibre.....	<b>38</b>
<b>Application 9 :</b> Produits liés aux subventions d'exploitation et d'équilibre.....	<b>39</b>
<b>Section 4 :</b> Charges de personnel.....	<b>40</b>
<b>Application 10 :</b> Charges de personnel.....	<b>42</b>
<b>Section 5 :</b> Frais financiers et charges assimilées.....	<b>43</b>
<b>Section 6 :</b> Revenus financiers et produits assimilés.....	<b>44</b>
<b>CHAPITRE 4 : Opérations de trésorerie.....</b>	<b>45</b>
<b>Section 1 :</b> Conception et terminologie.....	<b>45</b>
<b>Section 2 :</b> Modes de règlement autres que par effets.....	<b>46</b>
<b>Section 3 :</b> Règlement par effets de commerce.....	<b>48</b>

<b>Section 4</b> : Instruments de monnaie électronique.....	52
<b>Section 5</b> : Délais de règlement.....	53
<b>Application 11</b> : Chèques impayés.....	55
<b>Section 6</b> : Exemple de synthèse.....	57
<b>Application 12</b> : Synthèse sur les instruments de règlement.....	57
<b>CHAPITRE 5</b> : Opérations d'investissement et de désinvestissement.....	59
<b>Section 1</b> : Conception et terminologie.....	59
<b>Section 2</b> : Entrée de l'immobilisation.....	60
<b>Section 3</b> : Immobilisation en service.....	64
<b>Application 13</b> : Amortissement dégressif à taux décroissant.....	66
<b>Application 14</b> : Amortissement par unités d'œuvre.....	67
<b>Section 4</b> : Décomptabilisation de l'immobilisation.....	69
<b>Application 15</b> : Décomptabilisation d'un matériel informatique.....	73
<b>Application 16</b> : Plus-value à réinvestir.....	73
<b>CHAPITRE 6</b> : Régularisations périodiques.....	75
<b>Section 1</b> : Régularisation des stocks.....	75
<b>Section 2</b> : Amortissements.....	77
<b>Application 17</b> : Dotations aux amortissements.....	78
<b>Application 18</b> : Amortissements dérogatoires.....	79
<b>Section 3</b> : Dépréciations.....	80
<b>Application 19</b> : Dépréciations.....	83
<b>Section 4</b> : Provisions pour risques et charges.....	84
<b>Application 20</b> : Provisions.....	86
<b>Section 5</b> : Autres régularisations de charges.....	87
<b>Application 21</b> : Charges constatées d'avance.....	88
<b>Application 22</b> : Charges à payer.....	90
<b>Section 6</b> : Autres régularisations de produits.....	92
<b>Application 23</b> : Produits constatés d'avance.....	93
<b>Application 24</b> : Produits à recevoir.....	94

<b><u>DEUXIEME PARTIE : OPERATIONS ET PROBLEMES SPECIFIQUES</u></b> .....	<b>97</b>
<b>CHAPITRE 1 : Frais de recherche et de développement</b> .....	<b>98</b>
<b>Application 25 : Frais de recherche et de développement</b> .....	<b>98</b>
<b>CHAPITRE 2 : Brevets, marques, logiciels, sites internet, coût d'obtention du contrat, fonds commercial</b> .....	<b>100</b>
<b>Application 26 : Brevets acquis réglés au moyen de redevances périodiques</b> .....	<b>100</b>
<b>Application 27 : Marques</b> .....	<b>103</b>
<b>Application 28 : Logiciels</b> .....	<b>105</b>
<b>Application 29 : Sites internet</b> .....	<b>107</b>
<b>Application 30 : Coût d'obtention du contrat</b> .....	<b>108</b>
<b>Application 31 : Fonds commercial</b> .....	<b>110</b>
<b>CHAPITRE 3 : Frais de prospection et d'exploitation des ressources minérales</b> .....	<b>111</b>
<b>Application 32 : Frais de prospection et d'exploitation des ressources minérales</b> ....	<b>111</b>
<b>CHAPITRE 4 : Approche par composants</b> .....	<b>113</b>
<b>Application 33 : Approche par composants</b> .....	<b>113</b>
<b>CHAPITRE 5 : Frais d'inspections ou de révisions majeures, dépenses de sécurité et de mise en conformité</b> .....	<b>115</b>
<b>Application 34 : Frais d'inspections ou de révisions majeures, dépenses de sécurité et de mise en conformité</b> .....	<b>115</b>
<b>CHAPITRE 6 : Coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site</b> .....	<b>116</b>
<b>Application 35 : Coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site</b> ...	<b>116</b>
<b>CHAPITRE 7 : Coût d'emprunts</b> .....	<b>120</b>
<b>Application 36 : Coût d'emprunts</b> .....	<b>120</b>
<b>CHAPITRE 8 : Contrat de location</b> .....	<b>121</b>
<b>Application 37 : Contrat de location (location acquisition)</b> .....	<b>121</b>
<b>Application 38 : Contrat de location chez le bailleur (location financement)</b> .....	<b>126</b>
<b>CHAPITRE 9 : Réserve de propriété</b> .....	<b>128</b>
<b>Application 39 : Réserve de propriété - acheteur</b> .....	<b>128</b>
<b>Application 40 : Réserve de propriété - vendeur</b> .....	<b>129</b>

<b>CHAPITRE 10 : Immeubles de placement.....</b>	<b>133</b>
<b>Application 41 : Immeubles de placement.....</b>	<b>133</b>
<b>CHAPITRE 11 : Constructions sur sol d'autrui et contrat de rentes viagères.....</b>	<b>134</b>
<b>Application 42 : Construction sur sol d'autrui.....</b>	<b>134</b>
<b>Application 43 : Rentes viagères.....</b>	<b>136</b>
<b>CHAPITRE 12 : Dépréciation des immobilisations.....</b>	<b>138</b>
<b>Application 44 : Dépréciation des immobilisations – évaluation ultérieure.....</b>	<b>138</b>
<b>Application 45 : Dépréciation d'un groupe d'actifs immobilisés.....</b>	<b>140</b>
<b>Application 46 : Pertes de valeur suite à une réévaluation.....</b>	<b>141</b>
<b>Application 47 : Dépréciations d'immobilisations subventionnées.....</b>	<b>141</b>
<b>CHAPITRE 13 : Portefeuille titres.....</b>	<b>143</b>
<b>Application 48 : Acquisition de titres.....</b>	<b>143</b>
<b>Application 49 : Versement restant à effectuer sur titres non libérés.....</b>	<b>144</b>
<b>Application 50 : Cession de titres de participation.....</b>	<b>145</b>
<b>Application 51 : Cession de titres de placement.....</b>	<b>146</b>
<b>CHAPITRE 14 : Stocks et en-cours de production.....</b>	<b>149</b>
<b>Application 52 : Valorisation de stocks.....</b>	<b>150</b>
<b>Application 53 : Stocks de marchandises.....</b>	<b>149</b>
<b>Application 54 : Stocks de matières premières.....</b>	<b>151</b>
<b>CHAPITRE 15 : Abandons de créances, opérations d'affacturage et de titrisation.....</b>	<b>153</b>
<b>Application 55 : Abandons de créances.....</b>	<b>153</b>
<b>Application 56 : Opérations d'affacturage.....</b>	<b>155</b>
<b>Application 57 : Opérations de titrisation.....</b>	<b>156</b>
<b>CHAPITRE 16 : Capitaux propres et autres fonds propres.....</b>	<b>158</b>
<b>Application 58 : Libération intégrale des apports.....</b>	<b>158</b>
<b>Application 59 : Libération fractionnée du capital.....</b>	<b>160</b>
<b>Application 60 : Augmentation de capital en numéraire.....</b>	<b>163</b>
<b>Application 61 : Augmentation par incorporation de réserves.....</b>	<b>164</b>
<b>Application 62 : Réduction de capital par imputation des pertes.....</b>	<b>164</b>
<b>Application 63 : Réduction de capital par remboursement.....</b>	<b>164</b>
<b>Application 64 : Amortissement de capital.....</b>	<b>164</b>
<b>Application 65 : Affectation du résultat.....</b>	<b>166</b>

<b>CHAPITRE 17 : Subventions et aides publiques.....</b>	<b>167</b>
<b>Application 66 : Subventions d'investissement.....</b>	<b>167</b>
<b>Application 67 : Subventions d'exploitation.....</b>	<b>171</b>
<b>Application 68 : Subvention d'équilibre.....</b>	<b>171</b>
<b>Application 69 : Avances.....</b>	<b>172</b>
<b>Application 70 : Dépréciations d'immobilisations subventionnées.....</b>	<b>174</b>
<b>CHAPITRE 18 : Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.....</b>	<b>176</b>
<b>Application 71 : Constitution d'une provision.....</b>	<b>176</b>
<b>Application 72 : Estimation d'une provision.....</b>	<b>177</b>
<b>Application 73 : Provision pour restructuration.....</b>	<b>177</b>
<b>Application 74 : Provision pour garanties données aux clients.....</b>	<b>178</b>
<b>Application 75 : Provision pour litiges.....</b>	<b>179</b>
<b>CHAPITRE 19 : Attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux                     dirigeants de la société.....</b>	<b>181</b>
<b>Application 76 : Attribution d'actions gratuites par rachat de ses propres actions.....</b>	<b>181</b>
<b>Application 77 : Attribution gratuite d'actions par prélèvement sur le résultat.....</b>	<b>181</b>
<b>CHAPITRE 20 : Emprunt obligataire.....</b>	<b>183</b>
<b>Application 78 : Emprunt obligataire avec prime de remboursement                     (remboursement par amortissement constant).....</b>	<b>183</b>
<b>Application 79 : Emprunt obligataire avec prime de remboursement                     (remboursement in fine).....</b>	<b>186</b>
<b>Application 80 : Emprunt obligataire convertible en actions.....</b>	<b>188</b>
<b>CHAPITRE 21 : Engagements de retraite et autres avantages assimilés.....</b>	<b>191</b>
<b>Application 81 : Engagements de retraite et autres avantages assimilés.....</b>	<b>191</b>
<b>Application 82 : Ecart actuariel.....</b>	<b>193</b>
<b>Application 83 : Régimes couverts par des actifs.....</b>	<b>194</b>
<b>CHAPITRE 22 : Opérations en devises et contrats de couverture sur                     marchés financiers.....</b>	<b>199</b>
<b>Application 84 : Créances commerciales en devises.....</b>	<b>199</b>
<b>Application 85 : Avances et acomptes versés sur commande d'immobilisation,                     libellés en devise.....</b>	<b>201</b>
<b>Application 86 : Disponibilités en devises.....</b>	<b>203</b>
<b>Application 87 : Emprunts affectant plusieurs exercices.....</b>	<b>203</b>

Application 88 : Position globale de change.....	207
Application 89 : Couverture de change fixant définitivement le cours à l'échéance...	208
Application 90 : Couverture de change-opération symétrique.....	209
Application 91 : Couverture de change-couverture de transactions futures.....	211
<b>CHAPITRE 23 : Contrats pluri-exercices.....</b>	<b>217</b>
Application 92 : Contrat bénéficiaire.....	217
Application 93 : Contrat déficitaire.....	221
<b>CHAPITRE 24 : Abonnement des charges et produits.....</b>	<b>224</b>
Application 94 : Abonnement des charges et produits.....	224
<b>CHAPITRE 25 : Contrat de concessions de service public.....</b>	<b>226</b>
Application 95 : Contrat de concession de service public.....	226
<b>CHAPITRE 26 : Groupement d'intérêt économique.....</b>	<b>231</b>
Application 96 : Comptabilisation de la participation aux résultats de GIE.....	231
Application 97 : Participation financière au GIE.....	232
<b>CHAPITRE 27 : Personnel intérimaire.....</b>	<b>234</b>
Application 98 : Personnel intérimaire.....	234
<b>CHAPITRE 28 : Réévaluation des bilans.....</b>	<b>236</b>
Application 99 : Réévaluation légale.....	236
Application 100 : Réévaluation libre.....	238
<b>CHAPITRE 29 : Inventaire permanent en comptabilité financière.....</b>	<b>241</b>
Application 101 : Inventaire permanent en comptabilité financière.....	241
<b>CHAPITRE 30 : Engagements financiers et passifs éventuels.....</b>	<b>246</b>
Application 102 : Engagements financiers et passifs éventuels.....	246
<b>CHAPITRE 31 : Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice.....</b>	<b>248</b>
Application 103 : Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice.....	248
<b>CHAPITRE 32 : Opérations faites pour le compte de tiers.....</b>	<b>250</b>
Application 104 : Opération en qualité de commissionnaire.....	250
Application 105 : Opération en qualité de mandataire.....	251
<b>CHAPITRE 33 : Opérations faites en commun.....</b>	<b>254</b>



<b><u>TROISIEME PARTIE : PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS ANNUELS</u></b> .....	327
<b>CHAPITRE 1 : Préparation des états financiers</b> .....	328
<b>Section 1 : Principe</b> .....	328
<b>Section 2 : Bilan</b> .....	330
<b>Section 3 : Compte de résultat</b> .....	332
<b>Section 4 : Tableau des flux de trésorerie</b> .....	334
<b>Section 5 : Notes annexes</b> .....	341
<b>CHAPITRE 2 : Modèle type d'un jeu complet d'états financiers</b> .....	343
<b>Application 127 : Modèle type d'un jeu complet d'états financiers</b> .....	343
<b><u>QUATRIEME PARTIE : COMPTES CONSOLIDES ET COMBINES</u></b> .....	397
<b>CHAPITRE 1 : Périmètre et méthodes de consolidation</b> .....	398
<b>Application 128 : Organigramme du groupe, pourcentages de contrôle, pourcentages d'intérêts et méthodes de</b> .....	398
<b>Application 129 : Périmètre de consolidation et méthodes de consolidation</b> .....	401
<b>Application 130 : Participations circulaires</b> .....	403
<b>Application 131 : Appréciation du contrôle d'une entité ad hoc</b> .....	405
<b>CHAPITRE 2 : Mise en œuvre des méthodes de consolidation</b> .....	406
<b>Application 132 : Consolidation par intégration globale</b> .....	406
<b>Application 133 : Consolidation par intégration proportionnelle</b> .....	409
<b>Application 134 : Mise en équivalence</b> .....	412
<b>CHAPITRE 3 : Ecart de consolidation</b> .....	415
<b>Application 135 : Ecart d'évaluation et d'acquisition positif (intégration globale)</b> .....	415
<b>Application 136 : Ecart d'acquisition positif (entité mise en équivalence)</b> .....	420
<b>Application 137 : Ecart d'acquisition négatif (badwill)</b> .....	422
<b>CHAPITRE 4 : Conversion en unités monétaires locales des états financiers établis en devises étrangères</b> .....	424
<b>Application 138 : Conversion en unités monétaires locales des états financiers établis en devises étrangères</b> .....	424
<b>CHAPITRE 5 : Retraitement et élimination des opérations intergroupes</b> .....	428
<b>Application 139 : Opérations de retraitements</b> .....	428
<b>Application 140 : Elimination des comptes réciproques et des résultats intra-groupe</b> .....	431

<b>CHAPITRE 6 : Variations du périmètre de consolidation.....</b>	<b>433</b>
<b>Application 141 : Variation du pourcentage d'intérêt et de contrôle.....</b>	<b>433</b>
<b>CHAPITRE 7 : Comptes combinés.....</b>	<b>437</b>
<b>Application 142 : Comptes combinés.....</b>	<b>437</b>

GUIDE  
D'APPLICATION

**PREMIERE PARTIE :**

Opérations  
courantes

### SECTION 1 : Plan de comptes

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

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

#### 1.1. Les Classes

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

#### BILAN

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

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

## 1.2. Les Comptes principaux et divisionnaires

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

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



EXEMPLE :

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

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

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

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



EXEMPLE :

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

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

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

### 1.3. Les Constantes

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

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



EXEMPLES :

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

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

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

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

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



EXEMPLE :

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

#### 1.4. Les parallélismes

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

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

## SECTION 2 : Subdivision en sous-comptes

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

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

UUUU. UU  
SYSCOHADA. nature

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



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

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

*17 = papier*

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

UUUU. UU. UU  
SYSCOHADA. nature. fonction

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

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

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

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



EXEMPLE (SUITE) :

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

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

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

### SECTION 1 : Opérations brutes

#### 1.1. Achats

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

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

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

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

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

Ils sont supposés immédiatement consommés.

### APPLICATION 1

### Acquisition de matériels et de fournitures de bureau

*Enregistrer la facture suivante :*

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

**Doit : Client B en région OHADA**

#### Facture n°1

Matériel et fournitures de bureau au détail

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

Sachant que :

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

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

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

d) - la TVA est récupérable.

### *Ecritures*

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

(1) [(2 000 + 200 + 450 + 50 + 50) x 10%]

***Ou***

2443.26		Matériel bureautique (300 + 10% x 300)	330	
6011.26		Achats marchandise ordinateurs (2000 + 10% x 2000)	2 200	
6011.17		Achats marchandises papier (450 + 10% x 450)	495	
6055.17		Fourniture de bureau non stockables (50 + 10% x 50)	55	
4451		T.V.A. récupérable sur immobilisations (330 x 10%)	33	
4452		TVA récupérable sur achats [(2 200 + 495 + 55) x 10%]	275	
	4812	Fournisseurs d'investissements A (330 + 33)		363
	4011..	Fournisseurs A		3 025

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

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

## 1.2. Ventes

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

Le SYSCOHADA distingue à cet effet :

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

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

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

## APPLICATION 2

### Ventes de marchandises et de produits finis

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

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

#### Ecriture

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

## SECTION 2 : Stocks

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

Le SYSCOHADA :

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

### 2.1. Méthode d'inventaire

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

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

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

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

### APPLICATION 3

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

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

#### Écritures

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

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

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

### APPLICATION 4

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

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

## Écritures

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

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

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

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

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

## 2.2. Opportunité des comptes de stocks

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

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



EXEMPLE :

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

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

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

#### APPLICATION 5

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

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

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

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



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

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

**Compte 35 : Services en cours.**

## SECTION 3 : Eléments soustractifs de la facture

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

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

### 3.1. Les retours

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

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

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

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

70..		Ventes Clients	x	x
	411			

### 3.2. Les réductions commerciales

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3.3. Les réductions financières (escompte)

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

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

Le client B ci-dessus cité a :

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

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

Fabricant de Matériel et fournitures en gros

**DOIT Client B en Région OHADA**

Matériel et fournitures de bureau au détail

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

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

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

**Ecritures chez le fournisseur A**

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

## Écritures chez le client B

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

## SECTION 4 : Éléments additifs de la facture

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

### 4.1. Ports et emballages facturés

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

### 4.2. Emballages consignés

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

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

41..	4194	<table border="1"> <tr> <td>Clients</td> <td>X</td> </tr> <tr> <td>Clients, dettes pour emballages et matériels consignés</td> <td></td> </tr> </table>	Clients	X	Clients, dettes pour emballages et matériels consignés			X
Clients	X							
Clients, dettes pour emballages et matériels consignés								

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

4094	40..	<table border="1"> <tr> <td>Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre</td> <td>X</td> </tr> <tr> <td>Fournisseurs</td> <td></td> </tr> </table>	Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre	X	Fournisseurs			X
Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre	X							
Fournisseurs								

- L'écriture est **contre-passée** lors du **retour de l'emballage**, dûment constaté par facture d'avoir. Le **cas échéant**, il est constaté :

- un **boni** chez le **fournisseur**, enregistré en **7074**.

4194	7074	<table border="1"> <tr> <td>Clients, dettes pour emballages et matériels consignés</td> <td>brut</td> </tr> <tr> <td>Bonis sur reprises d'emballages</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Clients</td> <td></td> </tr> </table>	Clients, dettes pour emballages et matériels consignés	brut	Bonis sur reprises d'emballages		Clients			boni net
Clients, dettes pour emballages et matériels consignés	brut									
Bonis sur reprises d'emballages										
Clients										

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

6224	40..	<table border="1"> <tr> <td>Malis sur emballage</td> <td>mali</td> </tr> <tr> <td>Fournisseurs</td> <td>net</td> </tr> <tr> <td>Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre</td> <td></td> </tr> </table>	Malis sur emballage	mali	Fournisseurs	net	Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre			brut
Malis sur emballage	mali									
Fournisseurs	net									
Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre										

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

- En revanche, lorsque l'emballage **n'est pas retourné** dans les délais d'usage, ou lorsque les parties **s'accordent sur un non-retour**, il est considéré comme :

- **vendu par le fournisseur**, qui réalise le produit en **7074**, bien qu'il s'agisse le plus souvent d'une « revente en l'état », normalement traitée en 701.

4194	7074	<table border="1"> <tr> <td>Clients, dettes pour emballages et matériels consignés</td> <td>X</td> </tr> <tr> <td>Cessions d'emballages</td> <td></td> </tr> </table>	Clients, dettes pour emballages et matériels consignés	X	Cessions d'emballages			X
Clients, dettes pour emballages et matériels consignés	X							
Cessions d'emballages								

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

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

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

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

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

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

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

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

L'écriture sera du type :

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

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

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

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

### SECTION 1 : Conception et terminologie

#### 1.1. Principe

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

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

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

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

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

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

### 1.3. Flux d'aval ou produits

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

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

### 1.4. Enregistrement

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

## SECTION 2 : Impôts et taxes

### 2.1. Droits de douane

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Écritures**

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

## 2.3. Impôts sur les bénéfices

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

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

### APPLICATION 8

### Impôts sur les bénéfices

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

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

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

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

### Écritures

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

## 2.4. Autres impôts

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

## 2.5. Majoration d'impôts

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

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

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

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

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

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

**713 Subventions sur produits de péréquation ;**

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

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

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

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

#### APPLICATION 9

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

a - aide accordée par le Fonds de soutien aux cultures vivrières exportées : 80

b - subvention accordée par l'ONUDI, en compensation de l'engagement de ne pas dépasser les prix fixés par les pouvoirs publics (prestations de service) : 150

c - subvention octroyée par le ministère du Développement rural pour l'ouverture d'une agence à l'intérieur du pays : 100

d - subvention accordée par l'Etat pour compenser la perte de l'exercice précédent : 25

#### Ecritures

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

## SECTION 4 : Charges de personnel

### 4.1. Rémunération directe

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

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

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

### 4.2. Rémunération indirecte

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

### 4.3. Retenue sur salaires

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Comptabilisation des charges patronales :**

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

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

- Réception appel loyer

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

- en fin d'exercice

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

## SECTION 5 : Frais financiers et charges assimilées

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

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

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

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

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

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

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

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

## **SECTION 6 : Revenus financiers et produits assimilés**

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

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

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

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

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

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

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

### SECTION 1 : Conception et terminologie

#### 1.1. Terminologie

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

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

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

#### 1.2. Enregistrement de base

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

<ul style="list-style-type: none"> <li>○ En cas de charge et de dépense</li> <li>○ En cas de produit et de recette</li> </ul>	<u>6 et 8 (impairs)</u> a.....	<u>classe 4</u> a..... b.....	<u>classe 5</u> .....b
---	-----------------------------------	-------------------------------------	---------------------------

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

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

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

### 2.1. Règlement en espèces

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

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

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

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

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

### 2.2. Règlement par chèque

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

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

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

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

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

Ces comptes peuvent être subdivisés par banque destinatrice des bordereaux.

Les écritures seront du type :

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

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

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

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

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

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

## **2.4. Règlement par virement**

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

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

### **3.1. Traités et billets**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3.3. Effets à encaisser

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

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

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

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

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

### 3.4. Effets à l'escompte

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

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

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

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

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

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

Il faut bien noter que :

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

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

### 3.5. Effets impayés

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

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

b) Le nouvel effet comprendra, outre le principal

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

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

## SECTION 4 : Instruments de monnaie électronique

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

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

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

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

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

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

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

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

## SECTION 5 : Délais de règlement

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

### 5.1. Règlement anticipé

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

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

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

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

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

***Ecriture chez le fournisseur créancier***

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

## 5.2. Règlement retardé

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

6318		Autres frais bancaires	X	
	521	Banques		X
		<i>(Selon bordereau d'impayé)</i>		

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

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

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

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

L'écriture sera :

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

### APPLICATION 11

### Chèques impayés

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

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

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

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

Ces deux écritures peuvent être regroupées en une seule :

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

## SECTION 6 : Exemple de synthèse

### APPLICATION 12 Synthèse sur les instruments de règlement

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

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

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

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

## 2. Ecritures chez le fournisseur (créancier)

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

## SECTION 1 : Conception et terminologie

### 1.1 Notion d'immobilisation

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

## 1.2. Vie d'une immobilisation

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

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

## SECTION 2 : Comptabilisation de l'immobilisation

### 2.1. Processus de comptabilisation

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

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

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

L'écriture varie selon le mode d'acquisition.

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

- au versement

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

- à la réception de la facture

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

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

- à l'issue de N

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

- à l'achèvement de N

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

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

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

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

## 2.2. Valeur comptabilisée

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

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

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

Les coûts d'emprunt nécessaires au financement de l'acquisition ou de la production d'un actif qualifié, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, font partie du coût du bien lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou la date de réception définitive.

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

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



exemple :

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

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

70

## SECTION 3 : Immobilisation en service

### 3.1. Mise en service

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

### 3.2. Amortissement

#### 3.2.1. Principes généraux

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

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

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

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

### 3.2.2. Modes d'amortissement

Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Ces modes incluent :

- le mode linéaire qui conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif ;
- le mode dégressif à taux décroissant qui conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif;
- le mode des unités de production ou unités d'œuvre (nombre de pièces produites, heures de fonctionnement, nombre de kilomètres parcourus, nombre d'heures de travail etc.) qui donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif ;
- et tout autre mode mieux adapté.

Un mode d'amortissement basé sur les revenus générés par l'utilisation de l'actif est interdit pour les immobilisations corporelles. De même, l'amortissement financier qui consiste à amortir une immobilisation au même rythme que le coût de son financement n'est pas autorisé.

#### 3.2.2.1. Amortissement dégressif à taux décroissant

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

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

- **Taux décroissant**

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

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

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

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

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

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

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



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

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

La suite des dotations est en progression arithmétique décroissante.

### APPLICATION 13

### Amortissement dégressif à taux décroissant

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

#### Plan d'amortissement

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3.2.2.2. Amortissement par unités d'œuvre

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3.2.3. Comptabilisation

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

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

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

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

- d) Toute modification significative dans l'environnement juridique, technique, économique de l'entité et dans les conditions d'utilisation du bien est susceptible d'entraîner la révision du plan d'amortissement en cours d'exécution. En cas de révision d'un plan d'amortissement (cas a priori très rare), les reprises éventuelles sont enregistrées comme suit, selon le cas :

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

## SECTION 4 : Décomptabilisation de l'immobilisation

### 4.1. Principes

- a) Le SYSCOHADA rappelle d'abord que la décomptabilisation d'une immobilisation donne en principe lieu à trois écritures :
- la comptabilisation de la valeur de sortie, si celle-ci est « supérieure à zéro » au compte 82 ;
  - la constatation de l'amortissement complémentaire pour la période écoulée entre l'ouverture de l'exercice et la date de cession du bien ;
  - l'enregistrement de la décomptabilisation du bien pour sa valeur nette des seuls amortissements au compte 81 (car les provisions pour dépréciation sont « reprises »).
- ☞ **Remarque :** En pratique, la première écriture est enregistrée en cours d'exercice, au moment d'établissement de la facture de vente. Les deux dernières sont en général comptabilisées en fin d'exercice, dans le cadre des travaux d'inventaire.
- b) Les décomptabilisations d'immobilisations considérées comme courantes (fréquentes et récurrentes) ne sont pas enregistrées aux comptes 81 et 82, mais dans les comptes 654 (Valeur comptable) et 754 (Prix de cession) ; exemples : transporteurs ; loueurs de matériels ...
- c) Le SYSCOHADA distingue ensuite quatre cas de décomptabilisation, résumés dans le terme générique de « cession » : la mise au rebut, la destruction, la vente et l'échange.

### 4.2. Mise au rebut

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

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

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

- o la reprise de la valeur brute ou d'entrée

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

- o le cumul des amortissements pratiqués sur le bien

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

### 4.3. Destruction

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

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

### 4.4. Vente

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

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

ou en cas de cession courante

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

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

#### 4.5. Echange

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

851.		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">                 Dotations H.A.O. aux provisions réglementées                  Plus-values de cession à réinvestir             </div>	X		X
	152.				

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

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

152.		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">                 Plus-values de cession à réinvestir                  Reprises H.A.O. de provisions règlementées             </div>	X		X
	861.				

### APPLICATION 15

### Décomptabilisation d'un matériel informatique

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

## Ecritures de décomptabilisation

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

### APPLICATION 16

### Plus-value à réinvestir

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

## Ecritures

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



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

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

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

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

Elles consistent à :

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

### SECTION 1 : Régularisation des stocks

#### 1.1. Inventaire intermittent

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

Ces comptes peuvent être subdivisés par rubriques de nomenclature.

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



exemple :

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

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

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

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

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

## 1.2. Inventaire permanent

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

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

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

### 1.3. Charges constatées d'avance

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



exemple :

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

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

## SECTION 2 : Amortissements

### 2.1. Dotations

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

Cet amortissement est constaté :

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

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

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

### APPLICATION 17 Dotations aux amortissements

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

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

6812		a		
	2812	Dotations aux amort. des immob. incorp. Amortissements des brevets	5	5
6813		b		
	2845	Dotations aux amort. des immob. corp. Amortissements du matériel de transport	15	15
812		c		
		Val. Compt. des cessions d'immob. corp.	20	
2841		Amort. du matériel et outillage comm. et indus.	30	
	2411	Matériel industriel		50
6813		d		
	2844	Dotations aux amort. des immob. corp. Amortissements du matériel et mobilier <i>Dotation exercice en cours : 120 X 25%</i> exercice N+1	30	30
852.		d		
	2844	Dotations aux amortissements H.A.O. Amortissements du matériel et mobilier <i>Dotation du bien abandonné maintenu dans les immobilisations</i>	15	15

## 2.2. Amortissements dérogatoires

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

### APPLICATION 18

### Amortissements dérogatoires

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

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

## 2.3. Reprises d'amortissement

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

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

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

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

Elles ont un caractère tout à fait exceptionnel.

## SECTION 3 : Dépréciations

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

### 3.1. Dotations ou charges pour dépréciations

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

### 3.2. Dotations aux dépréciations

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

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

### **3.3. Charges pour dépréciations**

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

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

### **3.4. Reprises de dépréciations**

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

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

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

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

- Reprises de dépréciations : Crédit des comptes de produits,

o Reprises « d'exploitation » :

▪ **7913 Reprises de dépréciations d'exploitation des immobilisations incorporelles,**

▪ **7914 Reprises de dépréciations d'exploitation des immobilisations corporelles.**

o Reprises « financières » :

▪ **7972 Reprises de dépréciations financières des immobilisations financières.**

o Reprises « H.A.O. » :

▪ **863 Reprises de dépréciations H.A.O.**

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

- Reprise de charges pour dépréciations : Crédit des comptes de produits,

o Reprises « d'exploitation » : **759 Reprises de charges pour dépréciations d'exploitation (7593, sur stocks, 7594 sur créances),**

o Reprises « financières » : **779 Reprises de charges pour dépréciations financières (7795 sur titres de placement),**

o Reprises « H.A.O. » : **849 reprises de charges pour dépréciations HAO.**

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

## APPLICATION 19 Dépréciations

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

### Ecritures en fin d'exercice « n »

		a		
6913	2915	Dot. aux dépréc. d'exploit. des immo. incorp. Dépréciations du fonds commercial	100	100
		b		
6972	2963	Dotations aux dépréc. des immob. financières Dépréciations des titres de participations	20	20
		c		
6593	391.	Charges pour dépréciations sur stocks Dépréciations des stocks de marchandises	40	40
		d & e		
6594	4912	Charges pour dépréciations sur créances Dépréciations des comptes clients	15	9
	497.	Dépréciations des comptes débiteurs divers		6
		f		
6795	590.	Charges pour dépréciations sur titres de placement Dépréciations des titres de placement	17	17

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

		a		
6913	2915	Dot. aux dépréc. d'exploit. des immo. incorp. Dépréciations du fonds commercial	50	50
		b		
2963	7972	Dépréciations des titres de participations Reprises de dépréc. des immo. financières	2	2
		c		
391.	7593	Dépréciations des stocks de marchandises Reprises de charges pour dépréc. sur stocks	5	5
		d		
4912	7594	Dépréciations des comptes clients Reprises de charges pour dépréc. sur créances	3	3
		e		
6594	497.	Charges pour dépréciations sur créances Dépréciations des comptes débiteurs divers	4	4
		f		
590.	7795	Dépréciations des titres de placement Reprises de charges pour dépréc. Fin. sur titres de placement	6	6

 **Remarque :**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Charges pour dépréc. **H.A.O. (839)**

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

(Noter le parallélisme des codifications)

## **SECTION 4 : Provisions pour risques et charges**

### **4.1. Dotations et charges pour provisions**

- a) A l'opposé des dépréciations, attachées à la perte de valeur d'un élément d'actif, les provisions sont un passif externe (dette) dont l'échéance ou le montant est incertain. Le terme « provision » désigne les provisions pour risques et charges. Un passif externe est une obligation actuelle de l'entité de transférer une ressource économique à la suite d'événements passés.

Les dotations aux provisions pour risques et charges à plus d'un an sont inscrites dans un compte de dotation aux provisions tandis que celles qui sont liées à un risque à moins d'un an sont enregistrées au compte charges pour provisions pour risques à court terme selon l'article 48 de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable.

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

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

## 4.2. Reprises

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

### APPLICATION 20

### Provisions

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

**Ecritures en fin d'exercice « N »**

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

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

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

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

## SECTION 5 : Autres régularisations de charges

### 5.1. Principe

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

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

### 5.2. Charges constatées d'avance

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

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

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

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

#### APPLICATION 21

#### Charges constatées d'avance

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

#### Ecritures en fin d'exercice

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

### 5.3. Charges à payer

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

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

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

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

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

## APPLICATION 22 Charges à payer

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

### Ecritures en fin d'exercice

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

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

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

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

#### 5.4. Charges antérieures

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

#### 5.5. La contre-passation

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

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

## SECTION 6 : Autres régularisations de produits

### 6.1. Principe

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

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

### 6.2. Produits constatés d'avance

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

## APPLICATION 23 Produits constatés d'avance

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

### Ecritures en fin d'exercice

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

### 6.3. Produits à recevoir

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

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

#### APPLICATION 24 Produits à recevoir

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

#### Ecritures en fin d'exercice

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

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

#### 6.4. Produits antérieurs

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

#### 6.5. La contre-passation

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

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

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

GUIDE  
D'APPLICATION

**DEUXIEME PARTIE :**

Opérations  
et problèmes  
spécifiques

### APPLICATION 25 Frais de recherche et de développement

Un laboratoire pharmaceutique a engagé au cours de l'année N des dépenses de recherche et développement pour un montant de 330 000 000 F, se décomposant ainsi :

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

Les conditions d'activation sont réunies au début du mois de mai. Un brevet pour le médicament P1 a été déposé fin N moyennant 750 000 F de frais de dépôt payés par chèque.

La date de début de consommation des avantages économiques est le 01/01/N+1 avec une durée estimée à 5 ans.

#### 1. Au titre de l'exercice N

- **Au cours de l'exercice N**, les frais seront enregistrés dans les comptes de charges par nature :

		En N	
6...		Comptes de charges par nature	330 000 000
	401/521	Fournisseurs/Banques	330 000 000

- **A la clôture de l'exercice N**, les frais de développement du médicament P1 qui doivent être inscrits à l'actif s'élèvent à 110 000 000 F.

		31/12/N	
211		Frais de développement	110 000 000
	721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles	110 000 000
		d°	
2121		Brevets	110 750 000
	211	Frais de développement	110 000 000
	5211	Banques	750 000

## 2. Au titre de l'exercice N + 1

- A la clôture de l'exercice N+1, la dotation aux amortissements est de :  
 $110\,750\,000/5 = 22\,150\,000$ .

		31/12/N+1	
6812		Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.	22 150 000
	2812	Amortissement des brevets	22 150 000

#### APPLICATION 26

#### Brevets acquis et réglés au moyen de redevances périodiques

Une entité a acquis un brevet le 01/01/N moyennant un versement immédiat de 50 000 KF et de redevances annuelles de 1 % du chiffre d'affaires, payable pendant 3 ans le 31/12 de chaque année. Le taux d'actualisation est de 10 %. Le chiffre d'affaires prévisionnel annuel est de 2 500 000 KF. L'entité pense exploiter ce brevet pendant 10 ans.

Le chiffre d'affaires hors taxes s'est élevé respectivement à 3 250 000 KF, 2 250 000 KF et 2 000 000 KF au titre des exercices N, N+1 et N+2.

#### 1. Principe

La valeur actuelle de certains actifs immatériels tels que les brevets, les marques, le fonds de commerce, acquis moyennant le paiement d'une redevance calculée sur un chiffre d'affaires pendant une certaine durée peut être estimée :

- soit par la valeur actualisée des redevances probables qui seront versées au cours de la période prévue (**sous condition d'une évaluation fiable des redevances probables**) ;
- soit par la valeur retenue par les parties pour le paiement des droits d'enregistrement.

En revanche, si les redevances annuelles, généralement assises sur le chiffre d'affaires généré par l'acquéreur ne peuvent être évaluées de façon suffisamment fiable, celles-ci seront comptabilisées en charges (**compte 634 Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires**) de période sur chacun des exercices au cours duquel elles sont engagées.

Dans ce cas, seule la partie fixe de la rémunération s'analyse comme une immobilisation incorporelle à inscrire à l'actif.

#### 2. Coût du brevet

a) si le chiffre d'affaires peut être évalué de façon fiable

$$\text{Valeur d'entrée} = 50\,000 + (2\,500\,000 \times 1\%) \times \frac{1-(1,10)^{-3}}{0,10} = 112\,170 \text{ KF.}$$

b) si le chiffre d'affaires ne peut pas être évalué de façon fiable

Valeur d'entrée = 50 000

## 2. Comptabilisation des écritures au 01/01/N

a) Le chiffre d'affaires peut être évalué de façon fiable

		01/01/N			
2121		Brevets		112 170	
	521	Banques			50 000
	4811	Fournisseurs d'investissements			62 170

b) Le chiffre d'affaires ne peut pas être évalué de façon fiable

		01/01/N			
2121		Brevets		50 000	
	521	Banques			50 000

## 3. Comptabilisation des écritures en 31/12/N, 31/12/N+1 et 31/12/N+2

a) Le chiffre d'affaires peut être évalué de façon fiable

		31/12/N			
4811		Fournisseurs d'investissements (3 250 000 x 1%)		32 500	
	521	Banques			32 500

b) Le chiffre d'affaires ne peut pas être évalué de façon fiable

		31/12/N			
6342		Redevances pour brevets (3 250 000 x 1%)		32 500	
	521	Banques			32 500

### Dotation aux amortissements

- Si le chiffre d'affaires peut être évalué de façon fiable :  $112\,170 / 10 = 11\,217$  KF

		31/12/N		
6812		Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.	11 217	
	2812	Amortissements des brevets		11 217

- Si le chiffre d'affaires ne pas être évalué de façon fiable :  $50\,000/10=5\,000$  KF

		31/12/N		
6812		Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.	5 000	
	2812	Amortissements des brevets		5 000

		31/12/N+1		
4811		Fournisseurs d'investissements (2 250 000 x 1%)	22 500	
	521	Banques (Chiffre d'affaires évalué de façon fiable)		22 500

		31/12/N+1		
6342		Redevances pour brevets (2 250 000 x 1%)	22 500	
	521	Banques (Chiffre d'affaires ne peut pas être évalué de façon fiable)		22 500

- Si le chiffre d'affaires est évalué de façon fiable :  $112\,170 / 10 = 11\,217$  KF

		31/12/N+1		
6812		Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.	11 217	
	2812	Amortissements des brevets		11 217

- Si le chiffre d'affaires n'est pas évalué de façon fiable :  $50\,000/10=5\,000$  KF

		31/12/N+1		
6812		Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.	5 000	
	2812	Amortissements des brevets		5 000

- Si le chiffre d'affaires peut être évalué de façon fiable  
Solde du compte 4811 après le second règlement =  $62\ 170 - (32\ 500 + 22\ 500) = 7\ 170$ .

		31/12/N+2		
4811		Fournisseurs d'investissements	7 170	
831		Charges H.A.O. constatées (20 000 – 7 170)	12 830	
	521	Banques (Chiffre d'affaires évalué de façon fiable)		20 000

- Si le chiffre d'affaires est évalué de façon fiable :  $112\ 170 / 10 = 11\ 217$  KF

		31/12/N+2		
6812		Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.	11 217	
	2812	Amortissements des brevets		11 217

- Si le chiffre d'affaires n'est pas évalué de façon fiable :  $50\ 000/10=5\ 000$  KF

		31/12/N+2		
6812		Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.	5 000	
	2812	Amortissements des brevets		5 000

		31/12/N+2		
6342		Redevances pour brevets (2 000 000 x 1%)	20 000	
	521	Banques (Chiffre d'affaires ne peut pas être évalué de façon fiable)		20 000

**APPLICATION 27****Marques**

Une entité a procédé à la création et à l'acquisition des marques dont les caractéristiques sont les suivantes :

- **marque X** : développement en interne de la marque au cours de l'exercice N. Le coût du développement s'élève à 50 000 KF.
- **marque Y** : acquis le 1<sup>er</sup> Octobre N-4 pour 100 000 KF (règlement le même jour par chèque bancaire). Sa durée d'utilité est indéfinie mais l'entité décide le 01/01/N+1 d'arrêter cette marque le 31/12/N+2.

 **NB : KF = Kilo-Francs ou Millier de francs.**

**1. Marque X**

Les dépenses engagées pour créer en interne des marques ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble et le coût ne peut pas être évalué de manière fiable. En conséquence, la marque développée en interne ne peut pas être immobilisée. Les dépenses doivent être comptabilisées en charges.

**2. Marque Y**

- **Ecritures d'acquisition**

		01/10/N-4		
214		Marques	100 000	
	4811	Fournisseurs d'investissements – immobilisations incorporelles		100 000
	4811	Fournisseurs d'investissements – immobilisations incorporelles	100 000	
	521	Banques		100 000

- **A la clôture des exercices N-4 à N**

La marque n'est pas amortissable car sa durée d'utilité est indéfinie.

- **A la clôture de l'exercice N +1**

A partir du 01/01/N+1, la durée d'utilité de la marque devient définie (durée d'utilité 2 ans).

La dotation aux amortissements de l'exercice N+1 est de  $(100\ 000/2) = 50\ 000$ .

		31/12/N+1		
6812	Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles		50 000	
	2814 Amortissements des marques			50 000

### APPLICATION 28

### Logiciels

Le responsable du département de contrôle de gestion d'une entité vous communique le détail des frais hors taxes relatifs à la création d'un logiciel de calcul des coûts par la méthode ABC. Les différentes phases de la réalisation de ce logiciel :

- Au cours du quatrième trimestre N – 1 :
  - étude préalable 18 000 000 F
  - analyse fonctionnelle 30 000 000 F
  - analyse organique 54 000 000 F
- au cours du premier trimestre N :
  - programmation 15 000 000 F
  - tests et jeux d'essai 60 000 000 F
  - documentation pour les utilisateurs 39 000 000 F

La maintenance du logiciel sera réalisée par le service informatique de l'entité. Les frais de maintenance pour l'exercice N s'élèvent à 15 000 000 F. Les conditions requises pour l'immobilisation sont remplies. La durée d'utilité prévue est de 5 ans. La date de mise en service du logiciel est fixée au 1<sup>er</sup> avril N.

#### 1. Courant quatrième trimestre N-1

Étude préalable	18 000 000
Analyse fonctionnelle	30 000 000
Analyse organique	54 000 000
Total	102 000 000

6...		Charges de charges par nature	102 000 000	
	4 ...	Comptes de tiers		102 000 000

## 2. A la clôture des comptes au 31/12/N-1

Coût de production N-1 : Analyse organique = 54 000 000 F

		31/12/N-1		
2193		Logiciels en cours	54 000 000	
	721	Production immobilisée - immobilisation incorporelle (Analyse organique)		54 000 000

## 3. Courant premier trimestre N

Programmation : 15 000 000

Tests et jeux d'essai : 60 000 000

Documentation pour les utilisateurs : 39 000 000

Total 114 000 000

6...		Charges de charges par nature	114 000 000	
	4 ...	Comptes de tiers		114 000 000

## 4. A la fin des travaux le 1/04/N

Coût de production total du logiciel : 54 000 000 + 114 000 000 = 168 000 000 F.

		1/04/N		
2131		Logiciels	168 000 000	
	2193	Logiciels en cours		54 000 000
	721	Production immobilisée incorporelle (15 000 000 + 60 000 000 + 39 000 000)		114 000 000

## 5. Courant exercice N maintenance logiciel

6...		Charges de charges par nature	15 000 000	
	4 ...	Comptes de tiers		15 000 000

## 6. A l'inventaire au 31/12/N :

		31/12/N		
6812		Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles	25 200 000	
	2813	Amortissements des logiciels (168 000 000 x 1/5 x 9/12)		25 200 000

### APPLICATION 29

#### Sites internet

Les dirigeants d'une entité ont décidé fin janvier N de créer un site internet servant de vitrine commerciale à la société et permettant aux clients de réaliser certaines opérations en ligne (commandes clients, règlement sécurisé). Les travaux correspondants à la création du site sont confiés à des employés du service informatique de l'entité. Les différentes phases du projet sont résumées comme suit :

- études préalables réalisées en janvier N : 425 000 F ;
- sélection des fournisseurs en février N : 100 000 F ;
- obtention d'un nom de domaine le 12/03/N : 295 000 F ;
- développement du logiciel d'exploitation nécessaire à la mise en fonctionnalité du site le 30/04/N : 375 000 F ;
- développement des logiciels et bases de données : 1 950 000 F ;
- développement des codes le 01/05/N : 260 000 F ;
- réalisation d'une documentation technique le 15/10/N : 550 000 F ;
- enregistrement du site auprès des moteurs de recherche le 25/10/N : 300 000 F.

Le projet est achevé et mis en service le 1/11/N. la durée d'utilisation est de 5 ans. Les coûts activables ont été comptabilisés en charges.

#### 1. Coût d'entrée du site

Il s'agit d'un site e-commerce qui répond aux critères d'activation des dépenses.

Les dépenses de recherche (étude de faisabilité, des coûts de sélection des fournisseurs) sont des charges à enregistrer dans les comptes par nature. Elles ne peuvent pas ultérieurement être intégrées au coût de développement du site.

Les dépenses liées à l'exploitation du site (enregistrement du site auprès des moteurs de recherche) sont également constatées en charges.

Eléments	Montants
Obtention du nom de domaine et immatriculation	295 000
Développement du logiciel d'exploitation	375 000
Développement des codes	260 000
Développement des logiciels et bases de données	1 950 000
Documentation technique	550 000
<b>Coût de production du site</b>	<b>3 430 000</b>

**1. Base amortissable** = 3 430 000 – 295 000 = 3 135 000 (hors nom de domaine non amortissable)

- **Comptabilisation à la clôture de l'exercice N.**

		01/11/N		
2132		Sites internet	3 430 000	
	721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles		3 430 000
		<i>(Coût de production total)</i>		

Dotation aux amortissements de l'exercice N :  $(3\ 135\ 000 / 5) \times 2 / 12 = 104\ 500$

		31/12/N		
6812		Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.	104 500	
	2813	Amortissements du site internet		104 500
		<i>(Annuité comptable)</i>		

**APPLICATION 30****Coût d'obtention du contrat**

Un fournisseur de services, remporte un appel d'offres pour fournir des services pendant cinq ans à un nouveau client. L'entité a engagé les frais suivants :

Frais juridiques externes (fiscaux)	:	750 000 F
Frais de déplacement	:	250 000 F
Honoraires avocat et droits d'enregistrement	:	9 000 000 F
<b>Total des coûts encourus</b>		<b><u>10 000 000 F</u></b>

Tous les frais ont été réglés au comptant par chèque bancaire.

Les services sont transférés au client pendant la durée du contrat (cinq ans) et l'entité prévoit que le contrat sera renouvelé pour une durée de trois ans. Les honoraires d'avocat et les droits d'enregistrement seront recouverts. Les frais juridiques externes (fiscaux) et les frais de déplacement ont été engagés indépendamment du fait que le contrat a été obtenu.

- **A la clôture de l'exercice**

L'entité comptabilise en immobilisation incorporelle pour un montant de 9 000 000 F de surcoût nécessaire à l'obtention du contrat en raison des honoraires d'avocat et droits d'enregistrement versés car elle s'attend à les recouvrer.

		31/12/N		
2182		Coûts d'obtention du contrat	9 000 000	
	4811	Fournisseurs d'investissement- immobilisations incorp.		9 000 000
		<i>(Activation du coût d'obtention du contrat)</i>		

		31/12/N		
4811		Fournisseurs d'investissement – immobilisations incorp.	9 000 000	
	521	Banques		9 000 000
		<i>(Règlement des commissions activées)</i>		

Les 9 000 000 F de surcoût engagés pour l'obtention du contrat sont amortis sur huit ans. En effet, l'actif concerne des services transférés au client pendant la durée du contrat (cinq ans) et l'entité prévoit que le contrat sera renouvelé pour une durée de trois ans.

		31/12/N	
6811		Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.	1 125 000
	2813	Amortissements des autres droits et valeurs similaires  <i>(9 000 000/8)</i>	1 125 000

### APPLICATION 31

### Fonds commercial

Une entité a acquis un fonds de commerce le 1<sup>er</sup> Juin N pour une valeur globale de 250 000 000 F.

Une expertise a permis de valoriser les actifs identifiables. Les valeurs de ces actifs sont les suivantes :

- un brevet valorisé à 40 000 000 F ;
- le droit au bail pour une valeur de 25 000 000 F ;
- une licence valorisée à 5 000 000 F ;
- un matériel et outillage industriel pour une valeur de 87 500 000 F ; (dont 27 500 000 d'outillage industriel)
- un matériel automobile valorisé à 50 000 000 F.

Le fonds commercial est constitué par la différence entre le coût global du fonds et la valeur des autres éléments identifiés :  $250\,000\,000 - (40\,000\,000 + 25\,000\,000 + 5\,000\,000 + 87\,500\,000 + 50\,000\,000) = 42\,500\,000$ .

		01/06/N	
2121		Brevets	40 000 000
2122		Licences	5 000 000
2411		Matériel industriel	60 000 000
2412		Outillage industriel	27 500 000
215		Fonds commercial	42 500 000
216		Droit au bail	25 000 000
2451		Matériel automobile	50 000 000
	481	Fournisseurs d'investissements	250 000 000

#### APPLICATION 32

#### Frais de prospection et d'exploitation des ressources minérales

Une entité minière engage au cours de l'exercice N, des dépenses relatives à la prospection et l'évaluation de ressources minérales suivantes :

Le 05 janvier N, l'entité a engagé des dépenses encourues liées à des études de recherche géographiques et géologiques ayant pour but de déterminer les sites susceptibles de renfermer des gisements importants. Ces études ont été effectuées avant l'obtention des droits légaux de prospector. Elles ont été confiées à un cabinet spécialisé et la facture s'élève à 75 000 000 F (règlement par chèque bancaire le 25 Mai N).

En juin N, il est apparu que la région X constituait un site potentiellement intéressant. Des démarches ont été entreprises avec les autorités du pays en question pour l'obtention d'un permis de prospection.

Le 20 Octobre N, l'entité a obtenu pour 150 000 000 F le droit de prospector une zone délimitée. Ce droit a été réglé le même jour par chèque bancaire. Le 15 Mars N+1, la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale ont été établies.

L'entité décide d'enregistrer les dépenses d'exploration et d'évaluation des ressources minérales après obtention des droits d'exploitation en immobilisations incorporelles.

#### 1. Principe

Les actifs au titre de la prospection et de l'évaluation doivent être évalués au coût historique dans les comptes d'immobilisations incorporelles et corporelles appropriés. Si l'actif de prospection correspond à une immobilisation incorporelle, les frais de prospection seront inscrits dans le compte **2181 Frais de prospection et évaluation des ressources minérales**

L'entité doit choisir l'une des deux méthodes comptables d'enregistrement des dépenses d'exploration et d'évaluation des ressources minérales après obtention des droits d'exploitation :

- soit enregistrer immédiatement la dépense en charges ;
- soit la comptabiliser en immobilisations incorporelles.

## 2. Règles de comptabilisation

Ne font pas l'objet d'une activation, les frais encourus avant la prospection et l'évaluation de ressources minérales, telles que les dépenses encourues avant que l'entité n'ait obtenu les droits légaux de prospector une zone spécifique (avant le 20 Octobre N : 75 000 000 F) , ni à celles encourues après que la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale aient été démontrées (après le 15 Mars N+1 ).

## 3. Comptabilisation des opérations

6261	401	<div style="text-align: right; margin-bottom: 5px;">05/01/N</div> Etudes et recherches Fournisseurs	75 000 000	75 000 000
401	521	<div style="text-align: right; margin-bottom: 5px;">25/05/N</div> Fournisseurs Banques	75 000 000	75 000 000
2181	521	Frais de prospection et d'évaluation de ressources minérales Banques	150 000 000	150 000 000

Si l'entité décide de comptabiliser les dépenses en charges :

6346	521	<div style="text-align: right; margin-bottom: 5px;">25/05/N</div> Redevances pour concessions Banques	150 000 000	150 000 000
------	-----	--	-------------	-------------

### APPLICATION 33

### Approche par composants

Une entité a acquis le 02/01/N un bâtiment administratif de 150 000 000 F d'une durée d'utilité de 30 ans. Le coût de l'ascenseur est estimé à 30 000 000 F renouvelable après 10 ans. L'ascenseur a été finalement remplacé au bout de 8 ans pour une valeur de 25 000 000 F.

#### 1. Décomposition du bâtiment

En utilisant l'approche par composant, le bâtiment sera décomposé de la façon suivante :

Bâtiment – structure : 120 000 000 F (150 000 000 – 30 000 000) ;

Bâtiment – composant ascenseur : 30 000 000 F.

#### 2. Comptabilisation de l'acquisition du bâtiment (02/01/N) :

		02/01/N			
23131		Bâtiments administratifs - structure	120 000 000		
23132		Bâtiments administratifs – composant ascenseur	30 000 000		
	4812	Fournisseurs d'investissements			150 000 000

#### 3. Comptabilisation à la clôture de l'exercice (31/12/N) :

Dotation aux amortissements du bâtiment - structure :  $120\,000\,000/30 = 4\,000\,000$

Dotation aux amortissements du bâtiment – composant ascenseur :  $30\,000\,000/10 = 3\,000\,000$

**Total = 7 000 000**

		31/12/N			
6813		Dotations aux amortissements des immobilisations corpo.	7 000 000		
	283131	Amortissements des bâtiments administratifs – structure			4 000 000
	283132	Amortissements des bâtiments administratifs – composant ascenseur			3 000 000

#### 4. Lors du renouvellement de l'ascenseur

- **Sortie de l'ancien ascenseur remplacé**

Somme des amortissements pratiqués :  $30\,000\,000 \times 1/10 \times 8 = 24\,000\,000$  F.

Valeur nette comptable :  $30\,000\,000 - 24\,000\,000 = 6\,000\,000$  F.

283132		02/01/N+8			
	812	Amortissements des bâtiments administratifs – composant ascenseur		24 000 000	
		Valeurs comptables des cessions d'immobilisations corp.		6 000 000	
	23132	Bâtiments administratifs – composant ascenseur			30 000 000

- **Immobilisation du nouvel ascenseur**

		02/01/N+8			
23132		Bâtiments administratifs – composant ascenseur		25 000 000	
	4812	Fournisseurs d'investissements			25 000 000

📢 **Remarque :** le renouvellement d'un composant peut avoir pour conséquence une augmentation de la valeur d'origine de l'immobilisation corporelle.

### APPLICATION 34

### Frais d'inspections ou de révisions majeures, dépenses de sécurité et de mise en conformité

Une entité a acquis le 02/01/N un matériel industriel d'une valeur de 190 000 000 F. Sa durée d'utilité est estimée à 6 ans. Le contrat d'acquisition implique un contrat de révision majeure tous les 2 ans, le coût de la révision est de 10 000 000 F.

Le matériel industriel sera décomposé (approche par composant) de la façon suivante :

- le matériel sera amorti sur une base de  $190\,000\,000 - 10\,000\,000 = 180\,000\,000$  F (considéré comme la structure du matériel) et sur une durée de 6 ans, soit  $180\,000\,000 / 6 = 30\,000\,000$  F.
- la révision majeure est considérée ici comme un composant qui sera amorti sur une base de 10 000 000 et sur une durée de 2 ans soit  $10\,000\,000 / 2 = 5\,000\,000$  F.

02/01/N			
24111	Matériel industriel - structure	180 000 000	
24112	Matériel industriel – composant	10 000 000	
4812	Fournisseurs d'investissements		190 000 000

31/12/N			
6813	Dotations aux amortissements des immobilisations corpo.	35 000 000	
284111	Amortissements du matériel industriel – structure		30 000 000
284112	Amortissements du matériel industriel – composant		5 000 000

### APPLICATION 35

### Coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site

Une entité a acquis le 01/01/N un matériel industriel lourd d'une valeur de 200 000 000 F. La durée d'utilité du matériel est de 10 ans. Les frais de démantèlement au terme de la durée d'utilité s'élèvent actuellement à 8 203 480 F. Le taux d'inflation est de 2% et le taux d'actualisation de 12%. Les travaux de démantèlement ont été effectués au cours du mois de février N+10. Le coût effectif de ces travaux s'élève à 10 000 000 F.

#### 1. Coût d'acquisition du matériel

Le coût d'acquisition du matériel est composé du prix d'acquisition majoré de la valeur actualisée des frais de démantèlement au taux de 12%.

#### 2. Coût ajusté de l'effet de l'inflation

$$8\,203\,480 (1,02)^{10} = 9\,999\,996,345 \sim 10\,000\,000 \text{ F.}$$

#### 3. Valeur actualisée des frais de démantèlement

$$10\,000\,000 (1,12)^{-10} = 3\,219\,732 \text{ F}$$

#### 4. Tableau de calcul des provisions pour démantèlement :

Période	Coût ajusté actualisé	Provision pour démantèlement	Charges de désactualisation <sup>(3)</sup>
01/01/N	$10\,000\,000 (1,12)^{-10} = 3\,219\,732$	$3\,219\,732^{(1)}$	
31/12/N	$10\,000\,000 (1,12)^{-9} = 3\,606\,100$	$3\,606\,100 - 3\,219\,732 = 386\,368^{(2)}$	386 368
31/12/N+1	$10\,000\,000 (1,12)^{-8} = 4\,038\,832$	$4\,038\,832 - 3\,606\,100 = 432\,732^{(4)}$	432 732
31/12/N+2	$10\,000\,000 (1,12)^{-7} = 4\,523\,492$	$4\,523\,492 - 4\,038\,832 = 484\,660$	484 660
31/12/N+3	$10\,000\,000 (1,12)^{-6} = 5\,066\,311$	$5\,066\,311 - 4\,523\,492 = 542\,819$	542 819
31/12/N+4	$10\,000\,000 (1,12)^{-5} = 5\,674\,269$	$5\,674\,269 - 5\,066\,311 = 607\,958$	607 958
31/12/N+5	$10\,000\,000 (1,12)^{-4} = 6\,355\,181$	$6\,355\,181 - 5\,674\,269 = 680\,912$	680 912
31/12/N+6	$10\,000\,000 (1,12)^{-3} = 7\,117\,802$	$7\,117\,802 - 6\,355\,181 = 762\,621$	762 621
31/12/N+7	$10\,000\,000 (1,12)^{-2} = 7\,971\,939$	$7\,971\,939 - 7\,117\,802 = 854\,137$	854 137
31/12/N+8	$10\,000\,000 (1,12)^{-1} = 8\,928\,571$	$8\,928\,571 - 7\,971\,939 = 956\,632$	956 632
31/12/N+9	$10\,000\,000 (1,12)^0 = 10\,000\,000$	$10\,000\,000 - 8\,928\,571 = 1\,071\,429$	1 071 429
<b>TOTAL</b>		<b>10 000 000</b>	<b>6 780 268</b>

(1) Le montant initial de la provision pour démantèlement au 1<sup>er</sup> janvier N (3 219 732) est incorporé dans le coût de l'immobilisation.

(2)  $3\,219\,732 \times 12\% = 386\,367,84 \sim 386\,368$ .

(3) A la clôture de l'exercice N et les exercices suivants, la provision sera désactualisée pour tenir compte de l'écoulement du temps. L'impact de la désactualisation (charges de désactualisation) est inscrit dans le compte **6971 Dotations aux provisions financières pour risques et charges**.

(4)  $3\,606\,100 \times 12\% = 432\,732$ .

Coût d'acquisition du matériel industriel :  $200\,000\,000 + 3\,219\,732 = 203\,219\,732$  F

La nécessité de suivre l'estimation des coûts de démantèlement sur l'ensemble de la durée d'utilité de l'immobilisation nécessite un suivi spécifique de l'actif de démantèlement à inscrire dans un sous compte (approche par composant).

### 5. Lors de l'acquisition de l'immobilisation (02/01/N) :

		01/01/N		
24111		Matériel industriel – Actif de support	200 000 000	
	4812	Fournisseurs d'investissements		200 000 000

- Ensuite pour l'actif de démantèlement, l'une des deux écritures peuvent être comptabilisée :

#### Méthode 1 :

		01/01/N		
24112		Matériel industriel – Actif de démantèlement	3 219 732	
	1984	Provisions pour démantèlement et remise en état		3 219 732

#### Méthode 2 :

		01/01/N		
6911		Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges	3 219 732	
	1984	Provisions pour démantèlement et remise en état		3 219 732
		01/01/N		
24112		Matériel industriel – Actif de démantèlement	3 219 732	
	7911	Reprises de provisions d'exploitation		3 219 732

## 6. A la clôture de l'exercice N

Dotations aux amortissements de l'actif de support : 200 000 000/10 = 20 000 000

Dotations aux amortissements de l'actif de démantèlement : 3 219 732/10 = 321 973

**Total = 20 321 973**

L'écriture suivante sera passée :

		31/12/N		
6971	1984	Dotations aux provisions financières pour risques et charges Provisions pour démantèlement et remise en état <i>(Charges de désactualisation)</i>	386 368	386 368
31/12/N				
6813	28411	Dotations aux amortissements des immobilisations corpo. Amortissements du matériel et outillage - Actif de support	20 321 973	20 000 000
	28412	Amortissements du matériel et outillage - Actif de démantèlement <i>(Dotation de l'exercice)</i>		321 973

## 7. A la clôture de l'exercice N+9

		31/12/N+ 9		
6971	1984	Dotations aux provisions financières pour risques et charges Provisions pour démantèlement et remise en état <i>(Charges de désactualisation)</i>	1 071 429	1 071 429
6813	28411	Dotations aux amortissements des immobilisations corpo. Amortissements du matériel et outillage - Actif de support	20 321 973	20 000 000
	28412	Amortissements du matériel et outillage - Actif de démantèlement <i>(Dotation de l'exercice)</i>		321 973

### 8. Au cours du mois de février N+10

		02/N+10		
6244		Charges de démantèlement et remise en état	10 000 000	
	401	Fournisseurs <i>(Travaux de démantèlement)</i>		10 000 000

### 9. A la clôture de l'exercice N+10

		31/12/N+10		
1984		Provisions pour démantèlement et remise en état	10 000 000	
	7911	Reprises de provisions d'exploitation pour risques et charges		3 219 732
	7971	Reprises de provisions financières pour risques et charges		6 780 268

**APPLICATION 36****Coût d'emprunts**

Une entité a contracté le 1<sup>er</sup> mars N un emprunt remboursable in fine dans 5 ans pour la construction d'un immeuble destiné à devenir son siège social. Le montant de l'emprunt est de 120 000 000 F au taux de 12%.

La construction débute le 1<sup>er</sup> avril N pour s'achever le 15 novembre N+1. Le montant total de la construction s'élève à 120 000 000 F.

N'ayant pas eu à débloquer l'intégralité des fonds immédiatement, l'entité effectue du 1<sup>er</sup> mai N au 30 septembre N des placements temporaires de trésorerie générant les revenus financiers s'élevant à 800 000 F.

La période de construction débute le 1<sup>er</sup> avril N et s'achève le 15 novembre N+1, soit 20 mois. L'emprunt est contracté un mois après le début de la construction.

**Détermination du coût d'emprunt**

Intérêts courus au 31 décembre N

$$120\,000\,000 \times 12\% \times 10/12 = 12\,000\,000 \text{ F}$$

Pour le coût d'emprunt incorporable à la construction au titre de l'exercice N, il faut retenir une durée de 9 mois (du 1<sup>er</sup> avril N au 31 décembre N).

Le coût de l'emprunt incorporable à la construction au titre de l'exercice N est :

$$120\,000\,000 \times 12\% \times 9/12 = 10\,800\,000 \text{ F}$$

Le montant à déduire au titre des intérêts de placement est de 800 000 F.

Le montant à incorporer au coût de l'actif éligible est en définitif :

$$10\,800\,000 - 800\,000 = 10\,000\,000 \text{ F.}$$

### APPLICATION 37

### Contrat de location (location acquisition)

Le 01 Janvier N, une entité finance une machine industrielle via un contrat de crédit-bail. La valeur de la machine est 450.000 KF. Le contrat consiste en une série de 7 versements à terme échu de 80.650 KF. La durée d'utilité de la machine est de 10 ans. L'option d'achat étant très incitative, le locataire compte la lever. Le prix d'achat résiduel est fixé à 51.600 KF. Les frais d'installation de la machine qui s'élèvent à 50 000 KF ont été réglés le 15 janvier N.

#### Hypothèses de fin de contrat :

- Hypothèse 1 : levée d'option à la fin du contrat,
- Hypothèse 2 : non levée d'option à la fin du contrat.

### 1. Qualification du contrat

Il s'agit d'un contrat de location acquisition car le preneur est raisonnablement certain d'exercer l'option (option d'achat est incitative).

### 2. Taux d'intérêt implicite

Le taux **d'intérêt** implicite (i) se détermine en résolvant l'équation :

$$450.000 = 80650 \times \frac{1-(1+i)^{-7}}{i} + 51600 (1+i)^{-7}$$

On obtient par tâtonnement dichotomique un taux **d'intérêt** implicite  $i = 8\%$ .

### 3. Evaluation initiale de la dette et du coût d'acquisition du bien

- Dette de location acquisition = 450 000 KF
- Coût d'acquisition du matériel :
 

Dette de location acquisition	=	450 000 KF
Frais d'installation	=	<u>50 000 KF</u>
Total	=	500 000 KF

#### 4. Tableau d'amortissement de la dette de location acquisition

Nature	Dates	Loyers	Ventilation des loyers		Dette à rembourser (KF)
			Dette	Intérêts	
A la signature	01/01/N	-	-	-	450 000
Échéance 1	31/12/N	<b>80 650</b>	44 650	36 000 (1)	405 350 (2)
Échéance 2	31/12/N+1	<b>80 650</b>	48 220	32 430	357 130
Échéance 3	31/12/N+2	<b>80 650</b>	52 080	28 570	305 050
Échéance 4	31/12/N+3	<b>80 650</b>	56 245	24 405	248 805
Échéance 5	31/12/N+4	<b>80 650</b>	60 745	19 905	188 080
Échéance 6	31/12/N+5	<b>80 650</b>	65 605	15 045	122 455
Échéance 7	31/12/N+6	<b>80 650</b>	70 855	9 795	51 600
Levée option	31/12/N+6	<b>51 600</b>	51 600	0	0
<b>TOTAL</b>		<b>616 150</b>	<b>450 000</b>	<b>166 150</b>	

(1)  $450000 \times 8\% = 36000$

(2)  $450\ 000 - 44650 = 405\ 350$

#### 5. Comptabilisation

Au 01/01/N (à la signature), on passe l'écriture suivante :

		01/01/N			
2411		Matériel Industriel	500 000		
	173	Dettes de location acquisition/crédit-bail mobilier		450 000	
	4812	Fournisseurs d'investissements		50 000	

Le 15 janvier N, on passe l'écriture de règlement des frais d'installation :

		15/01/N			
4812		Fournisseurs d'investissements	50 000		
	521	Banques		50 000	

Au 31/12/N, on passe les écritures suivantes :

- **Constatation de la redevance**

		31/12/N			
623		Redevances de location acquisition	80 650		
	401	Fournisseurs			80 650

📣 **NB : Il est recommandé de créditer le compte 401 (même s'il s'agit d'une opération d'investissement) pour ne pas alourdir les retraitements liés au calcul du besoin de financement lié aux activités opérationnelles dans le cadre de l'élaboration du tableau des flux de trésorerie.**

- **Règlement de la redevance**

		31/12/N			
401		Fournisseurs	80 650		
	521	Banques			80 650

- **Eclatement du montant de la redevance**

		31/12/N			
173		Dettes de location acquisition/crédit-bail mobilier	44 650		
672		Intérêts dans loyers de location acquisition	36 000		
	623	Redevances de location acquisition			80 650

- **Dotation aux amortissements du matériel loué inscrit en immobilisations :**

Montant de la dotation aux amortissements :  $500\,000 \times 1/10 = 50\,000$  KF.

		31/12/N			
6813			Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles	50 000	
	28411		Amortissements du matériel Industriel		50 000

### 6. Hypothèse 1 : Levée d'option à la fin du contrat

- **Règlement du prix de levée d'option**

		31/12/N+6			
623			Redevances de location acquisition	51 600	
	521		Banques		51 600

- **Retraitement de la levée d'option**

		31/12/N+6			
173			Dettes de location acquisition/crédit-bail mobilier	51 600	
	623		Redevances de location acquisition		51 600

- **Amortissement du matériel**

		31/12/N+6			
6813			Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles	50 000	
	28411		Amortissements du matériel Industriel		50 000

### 7. Hypothèse 2 : Remise en cause de l'option : non levée d'option à la fin du contrat.

A la date prévue pour la levée d'option qui a été remis en cause, il faut constater :

- la sortie du matériel, qui est repris par la société de crédit-bail,
- l'annulation de la dette pour le prix de levée d'option que l'on renonce à payer.

Tout se passe comme si le matériel est cédé au prix de levée d'option.

- **Eléments de calcul**

Cumul des amortissements :  $500\ 000 \times 1/10 \times 7 = 350\ 000$

Valeur nette comptable :  $500\ 000 - 350\ 000 = 150\ 000$

Prix de cession (montant de la dette annulée) = 51 600

- **Comptabilisation**

- Dotation aux amortissements du matériel de N+6

		31/12/N+6	
6813	28411	Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles	50 000
		Amortissements du matériel Industriel	50 000

- Sortie du matériel

		31/12/N+6	
812	28411	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	150 000
		Amortissements du matériel industriel	350 000
	2411	Matériel Industriel	500 000

- Constatation du produit de cession et solde de la dette de crédit-bail

		31/12/N+6	
173	822	Dettes de location acquisition/crédit-bail mobilier	51 600
		Produits des cessions d'immobilisations corporelles	51 600

**APPLICATION 38****Contrat de location chez le bailleur (location financement)**

Le 01/01/N, une entité industrielle fabrique et met en location-vente un matériel spécialisé. Cette entité a conclu avec un client un contrat de location-vente d'une durée de 10 ans. La durée d'utilité du matériel spécialisé est également de 10 ans. Le coût de fabrication du matériel spécialisé loué s'élève à 400 000 KF. Selon les tarifs de l'entité, le prix de vente du matériel spécialisé prélevé dans les stocks de produits finis s'élève à 450 000 KF. Le 05/01/N, le bailleur acquitte au comptant par chèque bancaire une commission de 2 000 KF à l'intermédiaire ayant permis de conclure le contrat.

Le contrat consiste en une série 10 loyers à terme échu de 70.000 KF. Le premier loyer a été réglé par chèque bancaire le 31/12/N.

Le taux d'intérêt implicite du bailleur est de 10%. Le dernier loyer est fixé à 51.570KF.

A l'issue de la location, le matériel spécialisé aura une valeur résiduelle nulle.

L'entité tient ses comptes de stock selon la méthode de l'inventaire permanent.

**1. Tableau d'amortissement de la créance de location (en KF)**

Nature	Dates	Loyers	Ventilation de l'échéance		Créances de location
			Créances	Intérêts	
A la signature	01/01/N	-	-	-	450 000
Échéance 1	31/12/N	<b>70 000</b>	25 000	45 000	425 000
Échéance 2	31/12/N+1	<b>70 000</b>	27 500	42 500	397 500
Échéance 3	31/12/N+2	<b>70 000</b>	30 250	39 750	367 250
Échéance 4	31/12/N+3	<b>70 000</b>	33 275	36 725	333 975
Échéance 5	31/12/N+4	<b>70 000</b>	36 600	33 400	297 375
Échéance 6	31/12/N+5	<b>70 000</b>	40 260	29 740	257 115
Échéance 7	31/12/N+6	<b>70 000</b>	44 290	25 710	212 825
Échéance 8	31/12/N+7	<b>70 000</b>	48 715	21 285	164 110
Échéance 9	31/12/N+8	<b>70 000</b>	53 590	16 410	110 520
Échéance 10	31/12/N+9	<b>70 000</b>	58 950	11 050	51 570
Levée option	31/12/N+9	<b>51 570</b>	51 570	-	0
<b>TOTAL</b>		<b>751 570</b>	<b>450 000</b>	<b>301 570</b>	

(1)  $450000 \times 10\% = 45\ 000$ .

## 2. Ecritures relatives au contrat de location chez le bailleur

- **Comptabilisation de la vente**

		01/01/N		
2714		Créances de location financement/location-vente	450 000	
	702	Ventes de produits finis		450 000

- **Décomptabilisation du matériel vendu**

		01/01/N		
736		Variations des stocks de produits finis	400 000	
	361	Stocks de produits finis		400 000

- **Comptabilisation de la commission**

		05/01/N		
6322		Commissions et courtages sur ventes	2 000	
	401	Fournisseurs		2 000
401		Fournisseurs	2 000	
	521	Banques		2 000

- **Constatation du premier loyer perçu**

		31/12/N		
521		Banques	70 000	
	2714	Créances de location-financement		25 000
	775	Intérêts dans loyers de location-financement		45 000

### APPLICATION 39

### Réserve de propriété - acheteur

Une entité a procédé le 02/01/N à l'acquisition d'un matériel industriel avec clause de réserve de propriété d'une valeur de 50 000 000.

Règlement le 01/06/N.

#### 1. Principe

Si une entité le désire, elle peut :

- dans son « plan comptable d'entité », prévoir une analyse plus fine que celle proposée par le SYSCOHADA et scinder ses comptes d'achats, de ventes (et d'immobilisations, de stocks) pour identifier les opérations avec clause de réserve de propriété (R/P).
- utiliser les comptes de la classe 9 (chez un acheteur, il s'agit d'un engagement donné et chez un vendeur, un engagement obtenu).

En fait, cette analyse peut être surtout utile :

- **chez l'acquéreur** : pour identifier les biens acquis (qui juridiquement ne sont pas encore sa propriété) et les distinguer des biens en propriété (notion de risque). Par ailleurs, cette analyse est aussi utile en cas de risque de faillite, ou de discontinuité de l'exploitation.
- **chez le vendeur** : pour identifier ses "créances assorties d'une clause de R/P".

Ces créances comportent une forte garantie puisqu'elles s'adosent sur la propriété du bien vendu, à l'origine de la créance. Toutefois, comme la quasi-totalité des créances d'un même vendeur comportent la clause, la distinction perd de ce fait de son intérêt.

## 2. Comptabilisation

		02/01/N		
24116		Matériel industriel avec clause de réserve de propriété	50 000 000	
	4816	Fournisseurs d'investissements – Réserve de propriété <i>(Acquisition avec clause de réserve de propriété)</i>		50 000 000
9183		Contrepartie des engagements accordés	50 000 000	
	9083	Achats avec clause de réserve de propriété <i>(Constatation de l'engagement donné)</i>		50 000 000
		01/06/N		
4816		Fournisseurs d'investissements – Réserve de propriété	50 000 000	
	521	Banques <i>(Règlement pour solde)</i>		50 000 000
9083		Achats avec clause de réserve de propriété	50 000 000	
	9183	Contrepartie des engagements accordés <i>(Annulation de l'engagement donné)</i>		50 000 000
		01/06/N		
2411		Matériel industriel	50 000 000	
	24116	Matériel industriel avec clause de réserve de propriété <i>(Virement pour solde du compte crédité)</i>		50 000 000

### APPLICATION 40

### Réserve de propriété - vendeur

La société SOVAL a vendu à l'entité MK, 20/12/N, une "chaîne d'embouteillage" au prix de 100 000 000 F, chaîne normalement amortissable en 6 ans.

Elle a accordé à MK un crédit de 60 000 000 F, au 31/12/N+1, après paiement comptant à la livraison de 40 000 000 F.

En difficultés financières, MK n'honore pas l'échéance du 30/11/N+1 et parait sur le point de déposer son bilan.

A l'inventaire du 31/12/N+1, SOVAL apprend que le matériel a été mal entretenu et est endommagé, mais est toujours dans l'entité MK. Valeur nette probable de réalisation : 42 000 000 F.

## 1. Comptabilisation de la vente et de l'engagement reçu

		20/12/N	
4116		Clients, réserve de propriété	100 000 000
	701	Ventes de marchandises <i>(Facture N°...)</i>	100 000 000
	9043	Ventes avec clause de réserve de propriété	100 000 000
	9143	Contrepartie des engagements obtenus <i>(Constataion de l'engagement obtenu)</i>	100 000 000

## 2. Provision à constituer par SOVAL

Montant de la créance : 60 000 000

Valeur probable de réalisation du bien après « revendication » (sous déduction des frais afférents et des frais de cession) : 42 000 000.

Perte probable = 18 000 000 (60 000 000 – 42 000 000), montant à provisionner (sans la clause de R/P, SOVAL devrait sans doute provisionner beaucoup plus, de 40 à 100 %, selon la solvabilité de MK).

		31/11/N+1	
4162		Créances douteuses	60 000 000
	4116	Clients, réserve de propriété	60 000 000
		31/12/N+1	
6594		Charges pour dépréciations sur créances	18 000 000
	4912	Dépréciations des comptes clients (créances douteuses)	18 000 000

## 3. Revendication par le vendeur

Le 20 février N+2, SOVAL obtient du tribunal la restitution du bien, à la suite de son action en revendication. A cette date, la valeur probable de réalisation du matériel (nette des frais de revente) est estimée à 37 000 000.

Le 10 avril N+2, la chaine est effectivement revendue, au prix net de 40 000 000; la comptabilité analytique montre que les frais de revente ont été de 2 000 000.

- **Retour du bien**

Il faut entrer le bien à sa « valeur actuelle », en l'absence du contrat.

601		20/02/N+2	37 000 000	
	4162	Achats marchandises  Créances douteuses <i>(Reprise du matériel au client MK sur base de sa valeur actuelle)</i>		37 000 000

- **Revente finale (insuffisante)**

521		10/04/N+2	40 000 000	
	701	Banques  Ventes de marchandises <i>(Prix de cession)</i>		40 000 000

#### 4. Montant effectivement récupéré

Il est de 40 000 000 – 2 000 000 (frais commerciaux) = 38 000 000

Il convient donc de corriger la valeur d'entrée du 20/2, estimée alors à 37 000 000, elle s'avère égale à 38 000 000 qui est le « prix définitif » de la reprise du bien.

601		10/04/N+2	1 000 000 <sup>(1)</sup>	
	4162	Achats de marchandises  Créances douteuses <i>(Rectification de la valeur d'entrée du 20/2)</i>		1 000 000

(1) 40 000 000 – 2 000 000 – 37 000 000 = 1 000 000

#### 5. Compte « créances douteuses » à cette date :

4162 « Créances douteuses »MK	
30/11/N+1.... 60 000 000	37 000 000 (revendication) 20/2  1 000 000 (revendication) 10/4  <hr style="width: 100%;"/> 38 000 000
Solde débiteur 22 000 000	

## 6. Inventaire fin N+2 :

D'après le syndic, les créances chirographaires pourront, dans la faillite MK, récupérer environ 30% de leurs créances.

D'où perte probable 70% soit  $22\,000\,000 \times 0,7 = 15\,400\,000$ .

La provision de 18 000 000 sera donc à réduire de 2 600 000.

- **Revue finale (supérieure au restant dû)**

Prix de revente le 10/04 : 65 000 000 : frais commerciaux de revente estimés 3 000 000.

Montant récupéré :  $65\,000\,000 - 3\,000\,000 = 62\,000\,000$ .

Il faut corriger en conséquence la valeur d'entrée du 20/02, qui est à majorer de 37 000 000 à 62 000 000 (+25 000 000)

601		Achats de marchandises	25 000 000	
	4162	Créances douteuses <i>(Valeur de reprise matériel MK revendiqué)</i>		25 000 000

**D'où le solde du compte 4162 qui se présente comme suit :**

Créances douteuses MK	
60 000 000	37 000 000
	25 000 000
	62 000 000
<span style="font-size: 2em;">}</span>	
<b>Solde créditeur 2 000 000</b>	

4162		Créances douteuses MK	2 000 000	
	521	Banque X		2 000 000

### APPLICATION 41

### Immubles de placement

Une entité vient d'acheter à crédit un immeuble de 4 étages pour 200 000 000 F. Elle occupe le premier étage pour ses besoins administratifs et loue les autres étages à d'autres entités.

#### 1. Analyse de l'opération

Si les différentes parties du bien peuvent être vendues séparément (ce qui est manifestement le cas ici) alors, on peut utiliser l'approche par composants.

On comptabilise ainsi un quart de 200 000 000 F soit 50 000 000 F en immobilisations corporelles, et trois quart de 200 000 000 F soit 150 000 000 F en tant qu'immeuble de placement.

Dans le cas où les différentes parties du bien ne peuvent pas être vendues séparément, alors le bien n'est comptabilisé en tant qu'immeuble de placement qu'à la condition que son utilisation pour des activités ordinaires soit minoritaire par rapport à son caractère locatif ou de valorisation du capital.

#### 2. Comptabilisation

Lors de l'acquisition de l'immeuble, l'écriture suivante sera passée :

		31/12/N+10			
2313		Bâtiments administratifs et commerciaux	50 000 000		
2315		Bâtiments - immeubles de placement	150 000 000		
	4812	Fournisseurs d'investissements			200 000 000

### APPLICATION 42

### Construction sur sol d'autrui

L'entité AUTRUAS a fait construire courant N un atelier industriel sur un terrain dont elle est locataire. Le coût total de l'atelier industriel s'élève à 60 000 000 F. Les travaux sont achevés et facturés le 01/10/N. La durée d'utilité de l'atelier est de 15 ans. Le bail expire dans 15 ans. A l'expiration du bail, l'entité AUTRUAS percevra une indemnité d'éviction de 10 000 000 F.

#### 1. Comptabilisation des écritures en N

232	4812	01/10/N	Bâtiments industriels sur sol d'autrui	60 000 000	
			Fournisseurs d'investissements – immobilisations corporelles		60 000 000

La durée d'utilité du bâtiment industriel correspond à la durée du bail : 15 ans.

Dotations aux amortissements de N :  $[(60\,000\,000 - 10\,000\,000) / 15] \times 3 / 12 = 833\,333$

6813	2832	31/12/N	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	833 333	
			Amortissement bâtiment industriel sur sol d'autrui <i>(Annuité comptable)</i>		833 333

#### 2. Comptabilisation chez l'entité AUTRUAS à l'expiration du bail

521	822	01/10/N+15	Banques	10 000 000	
			Produits des cessions d'immobilisations corporelles <i>(Facture n°...)</i>		10 000 000

		31/12/N+15		
6813		Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	3 333 333	
	2832	Amortissement bâtiment industriel sur sol d'autrui <i>(Annuité comptable : (60 000 000 – 10 000 000)/15)</i>		3 333 333
		31/12/N+15		
812		Valeurs comptables des cessions d'immobilisations corporelles	10 000 000	
2832		Amortissement bâtiment industriel sur sol d'autrui [(60 000 000 – 10 000 000) / 15] x 15	50 000 000	
	232	Construction sur sol d'autrui <i>(Décomptabilisation du bâtiment)</i>		60 000 000

### 3. Comptabilisation chez le propriétaire du terrain à l'expiration du bail

**1<sup>er</sup> cas :** une indemnité d'éviction est prévue au contrat

		01/10/N+15		
231		Bâtiments, installations techniques et agencements	10 000 000	
	521	Banques <i>(Indemnité versée à l'expiration du bail)</i>		10 000 000

**2<sup>e</sup> cas :** aucune indemnité d'éviction n'est prévue au contrat. La valeur actuelle est de 10 000 000 F

		01/10/N+15		
231		Bâtiments, installations techniques et agencements	10 000 000	
	841	Produits HAO constatés <i>(Indemnité non versée à l'expiration du bail)</i>		10 000 000

☛ **Remarque :** Lorsqu'il s'agit d'un bien d'une valeur actuelle jugée significative par la direction de l'entité, il est recommandé d'utiliser le compte 148 Autres subventions d'investissement au lieu du compte 841 Produits HAO constatés afin d'étaler le produit sur la période d'amortissement du bien.

**APPLICATION 43****Rentes viagères**

Une entité a acquis le 1er Octobre N, un ensemble immobilier à usage administratif et commercial évalué à 350 000 000 (dont 50 000 000 pour le terrain le 1<sup>er</sup> Octobre N). Cette acquisition donne lieu à un versement initial (bouquet) de 110 000 000 et le solde faisant l'objet d'une rente viagère annuelle de 20 000 000 payable le 1<sup>er</sup> Octobre de chaque année.

La durée d'utilité du bâtiment est 30 ans.

Considérons les hypothèses suivantes

**Hypothèse 1 : Décès du crédirentier le 15/12/N+5**

**Hypothèse 2 : Décès du crédirentier le 10/11/N+ 14**

**1. Au titre des exercices N et N+1, les écritures suivantes seront passées :**

• **Exercice N**

		01 / 10 / N			
2232		Terrains bâtis	50 000 000		
2313		Bâtiments Administratifs et Commerciaux	300 000 000		
	521	Banques			110 000 000
	1681	Rentes viagères capitalisées			240 000 000
6813		Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	2 500 000		
	2831	Amortissements des bâtiments <i>(Opération de dotation 300 000 000 x 1/30 x 3/12)</i>			2 500 000

• **Exercice N+1**

		01/ 10 /N+1			
1681		Rentes viagères capitalisées	20 000 000		
	521	Banques			20 000 000
6813		Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	10 000 000		
	2831	Amortissements des bâtiments <i>(Opération de dotation 300 000 000 x 1/30)</i>			10 000 000

## 2. Hypothèse 1 : Décès du crédientier le 15/12/N+5

- A la date du 15/12/ N+5 :

- ✓ le débirentier a effectué 5 versements pour un montant total de :  $20\,000\,000 \times 5 = 100\,000\,000$
- ✓ le solde du compte **1681 Rentes viagères capitalisées** :  $240\,000\,000 - 100\,000\,000 = 140\,000\,000$

Ce compte doit être soldé avec, en contrepartie, la constatation d'un produit hors activités ordinaires.

		15/12 /N+5			
1681		Rentes viagères capitalisées	140 000 000		
	841	Produits HAO constatés			140 000 000

## 3. Hypothèse 2 : Décès du crédientier le 10/11/N+ 14

- Exercice N+12

A la date du 01/10/N+12, le débirentier a effectué 12 versements pour un montant total de :  $20\,000\,000 \times 12 = 240\,000\,000$ .

Au 01/10/N+13 et au 01/10/N+14, le compte **1681 Rentes viagères capitalisées** est soldé. Les versements effectués sont comptabilisés en charges HAO.

		01/10/N+13			
831		Charges HAO constatées	20 000 000		
	521	Banques			20 000 000

		01/10/N+14			
831		Charges HAO Constatées	20 000 000		
	521	Banques			20 000 000

🔊 **NB : Lorsqu'il s'agit d'un mode de financement lié aux activités ordinaires de l'entité, les comptes 6781 et 7781 seront utilisés au lieu des comptes 831 et 841.**

### APPLICATION 44

### Dépréciation des immobilisations-évaluation ultérieure

Un matériel industriel d'une valeur brute de 30 000 000 F est acquis le 01 janvier de l'année N-1 et est amorti sur une période de 6 ans. La dotation aux amortissements annuelle est de 5 000 000F (30 000 000/6). Après deux années d'utilisation, la valeur nette comptable est donc de 20 000 000 F [30 000 000 – (2 x 5 000 000)].

A la clôture de l'exercice N, un test de dépréciation a été réalisé suite au constat d'un indice de perte de valeur. La valeur actuelle du matériel industriel à l'issue du test a été estimée à 8 000 000 F.

A la clôture de l'exercice N+2, suite à une modification du marché, il apparaît que la

#### 1. Plan d'amortissement initial

Nature de l'immobilisation : matériel industriel n°...		Date de mise en service : 01/01/N-1		
Durée d'utilité : 6 ans		Valeur au bilan : 30 000 000 F		
Rythme d'amortissement : linéaire		Base amortissable : 30 000 000 F		
Années	Base amortissable	Amortissements		VNC à la clôture de l'exercice
		Dotation de l'exercice	Cumul à la clôture	
N-1	30 000 000	$30\,000\,000 \times 1/6 = 5\,000\,000$	5 000 000	25 000 000
N	30 000 000	5 000 000	10 000 000	20 000 000
N+1	30 000 000	5 000 000	15 000 000	15 000 000
N+2	30 000 000	5 000 000	20 000 000	10 000 000
N+3	30 000 000	5 000 000	25 000 000	5 000 000
N+4	30 000 000	5 000 000	30 000 000	0
<b>TOTAL</b>		<b>30 000 000</b>		

## 2. Conséquences du test de dépréciation

A la clôture de l'exercice N, une perte de valeur de 12 000 000 F (20 000 000 – 8 000 000) est comptabilisée de sorte que la nouvelle valeur nette comptable s'établit en fin d'année N à 8 000 000 F. La nouvelle charge d'amortissement annuelle s'élève à 2 000 000 F (8 000 000/4), soit 8 000 000 F amorti sur la durée résiduelle de 4 ans (6 ans -2 ans).

En fin N+2, la valeur nette comptable s'élève à 4 000 000 F, soit 8 000 000 F diminué de 2 x 2 000 000 F. A la suite d'une modification du marché, il apparaît que la valeur actuelle s'établit désormais à 9 000 000 F. La valeur nette comptable de l'actif sur base historique s'élève à 10 000 000 F soit 30 000 000 F - (4 x 5 000 000). Par conséquent, l'entité peut reprendre la perte de valeur à hauteur de 5 000 000 F (9 000 000 - 4 000 000), car le montant de 9 000 000 F est inférieur à 10 000 000 F (le plafond à ne pas dépasser). La nouvelle valeur comptable après amortissement et reprise de perte de valeur s'établira à 9 000 000.

La nouvelle charge d'amortissement annuelle s'élève à 4 500 000 F (9 000 000/2), soit 4 500 000 F amorti sur la durée résiduelle de 2 ans (6 ans - 4 ans).

## 3. Plan d'amortissement révisé

Nature de l'immobilisation : matériel industriel n°...			Date de mise en service : 01/01/N-1			
Durée d'utilité : 6 ans			Valeur au bilan : 30 000 000 F			
Rythme d'amortissement : linéaire			Base amortissable : 30 000 000 F			
Années	Base amortissable	Amortissements		Dépréciations		VNC à la clôture de l'exercice
		Dotations de l'exercice	Cumul à la clôture	Dotations	Reprises	
N-1	30 000 000	$30\,000\,000 \times 1/6 =$ 5 000 000	5 000 000			25 000 000
N	30 000 000	5 000 000	10 000 000	12 000 000		8 000 000
N+1	8 000 000	2 000 000	12 000 000			6 000 000 <sup>(1)</sup>
N+2	8 000 000	2 000 000	14 000 000		5 000 000	9 000 000
N+3	9 000 000	4 500 000	18 500 000			5 000 000
N+4	9 000 000	4 500 000	23 000 000			0
<b>TOTAL</b>		<b>23 000 000</b>		<b>12 000 000</b>	<b>5 000 000</b>	

(1)  $8\,000\,000 - 2\,000\,000 = 6\,000\,000$ .

Dans ce même exemple, si la valeur actuelle était de 13 000 000, l'entité limitera la reprise de perte de valeur à 6 000 000 (10 000 000 - 4 000 000) de sorte que la nouvelle valeur comptable s'établisse à 10 000 000 pour éviter que la reprise de la perte de valeur n'entraîne pas finalement une réévaluation du matériel.

## APPLICATION 45

### Dépréciation d'un groupe d'actifs immobilisés

La valeur nette comptable des différents éléments d'un groupe d'actifs immobilisés d'une valeur globale de 260 000 000 F à fin décembre N se présente comme suit :

- Fonds commercial : 20 000 000 F
- Terrains bâtis : 50 000 000 F
- Immeuble industriel : 150 000 000 F
- Camions : 40 000 000 F

Un test d'évaluation a été effectué au 31 décembre N et il a révélé que la valeur actuelle du groupe d'actifs immobilisés dans sa globalité est de 200 000 000 F.

#### 1. Calcul de la dépréciation de la valeur globale du groupe d'actifs immobilisés.

La perte de valeur globale du groupe d'actifs immobilisés étant égale à la différence entre la valeur nette comptable du groupe d'actifs immobilisés et la valeur actuelle globale. Cette dépréciation s'élève à  $260\,000\,000 - 200\,000\,000 = 60\,000\,000$ .

#### 2. Ventilation de la dépréciation globale

La dépréciation globale est d'abord affectée au fonds commercial, soit 20 000 000. La valeur du fonds commercial après dépréciation est donc de 0. La dépréciation ne pourra jamais être reprise ultérieurement.

Le solde de la perte de valeur, soit 40 000 000 F ( $60\,000\,000 - 20\,000\,000$ ), devra être affecté proportionnellement à la valeur nette comptable de chacun des autres actifs identifiés d'une valeur globale de :  $50\,000\,000 + 150\,000\,000 + 40\,000\,000 = 240\,000\,000$  F, soit :

- Terrains bâtis :  $40\,000\,000 \times 50\,000\,000 / 240\,000\,000 = 8\,333\,333$  F
  - Immeuble industriel :  $40\,000\,000 \times 150\,000\,000 / 240\,000\,000 = 25\,000\,000$  F
  - Camions :  $40\,000\,000 \times 40\,000\,000 / 240\,000\,000 = 6\,666\,667$  F
- Total = 40 000 000 F**

### 3. Comptabilisation

L'écriture suivante sera passée :

		31/12/N		
6913		Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles	20 000 000	
6914		Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles	40 000 000	
	2915	Dépréciations du fonds commercial		20 000 000
	2923	Dépréciations des terrains bâtis		8 333 333
	2931	Dépréciations des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol propre		25 000 000
	2945	Dépréciations du matériel de transport		6 666 667

#### APPLICATION 46

#### Pertes de valeur suite à une réévaluation

Au 31/12/N, un bâtiment industriel d'une entité a subi une perte de valeur de 15 000 000 F. Cet immeuble avait fait l'objet d'une réévaluation libre. La valeur comptable réévaluée du bâtiment est de 100 000 000 F avant la constatation de la perte de valeur. L'écart de réévaluation figurant parmi les capitaux propres est de 6 000 000 F.

- **A la clôture de l'exercice N :**

		31/12/N		
1062		Écarts de réévaluation libre	6 000 000	
6914		Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles	9 000 000	
	2931	Dépréciations des bâtiments industriels		15 000 000

#### APPLICATION 47

#### Dépréciations d'immobilisations subventionnées

La valeur nette comptable d'un matériel industriel est de 20 000 000 F. Ce matériel a été financé par une subvention. Le solde du compte de subvention d'investissement non encore rapporté au compte résultat est de 12 000 000 F. Suite au constat d'un indice de perte de valeur, ce matériel a fait l'objet d'un test de dépréciation. Le test de dépréciation indique que la valeur actuelle du matériel est de 6 000 000 F.

La dépréciation peut être déterminée de deux façons différentes :

### 1. Première méthode :

$$\begin{aligned} \text{Montant de la dépréciation} &= (\text{VNC} - \text{solde du compte de Subvention}) - \text{valeur actuelle} \\ &= (20\,000\,000 - 12\,000\,000) - 6\,000\,000 = 2\,000\,000 \text{ F} \end{aligned}$$

6914	2941	31/12/N	2 000 000	2 000 000
		Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles		
		Dépréciations du matériel		

L'impact sur le résultat de l'exercice est donc une diminution du résultat de **2 000 000 F**.

### 2. Deuxième méthode :

$$\begin{aligned} \text{Montant de la dépréciation} &= \text{VNC} - \text{valeur actuelle} \\ &= 20\,000\,000 - 6\,000\,000 = 14\,000\,000 \text{ F} \end{aligned}$$

6914	2941	31/12/N	14 000 000	14 000 000
		Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles		
		Dépréciations du matériel		

1411	799	31/12/N	12 000 000	12 000 000
		Subventions d'équipement		
		Reprises de subventions d'investissement		

L'impact net sur le résultat de l'exercice est donc une diminution de **2 000 000 F** du résultat de l'exercice (charge liée à la dépréciation de 14 000 000 – produit lié à la reprise de la subvention de 12 000 000).

### 3. Conclusion :

On constate que les deux méthodes ont le même impact sur le résultat de l'exercice.

### APPLICATION 48 Acquisition de titres

Une entité a procédé à l'acquisition de certains titres durant le mois de juin N. Une commission de 1,5% du montant de chaque transaction a été prélevée par l'intermédiaire financier. Les règlements ont été effectués par virement bancaire.

- 5 juin : acquisition de 5 000 actions SICAV (titres cotés) à un cours unitaire de 12 000 F. Les dirigeants anticipent une forte hausse à court terme des actions SICAV (Sociétés d'Investissement de Capital Variable) ;
- 9 juin : prise de participation à hauteur de 80% du capital d'une entité non cotée; valeur unitaire des 2500 actions acquises : 16 000 F ;
- 16 juin : souscription de 1 500 obligations émises à 20 000 F l'une. Ces obligations sont destinées à être conservés durablement en vue d'une rentabilité intéressante dans le cadre d'une stratégie globale de gestion du portefeuille ;
- 24 juin : acquisition de bons du Trésor pour un montant de 3 000 000 F, en vue d'un placement à court terme ;
- 30 juin : acquisition de 1 000 actions cotées à 18 000 F l'une. Ces actions représentent 2% du capital de la société émettrice. Les dirigeants de l'entité ont l'intention de conserver durablement ces titres.

		05/06/N		
5022		Actions cotées (5 000 x 12 000)	60 000 000	
5026		Frais d'acquisition des actions (60 000 000 x 1,5%)	900 000	
	521	Banques (Acquisition de titres SICAV)		60 900 000
		09/06/N		
261		Titres de participation dans les sociétés sous contrôle exclusif	40 600 000	
	521	Banques (2500 x 16 000) + 1,5% (2500 x 16 000) (Acquisition de titres de participation)		40 600 000
		16/06/N		
2741		Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P)	30 450 000	
	521	Banques (1500 x 20 000) + 1,5% (1500 x 20 000) (Acquisition de TIAP)		30 450 000

		24/06/N		
5011		Titres du Trésor à court terme	3 000 000	
5016		Frais d'acquisition des titres de Trésor (3 000 000 x 1,5%)	45 000	
	521	Banques <i>(Acquisition de bons de Trésor)</i>		3 045 000
		30/06/N		
2746		Titres immobilisés – Actions	18 270 000	
	521	Banques (1 000 x 18 000) + 1,5%(18 000 000) <i>(Acquisition de titres SICAV)</i>		18 270 000

#### APPLICATION 49 Versement restant à effectuer sur titres non libérés

L'entité A a souscrit 20 000 actions émises par l'entité B. Ces titres de 10 000 F de nominal, sont émis avec une prime d'émission de 2 000 F et sont libérés de moitié à la souscription le 1er mai N. L'entité A paie immédiatement par virement bancaire sa souscription et 1 000 000 F de frais sur l'opération. Ces titres constituent pour elle des titres immobilisés.

##### • Journal de la société A

		01/05/N		
2746		Titres immob. actions 20 000 x (10 000 + 2 000) + 1 000 000	241 000 000	
	472	Versement restant à effectuer sur titres non libérés		100 000 000
	521	Banques (20 000 x ((10 000/2) + 2 000) + 1 000 000) <i>(Souscription au capital de B)</i>		141 000 000

Le 30/09/N, l'entité B appelle la deuxième moitié de la souscription. La société A procède à un virement bancaire le 8 novembre.

		08/11/N		
472		Versement restant à effectuer sur titres non libérés	100 000 000	
	521	Banques <i>(Libération deuxième moitié titres B)</i>		100 000 000

**APPLICATION 50****Cession de titres de participation**

Titres immobilisés détenus par l'entité COCO, valeur d'origine : 50 000 000 F.

- Dépréciation existante : 6 000 000 F
- Prix de cession au 15/08/N du portefeuille à crédit : 48 000 000 F.

**1. Ecritures de cession des titres de participation :**

		15/08/N	
816		Valeurs comptables des cessions d'immo. financières	50 000 000
	274	Titres immobilisés <i>(Sortie de titres immobilisés du patrimoine)</i>	50 000 000
4856		Créances sur cessions d'immobilisations financières	48 000 000
	826	Produits des cessions d'immobilisations financières <i>(Cession des titres immobilisés)</i>	48 000 000
2974		Dépréciations des titres immobilisés	6 000 000
	7972	Reprises de dépréciations des immobilisations financières <i>(Reprise de provision sur titres cédés)</i>	6 000 000

**2. Impact sur le compte de résultat****Charges****Produits**

		<u>Financiers</u>	
		Reprise de provision	6 000 000
<u>HAO</u>		<u>HAO</u>	
VC des cessions	50 000 000	Produit de cession	48 000 000

Incidence sur le résultat global : 4 000 000 :

+ 6 000 000 sur le résultat financier

- 2 000 000 sur le résultat HAO

**APPLICATION 51****Cession de titres de placement**

L'entité D possède le 01/09/N dans son portefeuille 3 000 titres de placement de l'entité F acquis au cours des exercices N-1 et N :

- 01/04/N-1 : acquisition de 1 000 titres à 12 000 F l'un ;
- 01/09/N-1 : acquisition de 500 titres à 12 500 F l'un ;
- 01/04/N : acquisition de 1 200 titres à 11 000 F l'un ;
- 01/07/N : acquisition de 300 titres à 10 000 F l'un.

En décembre N-1, le cours moyen en bourse de ce titre était de 12 050 F.

Elle cède à crédit au 01/09/N, 2 500 titres au prix global de 29 000 000 F.

**1. Evaluation des titres**

- **Au 31/12/N-1, la valeur d'entrée des titres était de :**

$$(1\ 000 \times 12\ 000) + (500 \times 12\ 500) = 18\ 250\ 000\ \text{F}$$

La valeur de ces titres à la même date était de :  $1\ 500 \times 12\ 050 = 18\ 075\ 000\ \text{F}$

En conséquence, l'entité constate une dépréciation de son portefeuille à la clôture de l'exercice N-1 :  $18\ 250\ 000 - 18\ 075\ 000 = 175\ 000\ \text{F}$ .

**2. Comptabilisation**

6795	590	<div style="text-align: center; margin-bottom: 5px;">31/12/N-1</div> Charges pour dépréciations sur titre de placement  Dépréciations de titres de placement <i>(Dépréciation titres de placement)</i>	175 000		175 000
------	-----	---	---------	--	---------

**3. Cession des titres**

Au 01/09/N, l'entité a cédé 2 500 titres ; il importe d'évaluer la valeur d'entrée de ces titres.

Pour cela, deux méthodes possibles, selon l'article 44 de l'Acte uniforme :

- **Méthode P.E.P.S. : "premier entré, premier sorti" :**

Les titres cédés sont donc ceux acquis le 01/04/N-1 (1 000 titres), ceux acquis le 01/09/N-1 (500 titres), plus 1 000 titres sur les 1 200 acquis le 01/04/N.

D'où une évaluation à :

$$1\ 000 \times 12\ 000 = 12\ 000\ 000$$

$$5\ 00 \times 12\ 500 = 6\ 250\ 000$$

$$1\ 000 \times 11\ 000 = \underline{11\ 000\ 000}$$

$$29\ 250\ 000$$

### Ecritures au journal de l'entité

		01/09/N			
4721		Créances sur cession de titres de placement	29 000 000		
6771		Perte sur cessions des titres de placement	250 000		
	50	Titres de placement (Cession de titres de placement)			29 250 000

Après cette opération, la valeur d'entrée du portefeuille titres en comptabilité ressort à :

$$200 \times 11\ 000 = 2\ 200\ 000$$

$$300 \times 10\ 000 = \underline{3\ 000\ 000}$$

$$5\ 200\ 000$$

La dépréciation éventuelle sera ajustée à la clôture de l'exercice N (augmentée, réduite ou annulée).

- **Méthode du coût moyen pondéré**

La valeur totale d'acquisition du portefeuille est de :

$$1\ 000 \times 12\ 000 = 12\ 000\ 000$$

$$500 \times 12\ 500 = 6\ 250\ 000$$

$$1\ 200 \times 11\ 000 = 13\ 200\ 000$$

$$300 \times 10\ 000 = \underline{3\ 000\ 000}$$

$$34\ 450\ 000$$

$$\text{Soit } \frac{34\ 450\ 000}{3\ 000} = 11\ 483,3333 \text{ par titre}$$

La valeur globale des titres sortis est donc de :

$$\frac{34\,450\,000 \times 2\,500}{3\,000} = 28\,708\,333 \text{ (ou } 11\,483,3333 \times 2\,500\text{)}.$$

- **Ecriture au journal de l'entité**

		01/09/N		
4721		Créances sur cession de titres de placement	29 000 000	
	50 777	Titres de placement Gains sur cessions de titres de placement <i>(Cession de titres de placement)</i>		28 708 333 291 667

Après cette opération, la valeur du portefeuille titres en comptabilité ressort à :

$$34\,450\,000 - 28\,708\,333 = 5\,741\,667 \text{ ou } 11\,483,3333 \times 500 = 5\,741\,667.$$

La dépréciation éventuelle sera ajustée à la clôture de l'exercice N en fonction de la valeur du portefeuille à cette date (augmentation, diminution ou annulation).

- **Conclusion :**

L'utilisation de l'une ou l'autre des deux méthodes proposées par l'Acte uniforme a une influence non négligeable sur :

- le résultat de la période ;
- l'évaluation des actifs restants.

Il importe donc de respecter le postulat de la permanence des méthodes pour l'ensemble des opérations concernant le portefeuille titres.

### APPLICATION 52 Valorisation de stocks

Une entité fabrique un produit P1 selon une capacité normale de production mensuelle de 5 000 unités. En décembre N la production effective a été de 4 000 unités, générant les coûts suivants :

- matières premières : 3 500 000 F;
- main d'œuvre directe : 2 200 000 F;
- frais généraux variables de production : 1 500 000 F;
- frais généraux fixes de production : 1 000 000 F;
- frais d'administration générale : 500 000 F;
- frais de stockage des produits finis : 100 000 F.

Le stock final est de 1 000 unités correspondant à une partie de la production du mois de décembre N.

Le stock initial s'élevait à 2 750 000 F.

L'entité valorise ses stocks selon la méthode FIFO.

#### 1. Coût de production du stock de produits finis

Le stock est évalué au coût de production qui comprend :

– matières premières	: 3 500 000
– main d'œuvre directe	: 2 200 000
– frais généraux variables de production	: 1 500 000
– frais généraux fixes de production : 1 000 000 x 80% <sup>(1)</sup> =	: <u>800 000</u>
<b>Coût total de production</b>	<b>8 000 000</b>

En revanche, les frais suivants qui ne concourent pas au processus de production doivent être constatés en charges :

- frais d'administration générale ;
- frais de stockage des produits finis.

<sup>(1)</sup> Coefficient d'imputation rationnelle des charges fixes :  $4\,000/5\,000 = 0,8$ . Les frais fixes sont imputés dans la limite du rapport production réelle/production normale.

L'impact de la sous-activité de décembre sur le résultat de l'exercice N :

Coût de la sous-activité ou coût de chômage = 1 000 000 x 20% = 200 000 F. Cette charge minore le résultat de l'exercice N.

## 2. Montant du stock final

Le stock final de produits P1 de 1 000 unités correspond à une partie de la production de décembre N. Il est donc valorisé au coût unitaire de 2 000 (8 000 000/4 000), soit un stock final total de 1 000 x 2 000 = 2 000 000 F.

## 3. Comptabilisation

		31/12/N	
736		Variations des stocks de produits finis	2 750 000
	36	Stocks de produits finis <i>(Annulation du stock initial)</i>	2 750 000
	36	Stocks de produits finis	2 000 000
	736	Variations des stocks de produits finis <i>(Constataion du stock final)</i>	2 000 000

### APPLICATION 53

### Stocks de marchandises

Une entité dispose d'un stock de marchandises acquis pour 10 000 000. Les frais restant à supporter (frais de commercialisation) sont estimés à 2 000 000.

#### Hypothèse 1 :

Le prix de vente probable du stock est estimé à 10 500 000. Un contrat de vente ferme a été conclu pour le prix de 11 500 000.

#### Hypothèse 2 :

Un contrat de vente ferme a été conclu pour le prix de 13 500 000.

## 1. Hypothèse 1 :

La valeur nette de réalisation est de  $11\,500\,000 - 2\,000\,000 = 9\,500\,000$ . Une dépréciation de  $500\,000$  ( $10\,000\,000 - 9\,500\,000$ ) doit donc être constatée. Si le stock n'avait pas fait l'objet d'un contrat de vente ferme, la dépréciation à constater aurait été de  $1\,500\,000$  (la valeur nette de réalisation étant de  $10\,500\,000 - 2\,000\,000 = 8\,500\,000$ ).

6593		31/12/N		
		Charges pour dépréciations de stocks	500 000	
	391	Dépréciations des stocks de marchandises		500 000

## 2. Hypothèse 2 :

Dans ce cas, la valeur nette de réalisation est de  $13\,500\,000 - 2\,000\,000 = 11\,500\,000$ . La valeur actuelle du stock ( $11\,500\,000$ ) est supérieure au coût d'entrée ( $10\,000\,000$ ). Cette plus-value latente n'est pas comptabilisée en vertu de la convention de prudence.

### APPLICATION 54

### Stocks de matières premières

Une entité dispose d'un stock de matières premières dont le coût d'entrée est de  $10\,000$  F ( $9\,600$  unités). Ce coût égal au prix d'achat +  $12\%$  de charges directes d'achat. Les prix d'achat de ces matières premières sont en forte baisse et estimés à  $7\,000$  à la suite d'une chute des cours. Cette chute des cours va se répercuter sur les prix de vente des produits fabriqués avec ce stock, qui seront vendus avec une perte notable.

## 1. Continuité d'exploitation

En cas de baisse du coût des matières premières et des approvisionnements :

- il n'y a pas à déprécier le stock de ces matières s'il apparaît que les produits finis correspondants seront vendus à un prix au moins égal à leur coût de revient (absence de perte) ; et ce, même si le prix de vente probable est en baisse par rapport au prix de vente initialement prévu ;
- en revanche, si la vente des produits finis est déficitaire, la valeur actuelle devient inférieure à la valeur d'entrée. Dans un tel cas, il sera difficile d'imputer sur les seules matières premières (et approvisionnements) la perte constatée sur les ventes (qui peut avoir, pour partie, d'autres causes) ; c'est la raison pour laquelle, on retiendra le plus souvent le coût actuel de remplacement des matières premières et approvisionnements.

Dans ce cas, on estimera ainsi la valeur actuelle du stock :

	- coût d'achat (de remplacement)	7 000	
	- charges accessoires directes (12%)	840	
		7 840	
Valeur d'entrée :	10 000 x 9 600 =	96 000 000	
Valeur « actuelle » du stock :	7 840 x 9 600 =	75 264 000	
	Dépréciation :	20 736 000	

6593		<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span>31/12/N</span> <span>Charges pour dépréciations de stocks</span> </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center; margin-top: 10px;"> <span>392</span> <span>Dépréciations des stocks de matières premières</span> </div>	20 736 000	
			20 736 000	

**Remarque :** Si la perte finale sur les produits fabriqués devait être sensiblement inférieure à ce montant (par exemple 12 000 000), on pourrait retenir comme valeur actuelle du stock  $96\,000\,000 - 12\,000\,000 = 84\,000\,000$ .

## 2. Absence de continuité d'exploitation

Dans ce cas, les matières premières (et approvisionnements) devront être cédées ; il faut donc prendre en considération leur valeur probable nette de réalisation :

Prix de cession – Frais de vente.

### APPLICATION 55 Abandons de créances

#### Opération 1 :

Une entité constate qu'un de ses clients stratégiques est confronté à une situation financière difficile. Désirant conserver un débouché important dans ce secteur, elle consent le 30 septembre N l'abandon d'une créance de 10 000 000 F.

#### Opération 2 :

Une entité mère détient 80 % du capital d'une filiale dont les difficultés financières se sont accentuées au début de l'exercice N. Pensant que ces difficultés n'étaient que provisoires, l'entité mère n'a pas provisionné ses titres au 31 décembre N-1. Ceux-ci figurent au bilan pour leur valeur d'acquisition en N-2 soit 12 000 000 F. Cette créance est née à l'occasion d'un prêt à long terme octroyé à la filiale.

A la date de l'abandon au 30 juin N, une situation intermédiaire a révélé des capitaux propres négatifs d'un montant de 20 000 000.

#### 1. Opération 1 :

Il s'agit d'un abandon à caractère commercial car il existe une relation de nature commerciale entre les deux entités (fournisseur- client).

- **Chez le fournisseur :**

L'abandon de créance est inscrit en charges HAO.

836		30/09/N		10 000 000	
	411	Abandons de créances consentis			
		Clients			10 000 000
		<i>(Constatation de l'abandon de créance)</i>			

- **Chez le client :**

L'abandon de créance est inscrit en produits HAO.

401		30/09/N		10 000 000	
	846	Fournisseurs Abandons de créances obtenus <i>(Constatation de l'abandon de créance)</i>			10 000 000

## 2. Opération 2 :

Il s'agit d'un abandon à caractère financier car la nature de la créance est financière et il existe un lien financier entre les deux entités (mère- filiale).

- **Chez l'entité mère**

836		30/06/N		12 000 000	
	277	Abandons de créances consentis Créances rattachées à des participations <i>(Constatation de l'abandon de créance par l'entité mère)</i>			12 000 000

- **Chez la filiale**

181		30/06/N		12 000 000	
	846	Dettes liées à des participations Abandons créances obtenus <i>(Constatation de l'abandon de créance par la mère)</i>			10 000 000

**APPLICATION 56****Opérations d'affacturage****Opération 1 : Affacturage classique**

Une entité cède le 01/07/N à une entité d'affacturage des créances pour un montant de 28 500 000 F.

Le 3 Juillet elle reçoit le bordereau d'affacturage correspondant au financement effectué par chèque. La commission d'affacturage s'élève à 250 000. La commission de financement est de 200 000.

**Opération 2 : Affacturage inversé**

Une entité A demande à une entité d'affacturage (factor) de régler immédiatement (avant échéance), un de ses fournisseurs du nom de Tartapillon qui a des problèmes de trésorerie, sa dette envers ce dernier. Le montant de la dette s'élève à 20 000 000 F. Les conditions mentionnées sur la facture ne sont pas modifiées. La convention d'affacturage inversé prévoit une clause de transfert de la dette commerciale en une dette envers le factor.

Le factor procède le 01/07/N à un virement bancaire sur le compte du fournisseur Tartapillon avec une déduction d'une commission de financement de 1000 000 F. A l'échéance, le 30 septembre N, l'entité A règle au factor le montant de sa dette envers Tartapillon et supporte une commission d'affacturage de 20 000.

- Comptabilisation des opérations**

		01/07/N			
4716		Compte d'affacturage		28 500 000	
	411	Clients			28 500 000
		(Avis d'achat du factor n°...)			
			03/07/N		
521		Banques		28 050 000	
6314		Commissions d'affacturage		250 000	
6745		Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte...)		200 000	
	4716	Compte d'affacturage			28 500 000
		(Bordereau n°...)			

## Opération 2 : Affacturage inversé

- **Comptabilisation des opérations chez Tartapillon**

		01/07/N			
521		Banques	19 000 000		
6745		Intérêts bancaires et sur opérations de financement	1 000 000		
	411	Clients		20 000 000	

- **Comptabilisation des opérations chez l'entité A**

		01/07/N			
401		Fournisseurs	20 000 000		
	4716	Compte d'affacturage		20 000 000	

		30/09/N			
4716		Compte d'affacturage	20 000 000		
6314		Commissions d'affacturage	20 000		
	521	Banques		20 020 000	

### APPLICATION 57

### Opérations de titrisation

Une entité T a cédé le 01/04/N des créances clients d'une valeur nominale de de 80 000 000 F à un fonds commun de titrisation de créances (FCTC).

Le 10/04/N, l'entité T reçoit un virement bancaire d'un montant de 70 000 000 représentant le prix de cession des créances.

4716		Compte de titrisation (1)	01/04/N	80 000 000	
	411	Clients			80 000 000
		<i>(Pour cession de la créance au FCTC)</i>	10/04/N		
521		Banques		70 000 000	
6782		Pertes sur opérations financières		10 000 000	
	4716	Compte de titrisation			80 000 000
		<i>(Encaissement des créances cédées)</i>			

(1) Le SYSCOHADA recommande d'utiliser le compte 4716 pour constater les créances sur les sociétés d'affacturage (factor) et les fonds commun de titrisation de créances (FCTC).

### APPLICATION 58

### Libération intégrale des apports

Une entité est constituée le 19 septembre N avec un capital de 300 000 000 F divisé en 30 000 actions de 10 000 F. Un associé X effectue un apport en nature qui se décompose comme suit :

- Licences : 30 000 000
- Terrain bâtis : 20 000 000
- Bâtiment industriel : 150 000 000
- Matériel industriel : 50 000 000
- Créances clients : 40 000 000
- Emprunt bancaire : 50 000 000

Les autres associés souscrivent des actions de numéraires à libérer intégralement à la constitution.

Les apports en numéraire sont versés au notaire le 20 septembre. Le 30 septembre, l'entité est immatriculée et le notaire verse les fonds sur le compte bancaire de l'entité, sous déduction de 5 000 000 F au titre de ses honoraires et de 500 000 F de frais d'actes.

#### 1. Valeur des apports

L'actif net apporté par l'associé X s'élève à :

- Licence	:	30 000 000
- Terrain bâtis	:	20 000 000
- Bâtiment industriel	:	150 000 000
- Matériel industriel	:	50 000 000
- Créance client	:	40 000 000
<b>Total actif apporté</b>	=	<b>290 000 000</b>
- Emprunt bancaire	:	- 50 000 000
<b>Actif net apporté</b>	=	<b>240 000 000</b>

Les autres associés ont donc apporté : 300 000 000 - 240 000 000 = 60 000 000.

## 2. Ecritures de constitution

- Promesses d'apports :

		19/09/N			
4611		Apporteurs, apports en nature	240 000 000		
4612		Apporteurs, apports en numéraire	60 000 000		
	1011	Capital souscrit, non appelé <i>(Promesses d'apport)</i>			300 000 000
4613		Apporteurs, capital appelé, non versé	300 000 000		
4611		Apporteurs, apports en nature		240 000 000	
4612		Apporteurs, apports en numéraire <i>(constatation de l'exigibilité de la créance sur les apporteurs)</i>		60 000 000	
1011		Capital souscrit, non appelé	300 000 000		
	1012	Capital souscrit, appelé, non versé <i>(Constatation de l'appel du capital)</i>			300 000 000

- Réalisation des apports

		20/09/N			
2122		Licences	30 000 000		
2231		Terrains bâtis	20 000 000		
2311		Bâtiment industriel	150 000 000		
2411		Matériel industriel	50 000 000		
4111		Clients	40 000 000		
	162	Emprunts auprès des établissements de crédit			50 000 000
4613		Apporteurs, capital appelé, non versé <i>(Réalisation des apports en nature)</i>			240 000 000
4732		Mandataires - Notaire	60 000 000		
	4613	Apporteurs, capital appelé, non versé <i>(Réalisation des apports en numéraire)</i>			60 000 000
1012		Capital souscrit, appelé non versé	300 000 000		
	1013	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti <i>(Reclassement du capital)</i>			300 000 000
		30/06/N			
521		Banques	54 500 000		
6324		Honoraires des professions réglementées	5 000 000		
6325		Frais d'actes et de contentieux	500 000		
	4732	Mandataires - Notaire <i>(versement des fonds sur le compte bancaire de l'entité)</i>			60 000 000

🔊 **NB :** Dans le cas où les dates de promesse et de réalisation des apports sont concomitantes, il est possible de regrouper les étapes de promesse et de réalisation des apports. Seules les écritures relatives au versement par le notaire sous déduction des frais ne changeront pas.

4613		19/09/N	Apporteurs, capital appelé, non versé	300 000 000	
	1012		Capital souscrit, appelé, non versé <i>(Constatation de l'appel)</i>		300 000 000
		20/06/N			
2122			Licences	30 000 000	
2231			Terrains bâtis	20 000 000	
2311			Bâtiment industriel	150 000 000	
2411			Matériel industriel	50 000 000	
4111			Clients	40 000 000	
4732			Mandataires - Notaire	60 000 000	
	162		Emprunts auprès des établissements de crédit		50 000 000
	4613		Apporteurs, capital appelé, non versé		300 000 000
			<i>(Réalisation des apports)</i>		
	1012		Capital souscrit, appelé, non versé	300 000 000	
	1013		Capital souscrit, appelé, versé, non amorti <i>(Reclassement du capital)</i>		300 000 000

### APPLICATION 59 Libération fractionnée du capital

A la date de création d'une entité le 15 novembre N, tous les apporteurs ont souscrit en numéraire les 2500 actions de valeur nominale 10 000 F. Les actions doivent être libérées de la moitié à la souscription du capital. Le 30 novembre, tous les versements ont été effectués sur un compte bancaire.

Le conseil d'administration de l'entité appelle la deuxième moitié du capital le 10 mars N+1 avec la date limite de versement le 15 avril N+1. A ce moment, tous les actionnaires se sont exécutés.

- **Etape 1 : promesses d'apports**

		15/11/N		
4612		Apporteurs, apports en numéraire (2500 x 10 000)	25 000 000	
	1011	Capital souscrit, non appelé <i>(Promesses d'apport)</i>		25 000 000

- **Etape 2 : appel de la première moitié du capital**

		15/11/N		
1011		Capital souscrit, non appelé	12 500 000	
	1012	Capital souscrit, appelé, non versé <i>(Appel de la première moitié du capital)</i>		12 500 000
109		Apporteurs, capital souscrit, non appelé	12 500 000	
4613		Apporteurs, capital appelé, non versé	12 500 000	
	4612	Apporteurs, apports en numéraire <i>(Appel de la première moitié du capital)</i>		25 000 000

 **NB :** Les deux écritures précédentes peuvent être passées en une seule écriture.

		15/11/N		
109		Apporteurs, capital souscrit, non appelé	12 500 000	
4613		Apporteurs, capital appelé, non versé	12 500 000	
	1011	Capital souscrit, non appelé		12 500 000
	1012	Capital souscrit, appelé, non versé <i>(Promesses d'apport)</i>		12 500 000

- **Etape 3 : réalisation des apports**

		30/11/N		
521		Banques	12 500 000	
	4613	Apporteurs, capital appelé, non versé <i>(Réalisation des apports)</i>		12 500 000
	1012	Capital souscrit, appelé, non versé	12 500 000	
	1013	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti <i>(Reclassement du capital)</i>		12 500 000

Le bilan au 30 novembre se présentera ainsi :

Actif		Passif	
Trésorerie - Actif	12 500 000	Capital	25 000000
		Apporteurs capital non appelé	- 12 500 000
Total	<b>12 500 000</b>	Total	<b>12 500 000</b>

• **Etape 4 : appel de la deuxième moitié du capital**

4613		10/03/N+1	Apporteurs, capital appelé, non versé	12 500 000	
	109		Apporteurs, capital souscrit, non appelé <i>(Appel de la deuxième moitié du capital)</i>		12 500 000
1011			Capital souscrit, non appelé	12 500 000	
	1012		Capital souscrit, appelé, non versé <i>(Appel de la deuxième moitié du capital)</i>		12 500 000
521		15/04/N+1	Banques	12 500 000	
	4613		Apporteurs, capital appelé, non versé <i>(Appel de la deuxième moitié du capital)</i>		12 500 000
1012			Capital souscrit, appelé, non versé	12 500 000	
	1013		Capital souscrit, appelé, versé, non amorti <i>(Reclassement du capital)</i>		12 500 000

Le bilan après l'appel de la deuxième moitié se présentera comme suit :

Actif		Passif	
Trésorerie – Actif	25 000 000	Capital	25 000000
Total	<b>25 000 000</b>	Total	<b>25 00 000</b>

## APPLICATION 60 Augmentation de capital en numéraire

Une entité procède à une augmentation de son capital de 5 000 actions de valeur nominale de 10 000 F, au prix d'émission de 15 000 F. La totalité des fonds est appelée dès la souscription. Les souscriptions sont reçues du 1<sup>er</sup> au 8 mai N par le notaire. L'augmentation de capital est constatée le 9 mai. Les fonds sont versés le 10 mai sur le compte bancaire de l'entité.

### • Souscription des apporteurs :

4732		08/05/N		
		Mandataires - Notaire	75 000 000	
	4615	Apporteurs, versements reçus sur augmentation de capital (Souscriptions : 5 000 x 15 000)		75 000 000

### • Augmentation du capital :

- Capital social : 5 000 x 10 000 = 50 000 000
- Prime d'émission : 5 000 x (15 000 – 10 000) = 25 000 000

4615		09/05/N		
		Apporteurs - versements reçus sur augmentation de capital	75 000 000	
	1013	Capital souscrit - appelé, versé, non amorti		50 000 000
	1051	Primes d'émission (augmentation du capital)		25 000 000

### • Versement des fonds :

521		10/05/N		
		Banques	75 000 000	
	4732	Mandataires - Notaire (virement de fonds suite à l'augmentation de capital)		75 000 000

**APPLICATION 61****Augmentation par incorporation de réserves**

Une entité procède à une augmentation de capital par incorporation de réserves le 1<sup>er</sup> avril N. A cet effet, 2 000 actions gratuites d'une valeur nominale de 10 000 F ont été distribuées aux associés. Cette somme distribuée a été prélevée sur les réserves facultatives de l'entité.

		01/04/N		
1181		Réserves facultatives	20 000 000	
	1013	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti		20 000 000
		<i>(Distribution de 2 000 actions gratuites)</i>		

**APPLICATION 62****Réduction de capital par imputation des pertes**

Une entité a décidé à l'assemblée générale extraordinaire tenue le 10 juin N de procéder à une réduction de capital par imputation des pertes sur le capital. Dans les capitaux propres figurant au bilan, les pertes reportées à nouveau s'élèvent à 80 000 000.

		10/06/N		
	1013	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti	80 000 000	
	1291	Perte nette à reporter		80 000 000
		<i>(Apurement des pertes)</i>		

**APPLICATION 63****Réduction de capital par remboursement**

Une entité dont le capital est composé de 5 000 actions de valeur nominale 10 000 F décide lors d'une assemblée générale extraordinaire tenue le 1<sup>er</sup> octobre N, de procéder à une réduction de capital par remboursement de la moitié de la valeur nominale de l'action. Les remboursements aux associés ont été effectués le 1<sup>er</sup> novembre N.

Montant de la réduction du capital :  $5\,000 \times (10\,000 \times 1/2) = 25\,000\,000$ .

		01/10/N	
1013		Capital souscrit, appelé, versé, non amorti	25 000 000
	4619	Apporteurs, capital à rembourser	25 000 000
		<i>(Réduction de capital)</i>	
		01/11/N	
4619		Apporteurs, capital à rembourser	25 000 000
	521	Banques	25 000 000
		<i>(Remboursement aux associés)</i>	

#### APPLICATION 64 Amortissement de capital

Une entité dont le capital est composé de 7 500 actions de valeur nominale 10 000 F entièrement libéré décide le 1<sup>er</sup> août d'amortir ses actions de la moitié de la valeur nominale. Les sommes remboursées sont prélevées sur les réserves diverses le même jour.

Montant de l'amortissement du capital :  $7\,500 \times (10\,000 \times 1/2) = 37\,500\,000$ .

		01/08/N	
1013		Capital souscrit, appelé, versé, non amorti	37 500 000
	1014	Capital souscrit, appelé, versé, amorti	37 500 000
		<i>(Constatation de l'amortissement)</i>	
1188		Réserves diverses	37 500 000
	4619	Apporteurs, capital à rembourser	37 500 000
		<i>(Capital à rembourser)</i>	
4619		Apporteurs, capital à rembourser	37 500 000
	521	Banques	37 500 000
		<i>(Remboursement aux associés)</i>	

## APPLICATION 65 Affectation du résultat

Une entité décide lors de l'assemblée générale ordinaire tenue le 10 juin N d'affecter le résultat de l'exercice N-1 en instance d'affectation s'élevant à 150 000 000 de la façon suivante :

- Réserve légale : 15 000 000
- Réserve statutaire : 20 000 000
- Réserves facultatives : 25 000 000
- Dividendes : 89 000 000
- Report à nouveau créditeur : 1 000 000

Les dividendes ont été effectivement versés aux associés le 30 Juin N.

		10/06/N		
1301		Résultat en instance d'affectation : Bénéfice	150 000 000	
	111	Réserve légale		15 000 000
	112	Réserve statutaire		20 000 000
	1181	Réserves facultatives		25 000 000
	465	Associés – Dividendes à payer		89 000 000
	121	Report à nouveau créditeur		1 000 000
		<i>(Affectation du résultat selon décision de l'A.G.O.)</i>		
		30/06/N		
465		Associés - Dividendes à payer	89 000 000	
	521	Banques		89 000 000
		<i>(Mise en paiement des dividendes)</i>		

### APPLICATION 66 Subventions d'investissement

L'entité X obtient le 25 mars N de l'Etat une subvention d'équipement de 260 000 000 F pour l'acquisition d'un terrain nu destiné au stockage de matières le long de l'usine actuelle et la construction d'un hangar. Elle a également bénéficié de la part du Conseil régional de l'acquisition d'un véhicule de transport d'une valeur de 12 000 000 F.

Le véhicule est remis le 1<sup>er</sup> avril N et la subvention est reçue le 12 mai N par virement bancaire. Un terrain est acheté à 120 000 000 F le 1<sup>er</sup> octobre N et le hangar d'une valeur de 480 000 000 F est acquis, payé et mis en service le 1<sup>er</sup> juillet N+1.

L'amortissement de la construction se fait sur 15 ans et celui du matériel de transport sur 5 ans. L'entité clôture son exercice chaque année au 31 décembre. Le 31/12/N+4 le bâtiment est vendu pour 540 000 000 F.

- **Ecritures au journal de l'exercice N :**

		25/03/N		
4494		Etat, subventions d'investissement à recevoir	272 000 000	
	1411	Subventions d'équipement - Etat		260 000 000
	1412	Subventions d'équipement - Région		12 000 000
		<i>(Octroi des subventions)</i>		
		01/04/N		
245		Matériel de transport	12 000 000	
	4494	Etat, subventions d'investissement à recevoir		12 000 000
		<i>(Entrée de véhicule dans le patrimoine)</i>		
		12/05/N		
521		Banques	260 000 000	
	4494	Etat, subventions d'investissement à recevoir		260 000 000
		<i>(Réception des fonds)</i>		

222		01/10/N		
	4812	Terrains nus	120 000 000	
		Fournisseurs d'investissement, immo. corporelles (Acquisition du terrain)		120 000 000
4812		01/10/N		
	521	Fournisseurs d'investissement, immo. corporelles	120 000 000	
		Banques (Règlement)		120 000 000

Analyse des amortissements et des subventions à la clôture de l'exercice N :

**Véhicule :**

- amortissements sur 5 années à compter de l'entrée dans le patrimoine de l'entité;
- la subvention couvre la totalité de la valeur du véhicule, la reprise annuelle sera donc égale au montant de l'amortissement.

$$\text{Exercice N} : 12\,000\,000 \times \frac{1}{5} \times \frac{9}{12} = 1\,800\,000$$

$$\text{Exercice N+1} : 12\,000\,000 \times \frac{1}{5} = 2\,400\,000$$

**Terrain :**

- l'immobilisation n'est pas amortissable, la subvention sera donc reprise sur 10 ans en l'absence d'une clause d'inaliénabilité. La reprise de chaque amortissement est égale au 1/10 du montant de la subvention.
- la subvention totale de 260 000 000 couvre le terrain de 120 000 000 et la construction de 480 000 000, soit une proportion de 260/600 ou encore 26/60° ou 13/30°

$$\text{Part du terrain subventionnée} : 120\,000\,000 \times \frac{13}{30} = 52\,000\,000$$

$$\text{Montant de la reprise en N et sur les exercices suivants} : 52\,000\,000 \times \frac{1}{10} = 5\,200\,000$$

**Construction :**

- amortissement du bien sur 15 ans à compter de la mise en service ;
- reprise de la subvention au même rythme ;
- Part subventionnée :  $480\,000\,000 \times \frac{13}{30} = 208\,000\,000$  ou  $260\,000\,000 - 52\,000\,000 = 208\,000\,000$ .

Amortissement de l'exercice N+1 :  $480\,000\,000 \times 1/15 \times 6/12 = 16\,000\,000$ .

Amortissement des exercices suivants :  $480\,000\,000 \times 1/15 = 32\,000\,000$ .

Montant de la reprise de subvention de l'exercice N+1 :  $208\,000\,000 \times 1/15 \times 6/12 = 6\,933\,333$  ou  $16\,000\,000 \times 13/30 = 6\,933\,333$ .

Montant de la reprise de subvention des exercices suivants :  $208\,000\,000 \times 1/15 = 13\,866\,667$  ou  $32\,000\,000 \times 13/30 = 13\,866\,667$ .

• **Ecritures au journal au 31/12/N :**

		31/12/N		
6813		Dotations aux amortissements des immo. corporelles	1 800 000	
	2845	Amortissements du matériel de transport <i>(Amortissement du véhicule pour l'exercice N)</i>	1 800 000	
	1412	Subventions d'équipement - Région	1 800 000	
	799	Reprises de subventions d'investissement <i>(Reprise de la subvention sur véhicule)</i>	1 800 000	
	1411	Subventions d'équipement - Etat	5 200 000	
	799	Reprises de subventions d'investissement <i>(Reprise de la subvention sur terrain)</i>	5 200 000	

• **Ecritures au journal de l'exercice N+1 :**

		01/07/N+1		
231		Bâtiments industriels, agricoles et commerciaux	480 000 000	
	4812	Fournisseurs d'investissement, immo. corporelles <i>(Acquisition d'un hangar)</i>	480 000 000	
	4812	Fournisseurs d'investissement, immo. corporelles	480 000 000	
	521	Banques <i>(Règlement du hangar)</i>	480 000 000	
		31/12/N+1		
6813		Dotations aux amortissements des immo. corporelles	2 400 000	
	2845	Amortissements du matériel de transport <i>(Amortissement du véhicule pour l'exercice N+1)</i>	2 400 000	
	1412	Subventions d'équipement – Région	2 400 000	
	799	Reprise de subventions d'investissement <i>(Reprise de la subvention pour l'exercice N+1)</i>	2 400 000	

		31/12/N+1		
6813		Dotations aux amortissements des immo. corporelles	16 000 000	
	2831	Amortissements des bâtiments industriels, agri et com. <i>(Amortissement du bâtiment pour l'exercice n+1)</i>		16 000 000
		31/12/N+1		
1411		Subventions d'équipement - Etat	6 933 333	
	799	Reprises de subventions d'investissement <i>(Reprise de la subvention sur construction)</i>		6 933 333
1411		Subventions d'équipement - Etat	5 200 000	
	799	Reprises de subventions d'investissement <i>(Reprise de la subvention sur terrain)</i>		5 200 000

- **Analyse de la cession du bâtiment le 31/12/N+4 :**

Prix d'acquisition de la construction : 480 000 000

Montant des amortissements pratiqués : (16 000 000 + 32 000 000 x 3 ans) : - 112 000 000

**Valeur comptable nette = 368 000 000**

Subvention d'origine : 208 000 000

Montant de la subvention reprise (6 933 333 + 13 866 667 x 2 ans) : - 34 666 667

**Montant de la subvention restant à reprendre (avant la reprise N+4) : 173 333 333**

- **Ecritures d'amortissement et de cession du bâtiment :**

		31/12/N+4		
6813		Dotations aux amortissements des immo. corporelles	32 000 000	
	2831	Amortissements des bâtiments industriels, agri et com. <i>(Amortissement du bâtiment pour l'exercice N+4)</i>		32 000 000
812		Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	368 000 000	
2831	231	Amortissements des bâtiments industriels, agri et com. Bâtiments industriels, agricoles et commerciaux. <i>(Cession du hangar)</i>	112 000 000	480 000 000
		31/12/N+1		
485		Créances sur cessions d'immobilisations	540 000 000	
	822	Produits de cessions d'immobilisations corporelles <i>(Valeur de cession du hangar)</i>		540 000 000
1411		Subventions d'équipement - Etat	173 333 333	
	799	Reprises de subventions d'investissement <i>(Reprise de la subvention sur construction)</i>		173 333 333

**APPLICATION 67****Subventions d'exploitation**

L'entité AFRICAR exploite un réseau de bus rapides et d'autocars dans une province éloignée de la capitale du pays. Elle s'alimente en carburant aux pompes locales d'un groupe privé de distribution et paye en conséquence le prix public, contrairement aux entités de la capitale qui s'alimentent à des prix hors taxes auprès de stations-services nationalisées. L'Etat lui rembourse donc annuellement la taxe pétrolière payée pour ses acquisitions de carburant. D'autre part, la région lui impose le transport gratuit des élèves internes des lycées de la région, chaque vendredi, de l'établissement scolaire jusqu'à leur domicile et inversement chaque lundi matin.

A l'issue de l'année, il ressort que l'entité a acquis 800 000 litres de carburant grevés d'une taxe de 120 F au litre et transporté gratuitement des élèves sur son réseau représentant 390 000 voyages habituellement facturés 250 F chacun.

- **Ecritures à la clôture de l'exercice N :**

		31/12/N	
4495		Etat, subventions d'exploitation à recevoir	96 000 000
	6042	Achat de matières combustibles (800 000 x 120) <i>(Subvention d'exploitation remboursement taxe pétrolière)</i>	96 000 000
4495		Etat, subventions d'exploitation à recevoir	97 500 000
	71	Subventions d'exploitation <i>(Subvention pour transport lycéens : 250 x 390 000)</i>	97 500 000

**APPLICATION 68****Subventions d'équilibre**

L'entité AFRICAREO a pour objet l'exploitation d'un aéroport international dans la capitale d'un Etat. Son activité au cours de l'exercice N se termine par un résultat d'exploitation déficitaire de 450 000 000 F. Afin de permettre la poursuite de l'activité de l'entité, et dans l'intérêt national, l'Etat lui accorde une subvention d'équilibre de 400 000 000 F.

• **Ecritures au journal à la clôture de l'exercice N :**

4496		31/12/N	Etat, subventions d'équilibre à recevoir	400 000 000	
	88		Subventions d'équilibre <i>(Subvention d'équilibre de l'exercice N)</i>		400 000 000

**NB :** La subvention d'équilibre, contrairement à son appellation, peut ne pas couvrir totalement le déséquilibre de l'exploitation et donc ne pas assurer totalement l'équilibre.

**APPLICATION 69 Avances**

Une entité a reçu de son gouvernement une avance de 600 000 000 F pour la mise au point d'une variété de coton en couleur le 30/09/N. la décision d'accorder cette avance stipule :

1. qu'en cas de succès avant le 31/12/N+3 l'entité devra rembourser à l'Etat une somme de 740 000 000 F en trois versements comprenant chacun un tiers de l'avance plus des intérêts : 220 000 000 F le 30/09/N+4, 250 000 000 F le 30/09/N+5 et 270 000 000 F le 30/09/N+6 ;
2. qu'au cas contraire, l'avance sera transformée totalement ou partiellement en subvention selon la convention suivante :
  - succès en N+4, remboursement de 400 000 000 en deux versements égaux au 30/09//N+5 et N+6 ;
  - Succès en N+5, remboursement de 200 000 000 F au 30/09/N+6 ;
  - Succès au-delà de N+5 ou échec, pas de remboursement.

**Ecritures au journal :**

• **A l'encaissement de l'avance par l'entité :**

521		30/09/N	Banques	600 000 000	
	163		Avances reçues de l'Etat <i>(Encaissement avance de l'Etat)</i>		600 000 000

- **Hypothèses de remboursement :**

		30/09/N+4			
163 6748	521	Avances reçues de l'Etat	200 000 000		220 000 000
		Intérêts sur dettes diverses	20 000 000		
		Banques			
		<i>(Remboursement avance de l'Etat)</i>			

		30/09/N+5			
163 6748	521	Avances reçues de l'Etat	200 000 000		250 000 000
		Intérêts sur dettes diverses	50 000 000		
		Banques			
		<i>(Remboursement avance de l'Etat)</i>			

		30/09/N+6			
163 6748	521	Avances reçues de l'Etat	200 000 000		270 000 000
		Intérêts sur dettes diverses	70 000 000		
		Banques			
		<i>(Remboursement avance de l'Etat)</i>			

- **Succès en N+4, remboursement de 400 000 000 en deux versements égaux au 30/09//N+5 et N+6 ;**

		30/09/N+5			
163	521 71	Avances reçues de l'Etat	300 000 000		200 000 000
		Banques			
		Subventions d'exploitation		100 000 000	
		<i>(Remboursement avance de l'Etat)</i>			

**Idem au 30/09/N+6**

- **Succès en N+5, remboursement de 200 000 000 F au 30/09/N+6 ;**

		30/09/N+6			
163	521 71	Avances reçues de l'Etat	600 000 000		200 000 000
		Banques			
		Subventions d'exploitation		400 000 000	
		<i>(Remboursement avance de l'Etat)</i>			

- **Succès au-delà de N+5 ou échec pas de remboursement**

163		30/09/N+6			
	71	Avances reçues de l'Etat  Subventions d'exploitation <i>(Remboursement avance de l'Etat)</i>	600 000 000	600 000 000	

### APPLICATION 70 Dépréciations d'immobilisations subventionnées

La valeur nette comptable d'un matériel est de 20 000 000 F. Ce matériel a été financé par une subvention. Le solde du compte de subvention d'investissement non encore rapporté au compte résultat est de 12 000 000 F. Suite au constat d'un indice de perte de valeur, ce matériel a fait l'objet d'un test de dépréciation. Le test de dépréciation indique que la valeur actuelle du matériel est de 6 000 000 F.

#### 1. Principe

La dépréciation d'une immobilisation subventionnée peut être déterminée de deux façons :

- comparaison de la valeur actuelle de l'immobilisation à sa valeur nette comptable minorée des subventions d'investissement non encore reprises en résultat. Par conséquent, le rythme de reprise des subventions n'est pas modifié.
- comparaison de la valeur actuelle de l'immobilisation à la valeur nette comptable sans tenir compte des subventions d'investissement. Dans ce cas, le montant des subventions restant inscrit dans les capitaux propres doit être repris à hauteur de la dépréciation afin que l'impact sur le résultat soit le même dans les deux approches.

#### 2. Modalités de calcul et comptabilisation des dépréciations

La dépréciation peut être déterminée de deux façons différentes :

##### Première méthode :

$$\begin{aligned} \text{Montant de la dépréciation} &= (\text{VNC} - \text{solde du compte de Subvention}) - \text{valeur actuelle} \\ &= (20\,000\,000 - 12\,000\,000) - 6\,000\,000 = 2\,000\,000 \text{ F} \end{aligned}$$

La dépréciation sera constatée dans un compte de charge (compte **6914 Dotations pour dépréciations des immobilisations corporelles.**) pour un montant de 2 000 000 F.

L'impact sur le résultat de l'exercice est donc une diminution du résultat de **2 000 000 F**.

**Deuxième méthode :**

Montant de la dépréciation = VNC - valeur actuelle

$$= 20\,000\,000 - 6\,000\,000 = 14\,000\,000 \text{ F}$$

Le montant de la reprise de la subvention est de 12 000 000 F. Cette reprise sera constatée dans un compte de produit (compte **799 Reprises de subventions d'investissement**).

L'impact net sur le résultat de l'exercice est donc une diminution de **2 000 000 F** du résultat de l'exercice (charge liée à la dotation aux amortissements de 14 000 000 – produit lié à la reprise de la subvention de 12 000 000).

**Conclusion** : on constate que les deux méthodes ont le même impact sur le résultat de l'exercice.

### APPLICATION 71

### Constitution d'une provision

**Opération 1** : Un magasin de détail a une politique de remboursement des achats pour les clients non satisfaits, même s'il n'existe aucune obligation légale de le faire. Sa politique de remboursement est généralement connue.

**Opération 2** : En vertu d'une nouvelle législation, une entité doit installer dans ses usines des filtres à fumée à partir du 30 mars N. L'entité n'a pas encore installé de filtres à fumée. Des pénalités et amendes sont prévues en cas de non-respect de la législation.

- **Opération 1**

Le fait générateur d'obligation est la vente des produits qui génère une obligation puisque le comportement du magasin a créé une attente légitime de la part des clients d'un remboursement des achats par l'entité. L'obligation se traduira probablement par une sortie de ressources égale à la proportion de marchandises retournées pour remboursement.

- **Opération 2**

Une provision doit être constituée, égale à la meilleure estimation des pénalités ou amendes. En effet, une obligation de payer des pénalités ou amendes liées au non-respect de la législation peut survenir, car le fait générateur d'obligation est survenu (le non-respect de la législation par l'entité). L'évaluation de la probabilité d'encourir des pénalités ou amendes liées au non-respect de la législation dépend des détails de la loi et de la rigueur de son régime d'application.

**APPLICATION 72****Estimation d'une provision**

Une entité vend des appareils électroménagers avec une garantie d'un an. Au cours de l'exercice N, 35 000 appareils ont été cédés. D'après les statistiques internes de l'entité :

- 70% de ces appareils ne subiront pas de panne au cours de l'année suivant leur vente ;
- 30% nécessiteront une intervention de 1 400 F par appareil.

La valeur attendue du coût des réparations couvertes par la garantie, à provisionner à la clôture de l'exercice N, s'élève à 14 700 000 [(35 000 x 70% x 0) + (35 000 x 30% x 1 400)].

**APPLICATION 73****Provision pour restructuration**

Les dirigeants d'une entité ont préparé un plan de restructuration. Le conseil d'administration a approuvé le plan qui prévoit la fermeture d'une dizaine de succursales installées sur toute l'étendue du territoire national.

**Hypothèse 1 :**

La direction attend des informations pour finaliser la liste des succursales concernées. Elle a annoncé ses intentions publiquement aux représentants du personnel de l'entité.

**Hypothèse 2 :**

Le plan de restructuration a été formalisé et détaillé.

La direction a manifesté ses intentions publiquement aux représentants du personnel de l'entité. Le budget relatif à cette opération de restructuration se présente comme suit :

- coût de formation du personnel conservé : 35 000 000
- coût des licenciements : 120 000 000
- déménagements de matériels réutilisables : 1 000 000

## Hypothèse 1

L'obligation implicite de restructurer existe uniquement si l'entité a établi un plan formalisé et détaillé et annoncé aux personnes concernées les principales caractéristiques du plan.

Or le plan de restructuration n'est pas assez détaillé puisque n'y figure notamment pas encore la liste des succursales concernées. Par conséquent, aucune provision ne doit être comptabilisée.

## Hypothèse 2

Un plan formalisé et détaillé de restructuration existe et le personnel a été informé. Ce qui a pour effet de créer, chez les personnes concernées, une attente fondée que l'entité mettra en œuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan, soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.

Le montant de la provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses liées à la restructuration, c'est-à-dire qui sont nécessairement entraînées par celle-ci et qui ne sont pas liées aux activités poursuivies. En conséquence, la provision ne doit couvrir que le coût des licenciements qui s'élève à 120 000 000.

### APPLICATION 74

#### Provision pour garanties données aux clients

L'entité P importe et distribue dans l'espace OHADA des magnétoscopes en provenance de Singapour.

Ces appareils sont garantis un an, pièces et main-d'œuvre.

Au cours des douze premiers mois de diffusion d'un nouveau modèle, il a été relevé les éléments suivants :

• Nombre d'appareils importés	9 600
• Nombre d'appareils vendus	9 000
• Nombre d'appareils sous garantie revenus en réparation	180
• Coût moyen d'une réparation (main-d'œuvre, transport)	40 000 F
• Coût des pièces remplacées	4 500 000 F

L'entité a vendu au cours de l'exercice N 12 000 appareils (1 000 par mois).

Statistiquement, le nombre d'appareils retournés est de  $180/9000 = 2\%$

Coût moyen d'une pièce remplacée :  $4\,500\,000/180 = 25\,000\text{ F}$

Coût moyen d'une réparation sous garantie :  $40\,000 + 25\,000 = 65\,000\text{ F}$

Nombre d'appareils susceptibles de revenir en réparation :  $12\,000 \times 2\% = 240$

Coût global prévisionnel de ces réparations :  $240 \times 65\,000 = 15\,600\,000\text{ F}$ .

L'entité devra donc constituer une provision pour garanties données aux clients de 15 600 000 F pour ce modèle.

		31/12/N			
6911		Dotations aux provisions pour risques et charges	15 600 000		
	192	Provisions pour garanties données aux clients <i>(Provision pour litige livraison)</i>			15 600 000

### APPLICATION 75

### Provision pour litiges

Au cours de l'exercice N, naissance d'un litige entre l'entité et un client à cause d'une livraison défectueuse.

Une provision pour litiges de 10 000 000 F est constituée à la clôture de l'exercice N. Elle est considérée comme la couverture d'un risque d'exploitation.

A la fin de N+1, le litige reste en suspens, le risque est évalué à 15 000 000 F.

En mars N+2 la procédure se termine par l'obligation à l'entité de verser une indemnité de 12 000 000 F au client et de payer des honoraires pour un montant de 2 000 000 F.

- **Constitution d'une provision pour litige**

		31/12/N			
6911		Dotations aux provisions pour risques et charges	10 000 000		
	191	Provisions pour litiges <i>(Provision pour litige livraison)</i>			10 000 000

- **Réajustement de la provision (en hausse)**

A la fin de N+1, le litige reste en suspens, le risque est évalué à 15 000 000 F. La provision est réajustée de 5 000 000 F (15 000 000 - 10 000 000).

		31/12/N+1			
6911		Dotations aux provisions pour risques et charges	5 000 000		
	191	Provisions pour litiges <i>(Ajustement provision pour litige livraison)</i>			5 000 000

- **Règlement du litige**

En mars N+2 la procédure se termine par l'obligation à l'entité de verser une indemnité de 12 000 000 F au client et de payer des honoraires pour un montant de 2 000 000 F.

		03/N+2			
6588 6324		Autres charges diverses Honoraires	12 000 000 2 000 000		
	521	Banques <i>(Indemnité pour livraison défectueuse)</i>			14 000 000

- **Utilisation de la provision**

En fin d'exercice N+2, la provision existante est réintégrée dans les produits.

		31/12/N+2			
191		Provisions pour litige	15 000 000		
	7911	Reprises de provisions d'exploitation pour risques <i>(Reprise provision pour litige livraison)</i>			15 000 000

- **Incidence sur les résultats**

Exercice N sur l'exploitation (charge)	- 10
Exercice N+1 sur l'exploitation (charge)	- 5
Exercice N+2 sur l'exploitation (charge)	- 14
Exercice N+2 sur l'exploitation (produit : reprise sur provisions)	+ 15
Incidence totale sur l'exploitation	- 14

### APPLICATION 76

#### Attribution d'actions gratuites par rachat de ses propres actions

Une entité décide d'attribuer des actions gratuites à ses dirigeants par rachat de ses propres actions à la bourse. Le 15 Mai N, l'entité a racheté 1000 actions au cours de 15 000 F. Le 20 Mai N, les actions rachetées ont été attribuées aux dirigeants à la valeur nominale de l'action qui s'élève à 12 000 F (règlement des dirigeants par chèque bancaire le même jour).

		15/05/N		
5021		Actions propres	15 000 000	
	521	Banques <i>(rachat d'actions propres : (1000 x 15000))</i>		15 000 000
		20/05/N		
521		Banques (1 000 x 12 000)	12 000 000	
6772		Malis provenant d'attribution gratuite d'actions aux dirigeants	3 000 000	
	5021	Actions propres <i>(règlement des dirigeants)</i>		15 000 000

### APPLICATION 77

#### Attribution gratuite d'actions par prélèvement sur le résultat

Une entité décide d'attribuer des actions gratuites à ses salariés par prélèvement sur le résultat en instance d'affectation. Le 15 Mai N, l'assemblée générale ordinaire décide d'affecter une somme de 30 000 000 sous forme d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié. Le 20 Mai N, le conseil d'administration procède à une augmentation de capital par attribution gratuite d'actions au personnel salarié.

1301		15/05/N	Résultat en instance d'affectation	30 000 000	
	1132		Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié <i>(Constitution de la réserve d'attribution d'actions gratuites)</i>		30 000 000
		20/05/N	Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié	30 000 000	
1132	1013		Capital, souscrit, appelé, versé, non amorti <i>(Augmentation de capital par attribution gratuite d'actions)</i>		30 000 000

**APPLICATION 78****Emprunt obligataire avec prime de remboursement  
(remboursement par amortissement constant)**

Le 1<sup>er</sup> janvier N, une société a émis un emprunt obligataire aux conditions suivantes:

- nombre d'obligations émises : 10 000
- valeur nominale : 5 000
- prix d'émission: 4 900
- prix de remboursement: 5100
- taux d'intérêt : 5%
- modalité de remboursement: amortissements constants sur 4ans
- frais d'émissions : 750 000
- date des échéances : 31 décembre des années N, N+1, N+2 et N+3.

## 1. Principes

- **Prime de remboursement des obligations**

Lors de l'émission de l'emprunt obligataire, la dette constatée représente le prix d'émission de l'obligation. La prime de remboursement des obligations représentant la différence entre le prix de remboursement et le prix d'émission est étalée sur la durée de l'emprunt, au prorata des intérêts courus. Les primes de remboursement sont enregistrées à l'échéance au débit du compte **6714 Primes de remboursement des obligations** par le crédit du compte **1661 Intérêts courus sur emprunts obligataires**. Toutefois, les primes afférentes à la fraction d'emprunts remboursées ne peuvent en aucun cas être maintenues en hors bilan. En conséquence, le **SYSCOHADA** recommande :

- pour un emprunt obligataire avec prime de remboursement dont le remboursement est effectué par amortissements constants, dégressifs ou annuités constantes, la prime de remboursement est étalée sur la durée de l'emprunt au prorata du nombre d'obligations échues.

- par contre, lorsqu'il s'agit d'un emprunt obligataire avec prime de remboursement dont le remboursement est in fine, la prime de remboursement doit être étalée sur la durée de l'emprunt au prorata des intérêts courus.

- **Frais d'émission des emprunts**

L'ensemble des frais liés à l'émission d'un emprunt (publicité, impression des titres, commissions bancaires...) constitue des « Frais d'émission des obligations ». Ils sont comptabilisés en charge de l'exercice dans lequel les frais sont engagés au débit du compte **6316 Frais d'émission d'emprunts** par le crédit du compte de trésorerie.

## 2. Souscription et réception des fonds

47131		01/01/N	Obligataires-obligations à placer (10 000 x 4900)	49 000 000	
	1611		Emprunts obligataires ordinaires <i>(Ouverture de la souscription)</i>		49 000 000
47132			Obligataires, compte de souscription	49 000 000	
	47131		Obligataires-obligations à placer <i>(Souscription de l'emprunt)</i>		49 000 000
521			Banques	49 000 000	
	47132		Obligataires, compte de souscription <i>(Versement des fonds)</i>		49 000 000

**NB :** Il est possible de regrouper les écritures d'émission et de libération (versement des fonds) lorsque par exemple, une ou plusieurs banques (ou un fonds d'investissement) souscrivent à l'ensemble des obligations à placer de manière ferme. Dans ce cas, l'écriture unique devient :

521		01/01/N	Banques	49 000 000	
	1611		Emprunts obligataires ordinaires <i>(émission de 10 000 obligations à 4900)</i>		49 000 000

### 3. Constatation des frais d'émission

6316		01/01/N Frais d'émission d'emprunts	750 000	
	521	Banques (Frais d'émission)		750 000

### 4. A la clôture de l'exercice N

- **Tableau de remboursement de l'emprunt**

Coupon d'intérêt :  $10\ 000 \times 5\% = 500$

Exercices	Nombre d'obligations vivantes	Charges d'intérêts	Amortissement		Annuités versées
			Nombre d'obligations	valeur	
N	10 000	<b>5 000 000</b> <sup>(1)</sup>	2 500 <sup>(2)</sup>	12 750 000 <sup>(3)</sup>	17 750 000 <sup>(4)</sup>
N+1	7 500	<b>3 750 000</b>	2 500	12 750 000	16 500 000
N+2	5 000	<b>2 500 000</b>	2 500	12 750 000	15 250 000
N+3	2 500	<b>1 250 000</b>	2 500	12 750 000	14 000 000
		<b>12 500 000</b>	10 000	51 000 000	63 500 000

(1) :  $500 \times 10\ 000 = 5\ 000\ 000$

(2) :  $10\ 000 / 4 = 2\ 500$

(3) :  $2\ 500 \times 5\ 100 = 12\ 750\ 000$

(4) :  $12\ 750\ 000 + 500\ 000 = 17\ 750\ 000$

- **Tableau de paiement des primes de remboursement**

Prime de remboursement des obligations à payer:  $10\ 000 \times (5\ 100 - 4\ 900) = 2\ 000\ 000$ .

Les primes de remboursement non échues doivent être inscrites dans les engagements hors bilan.

Exercices	Primes de remboursement à payer	
N	$(5\ 100 - 4\ 900) \times 2\ 500$	= <b>500 000</b>
N+1	$(5\ 100 - 4\ 900) \times 2\ 500$	= <b>500 000</b>
N+2	$(5\ 100 - 4\ 900) \times 2\ 500$	= <b>500 000</b>
N+3	$(5\ 100 - 4\ 900) \times 2\ 500$	= <b>500 000</b>
	Total :	= <b>2 000 000</b>

- **Règlement de la première annuité**

		31/12/N			
1611	521		Emprunts obligataires ordinaires	12 250 000 (1)	17 750 000
6711			Charges d'intérêts	5 000 000	
6714			Prime de remboursement des obligations	500 000	
			Banques <i>(Paiement de la première annuité)</i>		

(1) 12 750 000 – 500 000

## 5. A la clôture de l'exercice N+1

- **Règlement de la deuxième annuité**

		31/12/N+1			
1611	521		Emprunts obligataires	12 250 000	16 500 000
6711			Charges d'intérêts	3 750 000	
6714			Prime de remboursement des obligations	500 000	
			Banques <i>(Paiement de la deuxième annuité)</i>		

### APPLICATION 79

#### Emprunt obligataire avec prime de remboursement (remboursement in fine)

Une entité a émis un emprunt obligataire le 01/01/N pour un montant de 50 000 000 F (5 000 obligations de valeur nominale 10 000 F au prix d'émission de 9 500 F) remboursable in fine le 31/12/N+4 à 10 500 F par obligation. Les intérêts, payables à terme échu le 31/12 de chaque année, sont calculés au taux annuel de 6%.

### 1. Tableau de remboursement d'un emprunt remboursable in fine

L'emprunt est remboursé en totalité au terme de la durée du contrat. Les échéances ne comportent alors que les intérêts calculés sur le montant total de l'emprunt. La dernière annuité de l'emprunt est composée du dernier intérêt et du remboursement en bloc du principal.

• **Tableau de remboursement de l'emprunt**

Coupon d'intérêt :  $10\,000 \times 6\% = 600$

Exercices	Nombre d'obligations vivantes	Charges d'intérêts	Amortissement		Annuités versées
			Nombre d'obligations	valeur	
31/12/N	5 000	3 000 000 <sup>(1)</sup>	-	-	3 000 000
31/12/N+1	5 000	3 000 000	-	-	3 000 000
31/12/N+2	5 000	3 000 000	-	-	3 000 000
31/12/N+3	5 000	3 000 000	-	-	3 000 000
31/12/N+4	5 000	3 000 000	5 000	52 500 000 <sup>(2)</sup>	55 500 000 <sup>(3)</sup>
		15 000 000		52 500 000	67 500 000

(1) :  $600 \times 5000 = 3\,000\,000$

(2) :  $5000 \times 10500 = 52\,500\,000$

(3) :  $3\,000\,000 + 52\,500\,000 = 55\,500\,000$

**1. Souscription et réception des fonds**

		01/01/N		
47131		Obligataires-obligations à placer (5000 x 9500)	47 500 000	
	1611	Emprunts obligataires ordinaires (Ouverture de la souscription)		47500 000
47132		Obligataires, compte de souscription	47 500 000	
	47131	Obligataires-obligations à placer (Souscription de l'emprunt)		47 500 000
521		Banques	47 500 000	
	47132	Obligataires, compte de souscription (Versement des fonds)		47 500 000

## 2. A la clôture de l'exercice N

- **Tableau de rattachement des primes de remboursement**

Prime de remboursement des obligations :  $5000 (10500 - 9500) = 5\,000\,000$ .

Exercices	Rattachement des primes de remboursement
N	$5\,000\,000 \times 3\,000\,000 / 15\,000\,000 = 1\,000\,000$
N+1	$5\,000\,000 \times 3\,000\,000 / 15\,000\,000 = 1\,000\,000$
N+2	$5\,000\,000 \times 3\,000\,000 / 15\,000\,000 = 1\,000\,000$
N+3	$5\,000\,000 \times 3\,000\,000 / 15\,000\,000 = 1\,000\,000$
N+4	$5\,000\,000 \times 3\,000\,000 / 15\,000\,000 = 1\,000\,000$
	<b>Total : = 5 000 000</b>

- **Règlement de la première annuité**

		<b>31/12/N</b>					
6711		Charges d'intérêts		3 000 000			
	521	Banques <i>(Paiement de la première annuité)</i>					3 000 000

- **Rattachement de la prime de remboursement**

6714		Primes de remboursement des obligations		1 000 000			
	1661	Intérêts courus sur emprunts obligataires <i>(Rattachement de la prime de remboursement)</i>					1 000 000

### APPLICATION 80

### Emprunt obligataire convertible en actions

Une entité émet, le 01/01/N, 25 000 obligations de 15 000 F convertibles en actions à chaque date anniversaire de l'émission à partir de 2 ans ou remboursables en numéraire au terme de 6 ans. Les obligations sont émises à 13 000 F. Elles sont totalement souscrites le même jour en prise ferme par des fonds d'investissement. Le rapport d'échange se fait sur la base de quatre obligations de valeur nominale 10 000 F contre trois actions. Le 01/01/N+2, les porteurs de 4 000 obligations demandent leur conversion en actions et aucune obligation n'a été remboursée. L'entité décide de provisionner la prime totale.

## 1. Principes

Lors de l'émission de l'emprunt, seul le prix d'émission est constaté dans le compte **1612 Emprunts obligataires convertibles** et la prime de remboursement n'est pas comptabilisée, ni étalée. Une provision pour risque de devoir payer la prime, en cas de remboursement en numéraire, est constatée à la clôture de l'exercice d'émission de l'emprunt au débit de **69 Dotations aux provisions** par le crédit de **19 Provisions pour risques et charges**. Elle est reprise en cas de conversion des obligations en actions par le débit du **compte 19** et le crédit du **compte 79**.

Son montant correspond soit à la prime totale, soit est évalué en fonction de la probabilité de non-conversion, en fonction de l'état du marché.

Pour les obligations qui ont fait l'objet de remboursement, la quote part de la provision rattachée à ces obligations doit être reprise et la prime de remboursement doit être inscrite au débit du compte **6714 Primes de remboursement des obligations**.

## 2. Ecritures au titre de l'exercice N

		01/01/N			
521		Banques	325 000 000		
	1612	Emprunts obligataires convertibles <i>(Emission de 25 000 obligations à 13000)</i>		325 000 000	
		31/12/N			
6971		Dotations aux provisions financières pour risques et charges	50 000 000		
	1988	Autres provisions pour divers risques et charges <i>(Risque de paiement de la prime de remboursement) 25 000 x (15 000 - 13 000)</i>		50 000 000	

## 3. Ecritures de conversion des obligations en actions

Le 01/01/ N+2, 4000 obligations ont été converties représentant 3000 (4 000 x 3/4) actions créées, soit une augmentation de capital de  $3000 \times 10\,000 \text{ F} = 30\,000\,000 \text{ F}$ .

En conséquence, la prime de conversion est de :  $(4\,000 \times 13\,000) - 30\,000\,000 = 22\,000\,000$ .

		01/01/N+2			
1612		Emprunts obligataires convertibles (4000 x 13 000)	52 000 000		
	1013	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti		30 000 000	
	1054	Prime de conversion <i>(Conversion de 4000 obligations en actions)</i>		22 000 000	

En fin d'exercice, la provision est reprise pour le montant correspondant aux 4 000 obligations converties:  $4\,000 \times (15\,000 - 13\,000) = 8\,000\,000$

		31/12/N+3		
1988		Autres provisions divers pour risques et charges	8 000 000	
	7971	Reprises de provisions et dépréciations financières pour risques et charges (Provision <i>relative aux 4000 obligations converties</i> )		8 000 000

### APPLICATION 81

### Engagements de retraite et autres avantages assimilés

- Age à la date d'embauche du salarié Alpha = 25 ans
- Date de départ à la retraite = 60 ans
- Date d'embauche : 01/01/N
- Salaire moyen actuel calculé sur les 12 derniers mois de service au 31/12/N : 2 000 000 F
- Taux de progression des salaires : 5%
- Taux d'intérêt de l'emprunt obligataire émis par l'Etat (taux d'actualisation) : 5,85%
- Probabilité de présence : 98,31%
- Probabilité de survie selon la table de mortalité : 79%
- Taux de charges fiscales et sociales : 10%.

La convention collective stipule qu'à la date de départ à la retraite, le salarié bénéficiera de 40 % du salaire moyen calculé sur les 12 derniers mois.

#### 1. Calcul de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N

- Indemnité future =  $2\,000\,000 (1,05)^{34} \times 40\% \times (1/35) = 120\,077\text{ F}$
- Ancienneté actuelle / ancienneté totale =  $1 / 35$
- Probabilité d'atteinte d'âge de la retraite =  $(0,9831) \times (0,79) = 0,77$
- Facteur d'actualisation =  $(1,0585)^{-34}$
- Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N :  
 $= [(2\,000\,000) (1,05)^{34} \times 40\% \times 1/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-34} \times (1,1) = 14\,718\text{ F.}$

## 2. Comptabilisation de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N d'une valeur de 14 718 F

A la clôture de l'exercice N, l'écriture suivante sera passée :

		31/12/N					
6911		Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges		14 718			
	1961	Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite				14 718	

## 3. Calcul de la valeur actuelle de l'obligation au 31 /12/ N+1

- Rappel du mode de calcul de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N :  

$$= [(2\,000\,000) (1,05)^{34} \times 40\% \times 1/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-34} \times (1,1) = 14\,718 \text{ F}$$
- Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N+1  

$$= [(2\,000\,000 \times 1,05) (1,05)^{33} \times 40\% \times 2/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-33} \times (1,1) = 31\,158,2$$

$$\approx 31\,158 \text{ F}$$

## 4. Calcul de la variation de l'obligation et de ses composantes au 31/12/N+1 (en l'absence de changement d'hypothèse actuarielle)

- Variation de l'obligation =  $31\,158 - 14\,718 = 16\,440 \text{ F}$
- Composante de la variation de l'obligation :

✓ **Le coût des services rendus au cours de l'exercice**

$$= [(2\,000\,000 \times 1,05) (1,05)^{33} \times 40\% \times 1/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-33} \times (1,1) = 15\,579,12$$

≈ 15 579 F.

✓ **Le coût financier** =  $14\,718 \times 5,85\% = 861,003 \approx 861 \text{ F}$

Vérification de la variation de l'obligation =  $31\,158 - 14\,718 = 16\,440 \text{ F}$

$$= 15\,579 + 861 = 16\,440 \text{ F.}$$

## 5. Comptabilisation de la variation de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N+1 d'une valeur de 16 440 F

A la clôture de l'exercice N+1, l'écriture suivante sera passée :

	31/12/N+1		
6911	Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges	15 579	
6971	Dotations aux provisions financières pour risques et charges	861	
1961	Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite		16 440

### APPLICATION 82

### Ecart actuariel

**Valeur actuelle de l'obligation au 31 /12/ N = 14 718 F.**

Le coût des services rendus au cours de l'exercice N+1 = 15 579 F.

Le coût financier = 861 F.

**Valeur actuelle de l'obligation attendue au 31/12/N+1= 31 158 F**

$$[(2\,000\,000 \times 1,05) (1,05)^{33} \times 40\% \times 2/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-33} \times (1,1) = 31\,158.$$

Le taux d'actualisation est passé de 5,85% à 6%.

#### 1. Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N+1 avec un taux d'actualisation de 6%

$$[(2\,000\,000 \times 1,05) (1,05)^{33} \times 40\% \times 2/35] \times 0,77 \times (1,06)^{-33} \times (1,1) = 29\,736.$$

#### 2. Calcul de l'écart actuariel

Valeur actuelle de l'obligation au 31 /12/ N	: 14 718 F.
Coût des services rendus au cours de l'exercice N+1	: + 15 579 F.
Coût financier	: + 861 F.
Valeur actuelle de l'obligation attendue au 31/12/N+1	= 31 158 F
Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N+1 (taux d'actualisation de 6%) :	- 29 736 F.
<b>Ecart actuariel (31 158 – 29 736)</b>	<b>= 1 422 F.</b>

L'écart actuariel correspond ici à un gain actuariel.

Il est aussi possible de déterminer l'écart actuariel de la façon suivante :

Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N+1 (taux d'actualisation de 6%) :	29 736 F.
Valeur actuelle de l'obligation au 31 /12/ N	: - 14 718 F.
	<hr/>
Variation de l'obligation au 31/12/N+1	= 15 018 F.
Coût des services rendus au cours de l'exercice N+1	: - 15 579 F.
Coût financier	: - 861 F.
	<hr/>
<b>Ecart actuariel :</b>	<b>= - 1 422 F.</b>

☞ **Remarque :** Dans cette approche, le signe (-) traduit un gain actuariel.

### 3. Comptabilisation de l'écart actuariel

1961		31/12/N+1	1 422	
		Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite		
	7971	Reprises de provisions financières pour risques et charges		1 422
		(Pour gain actuariel)		

#### APPLICATION 83

#### Régimes couverts par des actifs

Pour assurer la couverture de son engagement de retraite, une entité souscrit à une police d'assurance le 31 décembre N. La prime annuelle d'assurance versée par chèque bancaire au 31/12/N est de 10 000. A la clôture de l'exercice N, la valeur actuelle de l'obligation relative aux indemnités de départ à la retraite s'élève à 14 718 F.

A la date de départ à la retraite au 31/12/N+34 :

- valeur actuelle de l'obligation = 4 202 678 ;
- valeur actuelle des primes d'assurances versées = 3 200 000.

Le 1<sup>er</sup> janvier N+35, la compagnie d'assurance effectue directement sur le compte du salarié (personnel local) un virement bancaire d'une valeur de 3 200 000 au titre des indemnités de départ à la retraite et l'entité lui verse le complément par chèque bancaire.

## 1. Principes

Lorsqu'une entité fait le choix de couvrir son engagement de retraite par une police d'assurance ou des actifs. L'obligation juridique ou implicite de l'entité de combler ou pas le paiement des indemnités de fin de carrière au personnel détermine le mode de comptabilisation.

- Lorsqu'un contrat d'assurance est souscrit au nom d'un participant ou d'un groupe de participants au régime et que l'entité n'a pas d'obligation juridique ou implicite de combler les pertes sur le contrat, elle n'a pas l'obligation de payer les prestations aux membres du personnel, le paiement de celles-ci relevant de la seule responsabilité de l'assureur. Le paiement de primes fixes en application d'un tel contrat correspond en substance au règlement de l'obligation au titre des avantages du personnel et non à un placement pour satisfaire à cette obligation. En conséquence, l'entité n'a plus ni actif, ni passif. Il convient d'enregistrer les cotisations au débit du compte **6686 Assurances retraite et fonds de pension** par le crédit du compte **4332 Assurances retraite et fonds de pension**.
- Lorsque l'entité finance ses obligations d'indemnités de fin de carrière par la souscription d'un contrat d'assurance ou d'un fonds de pension selon lequel elle conserve une obligation juridique ou implicite (directement, ou encore indirectement du fait du régime, à cause du mécanisme d'établissement des primes futures ou du fait que l'assureur est une partie liée). L'une des deux méthodes de comptabilisation peut être retenue :

**METHODE 1** : L'entité peut comptabiliser les cotisations et les primes versées au fonds de retraite **au débit du compte 6686 Assurances de retraite et fonds de pension**. En contrepartie, la provision pour retraite (compte principal **196 Provisions pour pensions et obligations similaires**) est reprise pour ne faire apparaître au bilan que le montant de l'engagement non couvert. De façon pratique, la provision pour retraite est comptabilisée à concurrence du montant de l'engagement non couvert.

Par ailleurs, à la date de départ à la retraite, les versements des retraites aux salariés effectués directement par l'entité sont comptabilisés de la façon suivante :

- le compte 6618 ou 6628 « Autres rémunérations directes » est débité par le crédit d'un compte de dette envers les salariés ou d'un compte de trésorerie ;
- en contrepartie d'une reprise de la provision pour retraite.

**METHODE 2** : les primes versées au fonds ou à l'assurance sont assimilées à un actif

Dans ce cas, il convient :

- d'enregistrer son droit à remboursement en tant qu'actif distinct : les versements au débit du compte **1962 Actif régime de retraite** par le crédit du compte de **Trésorerie** ;
- à la clôture de l'exercice, il faut procéder à une dotation aux provisions au débit des **comptes 6911 et 6971** par le crédit du compte **1961 Provisions pour pensions et obligations similaires-engagement de retraite**, pour le montant global des engagements ;
- lors du paiement des prestations aux bénéficiaires directement par le fonds ou l'assurance, la provision devient sans objet et le compte **1961 Provisions pour pensions et obligations similaires-engagement de retraite** est repris par le compte **7911 Reprises de provisions**. Ensuite, le compte **6618 Autres rémunérations directes** est débité par le crédit du compte **1962 Actif régime de retraite** du montant des versements effectués ;
- Mais lorsque le fonds de pension ou l'assurance verse le montant des prestations plutôt à l'entité, il convient de passer les écritures suivantes :
  - lors du versement des prestations à l'entité, le compte de trésorerie est débité par le crédit du compte **1962 Actif régime de retraite**. Le compte **1961 Provisions pour pensions et obligations similaires-engagement de retraite** devenu sans objet est repris par le compte **7911 Reprises de provisions** ;
  - ensuite, lorsque l'entité reverse au personnel les prestations reçues du fonds de pension ou de l'assurance, le compte **6618 Autres rémunérations directes** est débité par le crédit d'un compte de trésorerie ou du compte personnel.

**METHODE 1 : les primes versées au fonds ou à l'assurance sont comptabilisées en charges**

✓ Au titre de l'exercice N :

		31/12/N		
6686		Assurance retraite et fonds de pensions	10 000	
	521	Banques <i>(Versement des primes à l'assurance)</i>		10 000
6911		Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges (14 718 – 10 000)	4 718	
	1961	Provisions pour pensions et obligations similaires- engagement de retraite <i>(Complément d'engagement de retraite à la clôture)</i>		4 718

✓ Au titre de l'exercice N+35

		01/01/N+35		
6618		Autres rémunérations directes (4 202 678 – 3 200 000)	1 002 678	
	521	Banques <i>(Complément d'indemnités de départ à la retraite réglé par l'entité)</i>		1 002 678
1961		Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite	1 002 678	
	7911	Reprises de provisions d'exploitation pour risques et charges <i>(Reprises de provisions)</i>		1 002 678

• **METHODE 2 : les primes versées au fonds ou à l'assurance sont assimilées à un actif**

✓ Au titre de l'exercice N :

		31/12/N		
1962		Provisions pour pensions et obligations similaires – Actif de régime de retraite	10 000	
	521	Banques <i>(Versement des primes à l'assurance)</i>		10 000
6911		Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges	14 718	
	1961	Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite <i>(Complément d'engagement de retraite à la clôture)</i>		14 718

✓ Au titre de l'exercice N+35

- Prestations versées directement aux bénéficiaires par le fonds ou l'assurance

*Lors du versement des fonds par l'assurance au salarié et du complément d'indemnités réglé par l'entité :*

		01/01/N+35	
6618		Autres rémunérations directes	4 202 678
	1962	Provisions pour pensions - Actif de régime de retraite	3 200 000
	521	Banques	1 002 678

A la clôture de l'exercice N+35

		31/12/N+35	
1961		Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite	4 202 678
	7911	Reprises de provisions <i>(Reprises de provisions)</i>	4 202 678

- **le fonds de pension ou l'assurance verse le montant des prestations plutôt à l'entité**

		01/01/N+35	
521		Banques	3 200 000
	1962	Actif de régime de retraite <i>(Lors du versement des fonds par l'assurance à l'entité)</i>	3 200 000
		d°	
6618		Autres rémunérations directes	4 202 678
	521	Banques <i>(Indemnités de départ à la retraite réglé par l'entité)</i>	4 202 678

		31/12/N+35	
1961		Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite	4 202 678
	7911	Reprises de provisions <i>(Reprises de provisions)</i>	4 202 678

### APPLICATION 84

### Créances commerciales en devises

Une entité exporte le 10/12/N de la marchandise à un client à Rio de Janeiro 250 000 real. La facture a été réglée le 15 février N+1.

L'évolution du cours de la devise se présente comme suit :

- Le 10/12/N : 1 réal brésilien = 190 F ;
- Le 31/12/N :
  - Hypothèse 1 : 1 real brésilien = 180 F ;
  - Hypothèse 2 : 1 real brésilien = 210 F.
- Le 15/02/N+1 :
  - Hypothèse 1 : 1 real brésilien = 175 F ;
  - Hypothèse 2 : 1 real brésilien = 215 F.

#### 1. A la facturation

411		10/12/N							
	701	Clients <sup>(1)</sup>	Ventes de marchandises	(Vente de marchandises)	47 500 000			47 500 000	

(1)  $250\,000 \times 190 = 47\,500\,000.$

#### 2. A la clôture de l'exercice

- Hypothèse 1

4781		31/12/N							
	411	Ecart de conversion – actif, diminution des créances d'exploitation <sup>(1)</sup>	Clients	(Perte latente)	2 500 000			2 500 000	

(1)  $250\,000 \times (190 - 180) = 2\,500\,000.$

		31/12/N		
6591		Charges pour provisions sur risques à court terme		2 500 000
	4911	Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation <i>(Provisions)</i>		2 500 000

		01/01/N+1		
411		Clients		2 500 000
	4781	Ecart de conversion – actif, diminution des créances d'exploitation <i>(Contrepassation de l'écart de conversion)</i>		2 500 000

- **Hypothèse 2**

		31/12/N		
411		Clients <sup>(1)</sup>		5 000 000
	4791	Ecart de conversion – passif, augmentation des créances d'exploitation <i>(Gain latent)</i>		5 000 000

(1)  $250\,000 \times (210 - 190) = 5\,000\,000$ .

		01/01/N+1		
4791		Ecart de conversion - passif, augmentation des créances d'exploitation		5 000 000
	411	Clients <i>(Contrepassation de l'écart de conversion)</i>		5 000 000

### 3. Lors du règlement

- **Hypothèse 1**

		15/02/N+1		
521		Banques (250 000 x 175)		43 750 000
656		Pertes de change sur créances et dettes commerciales		3 750 000
	411	Clients (250 000 x 190) <i>(Règlement facture)</i>		47 500 000

4911		31/12/N+1		
		Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation	2 500 000	
	7591	Reprises de charges de provisions sur risques à court terme <i>(Reprise de la provision)</i>		2 500 000

• **Hypothèse 2**

521		15/02/N+1		
		Banques (250 000 x 215)	53 750 000	
	411	Clients (250 000 x 190)		47 500 000
	756	Gains de change sur créances et dettes commerciales <i>(Règlement facture)</i>		6 250 000

**APPLICATION 85**

**Avances et acomptes versés sur commande d'immobilisation, libellés en devise**

Le 15 novembre N, l'entité verse un acompte de 50 000 \$. Lors de la réception du matériel industriel le 10 décembre N, la facture du fournisseur s'élève à 300 000 \$. Le solde de la facture a été réglé le 20 mars N+1.

L'évolution du cours du dollar se présente comme suit :

- 15 novembre N : 1\$ = 620 F
- 10 décembre N : 1\$ = 600 F
- 31 décembre N : 1\$ = 585 F
- 20 mars N+1 : 1\$ = 580 F

**1. Comptabilisation de l'acompte versé**

Montant de l'acompte :  $50\,000 \times 620 = 31\,000\,000$  F

252		15/11/N		
		Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles	31 000 000	
	521	Banques <i>(Acompte versé)</i>		31 000 000

## 2. Facturation

Montant de la facture :  $50\,000 \times 620 + (300\,000 - 50\,000) \times 600 = 181\,000\,000$  F

		10/12/N			
2411		Matériel industriel		181 000 000	
	252	Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles			31 000 000
	4812	Fournisseurs d'investissements - Immobilisations corporelles			150 000 000
		<i>(Facture n°...)</i>			

## 3. A la clôture de l'exercice N

Montant de l'écart de conversion :  $250\,000 \times (600 - 585) = 3\,750\,000$  F (gain latent)

		31/12/N			
4812		Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corporelles		3 750 000	
	4793	Ecart de conversion – Passif, diminution des dettes d'exploitation			3 750 000
		<i>(Ecart de conversion passif)</i>			

## 4. Contrepassation au 01 janvier N+1

		01/01/N+1			
4793		Ecart de conversion – Passif, diminution des dettes d'exploitation		3 750 000	
	4812	Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corporelles			3 750 000
		<i>(Contrepassation de l'écart de conversion passif)</i>			

## 5. Règlement le 20 mars N+1

		20/03/N+1			
4812		Fournisseurs d'investissements - Immobilisations corporelles		150 000 000	
	521	Banques (250 000 x 580)			145 000 000
	756	Gain de change sur créances et dettes commerciales (250 000 x (600 - 580))			5 000 000
		<i>(Règlement pour solde)</i>			

**APPLICATION 86****Disponibilités en devises**

Une entité acquiert, le 1 octobre N, 50 000 \$. Du 1<sup>er</sup> octobre au 31 décembre, 45 000 \$ ont été utilisés. Le 31 décembre N, 5 000 \$ restent disponibles dans le compte banque en devises de l'entité.

L'évolution du cours du dollar se présente comme suit :

- 1<sup>er</sup> octobre N : 1\$ = 620 F ;
- 31 décembre N : 1\$ = 570 F.

5215			01/10/N		31 000 000	
	521	Banques en devises <sup>(1)</sup>				31 000 000
		Banques (Achat de devises)				

(1) 50 000 x 620 = 31 000 000.

676			31/12/N		250 000	
	5215	Pertes de change financières <sup>(2)</sup>				250 000
		Banques en devises (Pertes de change)				

(2) 5 000 (620 - 570) = 250 000.

**APPLICATION 87****Emprunts affectant plusieurs exercices (article 56)**

Une entité a contracté un emprunt auprès d'une banque de 300 000 \$ le 01/08/N, remboursable par amortissements constants sur 2 ans au taux d'intérêt annuel de 8%.

L'évolution du cours du dollar se présente comme suit :

- 01 août N : 1\$ = 620 F
- 31 décembre N : 1\$ = 625 F
- 01 août N+1 : 1\$ = 635 F
- 31 décembre N+1 : \$ = 622 F

		01/08/N			
521		Banques (300 000 x 620)		186 000 000	
	162	Emprunts auprès des établissements de crédit			186 000 000
		<i>(Avis de crédit)</i>			

- **Au 31/12/N**

A la date de l'opération, le montant de l'emprunt est de  $300\,000 \times 620 = 186\,000\,000$ . A la date de clôture, il est de :  $300\,000 \times 625 = 187\,500\,000$ , soit une augmentation de la dette, représentant une perte latente de  $1\,500\,000$ .

Intérêts courus non échus :  $(300\,000 \times 625) \times 8\% \times 5/12 = 6\,250\,000$ .

		31/12/N			
4784		Ecart de conversion – actif, augmentation des dettes financières		1 500 000	
	162	Emprunts auprès des établissements de crédit			1 500 000
		<i>(Perte latente)</i>			

En application de l'article 56 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable, cette perte latente attachée à une opération d'emprunt affectant plusieurs exercices doit être étalée sur la durée restant à courir jusqu'au terme des remboursements le 01/08/N, soit dans 1 an 7 mois (19 mois).

- **Montant de la provision**

Montant de la perte latente différée :  $1\,500\,000 \times 19/24 = 1\,187\,500$

Montant de la perte latente à provisionner :  $1\,500\,000 - 1\,187\,500 = 312\,500$

Le montant de la provision peut être aussi obtenu directement de la façon suivante :  
 $1\,500\,000 \times 5/24 = 312\,500$ .

		31/12/N			
6971		Dotations aux provisions pour risques et charges		312 500	
	194	Provisions pour pertes de change			312 500
		<i>(Constatation de la provision pour perte de change)</i>			

6712		31/12/N		
		Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit	6 250 000	
	1662	Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit <i>(Intérêts courus non échus)</i>		6 250 000

- **Au 01/01/N+1**

1662		01/01/N+1		
		Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit	6 250 000	
	6712	Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit <i>(Contrepassation des intérêts courus non échus)</i>		6 250 000

162		01/01/N+1		
		Emprunts auprès des établissements de crédit	1 500 000	
	4784	Ecart de conversion – actif, augmentation des dettes financières <i>(Contrepassation de la perte latente)</i>		1 500 000

- **A l'échéance**

Amortissement de l'emprunt =  $300\ 000 / 2 = 150\ 000$

$$= 150\ 000 \times 635 = 95\ 250\ 000 > (150\ 000 \times 620 = 93\ 000\ 000)$$

L'augmentation de la dette représente une perte de change de 2 250 000

$$(95\ 250\ 000 - 93\ 000\ 000)$$

$$\text{Intérêts} = (300\ 000 \times 635) \times 8\% = 15\ 240\ 000\ \text{F}$$

$$\text{Annuité} = 95\ 250\ 000 + 15\ 240\ 000 = 110\ 490\ 000\ \text{F}$$

162		01/08/N+1		
6712		Emprunts auprès des établissements de crédit	93 000 000	
676		Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit	15 240 000	
		Pertes de change financières	2 250 000	
	521	Banques <i>(Paiement de l'annuité)</i>		110 490 000

- **Au 31/12/N+1**

Montant de l'emprunt =  $(300\ 000 - 150\ 000) \times 622$

$$= 93\ 300\ 000 > (150\ 000 \times 620 = 93\ 000\ 000)$$

L'augmentation de la dette représente une perte latente de  $93\ 300\ 000 - 93\ 000\ 000 = 300\ 000$

Intérêts courus non échus :  $(300\ 000 - 150\ 000) \times 622 \times 8\% \times 5/12 = 3\ 110\ 000$ .

		31/12/N+1			
4784		Ecart de conversion – actif, augmentation des dettes financières	300 000		
	162	Emprunts auprès des établissements de crédit			300 000
		<i>(Perte latente)</i>			

### Montant de la provision

Montant de la perte latente différée :  $300\ 000 \times 7 (24 \text{ mois} - 17 \text{ mois})/24 = 87\ 500$

Montant devant être couvert par une provision :  $300\ 000 - 87\ 500 = 212\ 500$  ou encore  $300\ 000 \times 17/24 = 212\ 500$ .

Or il existe déjà une provision de 312 500. Il faut donc procéder à une diminution de provisions (reprise de provision) de  $312\ 500 - 212\ 500 = 100\ 000$ .

		31/12/N+1			
194		Provisions pour pertes de change	100 000		
	7971	Reprises de provisions pour risques et charges			100 000
		<i>(Reprise de la provision pour perte de change)</i>			
6712		Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit	3 110 000		
	1662	Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit			3 110 000
		<i>(Intérêts courus non échus)</i>			

**APPLICATION 88****Position globale de change (article 57)**

Une entité prête à sa filiale un montant de 100 000 \$ le 01/09/N, remboursable le 31/03/N+2 et elle emprunte auprès d'une banque 80 000 \$, remboursable le 31/03/N+2.

L'évolution du cours du dollar se présente comme suit :

- 1<sup>er</sup> septembre N : 1\$ = 620 F ;
- 31 décembre N : 1\$ = 550 F.

**1. Analyse de l'opération de prêt à la clôture de l'exercice N**

A la date de l'opération, le montant du prêt est de  $100\,000 \times 620 = 62\,000\,000$ .

A la date de clôture de l'exercice, l'écart de conversion-actif est de :  $100\,000 \times (620 - 550) = 7\,000\,000$ . Cet écart correspond à une diminution de la créance, soit une perte latente de 7 000 000.

		31/12/N	
4782	277	Ecart de conversion – actif, diminution des créances financières  Créances rattachées à des participations  <i>(Perte latente)</i>	7 000 000
			7 000 000

**2. Analyse de l'opération d'emprunt**

A la date de l'opération, le montant de l'emprunt est de  $80\,000 \times 620 = 49\,600\,000$ .

A la date de clôture, l'écart de conversion-passif est de :  $80\,000 \times (620 - 550) = 5\,600\,000$ . Cet écart correspond à une diminution de la dette soit un gain latent.

		31/12/N	
162	4794	Emprunt auprès des établissements de crédit  Ecart de conversion-passif, diminution des dettes financières  <i>(Gain latent)</i>	5 600 000
			5 600 000

La provision pour pertes de change doit être constituée à concurrence du risque non couvert, à savoir  $7\,000\,000 - 5\,600\,000 = 1\,400\,000$ .

		31/12/N		
6971		Dotations aux provisions pour risques et charges	1 400 000	
	194	Provisions pour pertes de change <i>(Constatation de la provision pour perte de change)</i>		1 400 000

### APPLICATION 89

### Couverture de change fixant définitivement le cours à l'échéance

Une entité a acquis le 05/12/N des marchandises de 250 000 \$, cours 1 \$ = 620 F. Le règlement est prévu pour le 05/02/N+1. Craignant une hausse du cours du dollar, l'entité a négocié et obtenu à la date du 01/12/N une garantie auprès de la centrale de trésorerie du groupe. Le cours de change garanti à terme (05/12/N+1) est de 1 \$ = 650 F.

#### 1. Principe

Selon les dispositions de l'article 58-3 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable, lorsque les couvertures fixent définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance, l'incertitude disparaît totalement. La valeur des créances ou des dettes en monnaies étrangères à l'échéance est connue. La couverture transforme les créances et les dettes en monnaies étrangères en créances et dettes en monnaie de l'Etat partie ayant cours légal.

Sont concernés :

- les transactions matérialisant une garantie interne de taux de matières premières ou de change entre une centrale de trésorerie et une autre entité d'un même groupe (à l'exclusion donc des instruments financiers à terme) ;
- ou encore des garanties équivalentes contractées avec des organismes d'assurance pour le commerce extérieur.

La date de mise en place de la couverture a toutefois une incidence sur le traitement comptable à effectuer :

- si la couverture est mise en place avant l'opération, les créances et les dettes sont enregistrées au cours fixé par l'instrument de couverture. Il n'y a donc pas d'écart de conversion, ni de provision à constater. Le résultat financier n'est pas affecté ;

- lorsque la couverture est prise après l'opération, tant que celle-ci n'est pas mise en place, les écarts de conversion et les provisions nécessaires sont comptabilisés comme mentionné aux articles 54 et suivants. Lors de la réalisation de la couverture, les créances et dettes sont converties au cours de couverture. Les écarts, constatés entre la valeur d'origine des créances et des dettes et leur évaluation au cours de couverture sont comptabilisés en résultat financier. Les éventuelles provisions sont reprises.

## 2. Comptabilisation des opérations

601		05/12/N	162 500 000	
	401	Achats de marchandises (250 000 x 650) Fournisseurs <i>(Achat de marchandises)</i>		162 500 000
		05/02/N+1		
401	521	Fournisseurs Banques <i>(règlement de la dette)</i>	162 500 000	162 500 000

### APPLICATION 90

### Couverture de change-opération symétrique

Une entité a réalisé, pendant l'exercice N, certaines opérations avec les Etats-Unis:

Achat de marchandises pour 100 000 USD (dollars), le 1<sup>er</sup> décembre N, payable en dollars le 10 février N+1. En couverture de change, l'entité souscrit le 10 décembre N un prêt en devises, de même terme, de 75000 USD.

Cours du dollars USD en Francs

1er juillet N	1\$ = 595 F
1er décembre N	1\$ = 600 F
10 décembre N	1\$ = 610 F
31 décembre N	1\$ = 625 F

## 1. Comptabilisation initiale des opérations

		01/12/N	
601		Achats de marchandises (100 000 x 600)	60 000 000
	401	Fournisseurs <i>(Achat de marchandises)</i>	60 000 000
271		Prêts (75 000 x 610)	45 750 000
	521	Banques <i>(Décaissement du prêt)</i>	45 750 000

## 2. A la clôture de l'exercice N

- Ecart de conversion sur la dette fournisseur :  $100\,000 \times (625 - 600) = 2\,500\,000$ .  
Il s'agit d'un écart de conversion-actif (perte de change latente).
- Ecart de conversion sur le prêt :  $75\,000 (625 - 610) = 1\,125\,000$ .  
Il s'agit d'un écart de conversion-passif (gain de change latent).

La perte de change latente d'une valeur de 2 500 000 constatée sur l'élément couvert est compensée par un gain de change latent de 1 125 000 constaté sur l'élément de couverture. La provision pour perte de change est donc limitée à un montant de  $2\,500\,000 - 1\,125\,000 = 1\,375\,000$ .

		31/12/ N	
4783		Ecart de conversion – actif, augmentation des dettes d'exploitation	2 500 000
	401	Fournisseurs	2 500 000
271		Prêts	1 125 000
	4792	Ecart de conversion – passif, augmentation des créances financières	1 125 000
4788		Écarts de conversion – Actif, différences compensées par couverture de change	1 125 000
	4783	Écarts de conversion – Actif, augmentation des dettes d'exploitation	1 125 000
6591		Charges pour provisions sur risques à court terme	1 375 000
	4991	Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation	1 375 000

## APPLICATION 91

### Couverture de change-couverture de transactions futures

Une entité prévoit une vente à l'export de 400 000 \$ pour le premier semestre de l'année N+1. Le 1/05/N, elle décide de se couvrir par une vente à terme de 400 000\$ à échéance le 30 avril N+1. La vente est réalisée le 31/07/N+1 et la créance réglée le 10/02/N+ 2. L'entité a opté pour l'étalement du report/déport.

Les cours s'établissent comme suit :

1<sup>er</sup> mai N : 1\$ = 600 F (cours au comptant) et 590 (cours à terme) ;

31 décembre N : 1\$ = 580 F ;

30 avril N+1 : 575 \$ ;

31 juillet N+1 : 1\$ = 550 F ;

31 décembre N+1 : 530 F ;

#### 1. Principes généraux

- **Comptabilisation des contrats qualifiés de couverture**

Selon l'article 58-2 de l'Acte uniforme, les contrats qualifiés de couverture sont identifiés et traités comptablement en tant que tels dès leur origine et conservent cette qualification jusqu'à leur échéance ou dénouement.

Les variations de valeur de ces contrats ou options, constatées sur les marchés organisés, sont enregistrées dans un compte d'attente libellé **54 Instruments de trésorerie**, puis rapportées au compte de résultat sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert en charges ou produits financiers ou de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.

Les comptes **4786 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – ACTIF** et **4797 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – PASSIF** enregistrent les différences d'évaluation en contrepartie du compte **54 Instruments de trésorerie**. Ces comptes enregistrent également les gains ou pertes sur instruments de couverture en attente d'imputation en résultat de manière symétrique avec l'élément couvert.

- **Comptabilisation des frais de couverture**

- **Primes d'options soulttes et équivalents**

A leur versement, les primes d'options sont comptabilisées dans un compte **54 instruments de trésorerie**. Elles peuvent ensuite, au choix de l'entité :

- soit être étalées dans le compte de résultat sur la période de couverture au débit du compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie** ;
- soit être différées et constatées en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert, c'est-à-dire au même rythme que l'effet de couverture.

- **Report/déport des dérivés à terme de change**

Le report/déport représente l'écart entre le cours comptant et le cours à terme.

Lorsqu'il s'agit de couvertures quasi-parfaites de transactions futures (par exemple, stock, acquisition d'immobilisation ...), le report/déport est :

- soit étalé dans le compte de résultat sur la période de couverture, dans un compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie** ;
- soit constaté en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert ;
- par contre, pour les autres types de couvertures (créances et dettes, couvertures non parfaites), il est obligatoirement étalé sur la période de couverture, dans un compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie**.

- **Autres frais de couverture**

Les autres frais de couverture tels que les frais de dossier et commissions peuvent :

- soit constaté en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert ;
- soit étalé dans le compte de résultat sur la période de couverture, dans un compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie**.

- **Dépôt de garantie (déposit)**

Les dépôts de garantie sont enregistrés au débit du compte **2758 Autres dépôts et cautionnements** par le crédit du compte de trésorerie.

- **Cas particuliers des couvertures liées aux matières premières**

Dans le cas des matières premières, l'écart entre le cours comptant et le cours à terme n'est pas composé exclusivement d'un écart de taux d'intérêt (composante financement), mais intègre différentes composantes particulières liées notamment aux coûts de stockage, de transport et d'assurance, à la saisonnalité ainsi qu'à l'effet de l'offre et de la demande.

En conséquence, cet écart ne peut pas être étalé, mais plutôt intégré dans le coût des matières couvertes.

Le report/déport des dérivés sur matières premières est constaté en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert.

- **Autres opérations de couverture**

Selon l'article 58-2 de l'Acte uniforme, les variations de valeur des contrats négociés sur les marchés organisés, constatées par la liquidation quotidienne des marges débitrices et créditrices, sont portées au compte de résultat en charges ou produits financiers.

Toutefois, le SYSCOHADA admet également une comptabilisation du résultat de la couverture de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges liés à l'élément couvert.

Les variations de valeur des options constatées lors de transactions de gré à gré, sont inscrites à des comptes transitoires **54 Instruments de trésorerie**, en attente de régularisation ultérieure:

- à l'actif du bilan pour les variations qui correspondent à une perte latente,
- au passif du bilan pour les variations qui correspondent à un gain latent.

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat.

Lorsque l'ensemble des transactions de gré à gré engendre une perte latente, celle-ci entraîne la constitution d'une provision.

- **Position ouverte isolée**

- **Caractéristiques** : les positions ouvertes isolées sont toutes les opérations non qualifiées de couverture comme par exemple les instruments financiers souscrits dans un but purement spéculatif.

- **Comptabilisation :**

- pour les gains et pertes réalisés : ils sont comptabilisés au crédit du compte **776 Gains de change financiers** (s'il s'agit d'un gain) et au débit du compte **676 Pertes de change financières** (s'il s'agit d'une perte) ;
- pour les gains et pertes latents :
  - une perte latente est inscrite au débit du compte **4786 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – ACTIF** par le crédit du compte **54 Instruments de trésorerie**. Par application de la convention de prudence, une provision doit être constatée en résultat financier,
  - un gain latent est inscrit au crédit du compte **4797 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – PASSIF** par le débit du compte **54 « Instruments de trésorerie**. Par application de la convention de prudence, les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat.

**2. Qualification de la relation de couverture**

Les créances clients liées aux ventes sont éligibles en tant qu'éléments couverts. La vente à terme de devises est également éligible en tant qu'instrument de couverture.

- **A la souscription du contrat** : le montant nominal du contrat n'est pas comptabilisé.
- **A la clôture N** :

Montant du report/déport :  $400\,000 \times (600 - 590) = 4\,000\,000$ .

Etalement du report/déport :  $4\,000\,000 \times 8/12 = 2\,666\,667$ .

6784		31/12/N		Pertes et charges sur instruments de trésorerie	2 666 667		
	54			Instruments de trésorerie <i>(Etalement du report/déport à payer)</i>			2 666 667

### 3. Au dénouement de la vente à terme :

Résultat de couverture :  $400\,000 \times (600 - 575) = 10\,000\,000$ .

Report/déport :  $4\,000\,000 \times 4/12 = 1\,333\,333$ .

		30/04/N+1			
521		Banques		10 000 000	
	4797	Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie <i>(Résultat de couverture)</i>			10 000 000
54		Instruments de trésorerie		2 666 667	
6784		Pertes et charges sur instruments de trésorerie		1 333 333	
	521	Banques <i>(Résultat latent de couverture des achats)</i>			4 000 000

### 4. A la vente :

Vente en devise :  $400\,000 \times 550 = 220\,000\,000$ .

		31/07/N+1			
411		Clients		220 000 000	
	70	Ventes de marchandises <i>(Vente en devise)</i>			220 000 000

Inscription du résultat de couverture en résultat d'exploitation (compte 756) : 10 000 000.

		31/07/N+1			
4797		Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie		10 000 000	
	756	Gains de change sur créances et dettes commerciales <i>(Résultat de couverture)</i>			10 000 000

## 5. A la clôture N+1 et à la réouverture au 1<sup>er</sup> janvier N+2 :

Ecart latent de change :  $400\,000 \times (550 - 530) = 8\,000\,000$ .

		31/12/N+1		
4781		Ecart de conversion-actif, Diminution des créances d'exploitation	8 000 000	
	411	Clients <i>(Ecart de conversion actif)</i>		8 000 000
6591		Charges pour provisions sur risques à court terme	8 000 000	
	4991	Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation <i>(Provisions)</i>		8 000 000
411		Clients	8 000 000	
	4781	Ecart de conversion-actif, Diminution des créances d'exploitation <i>(Contrepassation)</i>		8 000 000

## 6. Au règlement de la facture :

		10/02/N+2		
521		Banques	206 000 000	
656		Perte de change sur créances et dettes commerciale	14 000 000	
	411	Clients <i>(Règlement de la facture)</i>		220 000 000
4991		Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation	8 000 000	
	7591	Reprise de charges pour provisions sur risques à court terme <i>(Reprise de provisions)</i>		8 000 000

### APPLICATION 92

### Contrat bénéficiaire

Une entité s'est engagée par contrat à construire un ouvrage. Le contrat prévoit sa réalisation sur une période de 22 mois. On vous communique les informations concernant la réalisation de cet ouvrage :

- Coût total de production total estimé par les services technique : 750 000 000 F
- Coût de production engagé à la clôture des comptes de l'exercice N : 450 000 000 F
- Prix de vente prévu : 925 000 000 F

Le 30 Octobre N+1, le prix prévu est facturé au client local, le coût de production prévisionnel ayant été correctement prévu par les services techniques.

Le taux de TVA est fixé théoriquement à 18%.

**Hypothèse 1** : l'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable.

**Hypothèse 2** : l'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable.

#### 1. Hypothèse 1: l'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable (méthode à l'avancement).

Lorsque l'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable, la méthode préconisée par le SYSCOHADA est **la méthode à l'avancement** qui consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement du contrat.

Le résultat à terminaison du contrat est estimé à  $925\,000\,000 - 750\,000\,000 = 175\,000\,000$  F.

- **A la clôture de l'exercice N :**

Le pourcentage d'avancement du contrat est estimé à :  $450\,000\,000 / 750\,000\,000 = 60\%$ .

La quote-part du résultat à rattacher à l'exercice N (résultat partiel) est donc de :

$175\,000\,000 \times 60\% = 105\,000\,000$  F.

Le chiffre d'affaires partiel est de :  $925\,000\,000 \times 60\% = 555\,000\,000$  F.

Le chiffre d'affaires partiel peut être déterminé aussi de la façon suivante :

- Coût de production engagé à la clôture des comptes de l'exercice N : 450 000 000
  - Quote-part du résultat à rattacher à l'exercice N Résultat partiel : 105 000 000
- Chiffre d'affaires partiel = 555 000 000

Dès lors qu'aucune facturation intermédiaire n'a été enregistrée au cours de l'exercice N, il convient de constater à la clôture de l'exercice N, un produit à recevoir dont la valeur hors taxe est égale au montant du chiffre d'affaires partiel.

		31/12/N		
4181		Clients, factures à établir	654 900 000	
	7051	Travaux facturés dans la région		555 000 000
	4435	Etat, TVA sur facture à établir <sup>(1)</sup> <i>(Chiffre d'affaires à l'avancement)</i>		99 900 000

(1) 555 000 000 x 18% = 99 900 000.

• **Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N :**

Extrait du compte de résultat N			
Charges		Produits	
Charges imputées au contrat	450 000 000	Travaux facturés	555 000 000
<b>Résultat</b>	<b>105 000 000</b>		

		01/01/N+1		
	7051	Travaux facturés dans la région	555 000 000	
	4435	Etat, TVA sur facture à établir	99 900 000	
	4181	Clients, factures à établir <i>(Contrepassation du chiffre d'affaires à l'avancement)</i>		654 900 000

**NB :** L'écriture de contrepassation du chiffre d'affaires à l'avancement peut être enregistrée le 30 Octobre N+1, date de livraison de l'ouvrage.

		30/10/N+1	
4111	Clients		1 091 500 000
	7051 Travaux facturés dans la région		925 000 000
	4433 Etat, TVA facturée sur travaux <i>(Chiffre d'affaires à l'avancement)</i>		166 500 000

• **Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N+1 :**

Extrait du compte de résultat N+1			
Charges		Produits	
Charges imputées au contrat	300 000 000	Travaux facturés	370 000 000
	(750 000 000 – 450 000 000)		(925 000 000 – 555 000 000)
<b>Résultat</b>	<b>70 000 000</b>		

L'incidence de cette méthode de comptabilisation sur le résultat des deux exercices est de :  
 $105\,000\,000 + 70\,000\,000 = 175\,000\,000$  au total, soit le résultat global du contrat.

**2. Hypothèse 2 : l'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable (méthode à l'achèvement).**

Lorsque l'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable, la méthode préconisée par le SYSCOHADA est la méthode à l'achèvement qui consiste à comptabiliser un chiffre d'affaires limité au montant des charges ayant concouru à l'exécution du contrat au cours de l'exercice.

		31/12/N	
4181	Clients, factures à établir		531 000 000
	7051 Travaux facturés dans la région		450 000 000
	4435 Etat, TVA sur facture à établir <i>(Chiffre d'affaires à l'avancement)</i>		81 000 000

- **Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N :**

Extrait du compte de résultat N			
Charges		Produits	
Charges imputées au contrat	450 000 000	Travaux facturés	450 000 000
<b>Résultat</b>	<b>0</b>		

- **Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N :**

01/01/N+1			
7051	Travaux facturés dans la région	450 000 000	
4435	Etat, TVA sur facture à établir	81 000 000	
4181	Clients, factures à établir <i>(Contrepassation du chiffre d'affaires à l'avancement)</i>		531 000 000
30/10/N+1			
4111	Clients	1 091 500 000	
7051	Travaux facturés dans la région		925 000 000
4433	Etat, TVA facturée sur travaux <i>(Chiffre d'affaires à l'avancement)</i>		166 500 000

- **Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N+1 :**

Extrait du compte de résultat N+1			
Charges		Produits	
Charges imputées au contrat	300 000 000	Travaux facturés	475 000 000
	(750 000 000 – 450 000 000)		(925 000 000 – 450 000 000)
<b>Résultat</b>	<b>175 000 000</b>		

L'incidence de cette méthode de comptabilisation sur le résultat des deux exercices est de :  
 $0 + 175\,000\,000 = 175\,000\,000$  au total, soit le résultat global du contrat.

**APPLICATION 93****Contrat déficitaire**

Une entité est spécialisée dans la construction immobilière et les travaux publics. Les données relatives à un contrat en cours au 31 décembre N sont les suivantes :

<b>Caractéristiques du contrat</b>	<b>Montant</b>
Prix de vente prévisionnel	120 000 000
Coûts prévisionnels au 31/12/N-1	125 000 000
Coût cumulé des travaux au 31 décembre N-1	60 000 000
Coût cumulé des travaux en N	125 000 000

L'ouvrage a été livré et facturé le 20 décembre N. L'entité est en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison. Le taux de TVA est théoriquement de 18%.

**1. Nature du contrat**

A la clôture de l'exercice N-1, le coût de revient prévisionnel s'élève à 125 000 000 et le prix de vente prévisionnel à 120 000 000. Le résultat du contrat est de -5 000 000 (120 000 000 - 125 000 000). Il s'agit d'un contrat déficitaire.

Une perte à terminaison de 5 000 000 doit être prise en compte à la clôture de l'exercice N-1.

**2. Enregistrement des écritures en N-1 et N****• Exercice N-1**

Pourcentage d'avancement :  $60\,000\,000 / 125\,000\,000 = 48\%$

Le chiffre d'affaires à l'avancement s'élève à :  $120\,000\,000 \times 48\% = 57\,600\,000$

La quote-part de perte qui est rattachée à l'exercice N-1 s'établit à :

$57\,600\,000 - 60\,000\,000 = -2\,400\,000$ . Elle correspond à la différence entre le chiffre d'affaires à l'avancement (57 600 000) et les charges engagées au cours de l'exercice

N-1 (60 000 000). Elle représente aussi 48% de la perte prévisionnelle soit :  $48\% \times 5\,000\,000 = 2\,400\,000$ .

La perte non encore réalisée s'élève à :  $5\,000\,000 - 2\,400\,000 = 2\,600\,000$  ou encore  $5\,000\,000 \times 52\%$  (100%-48%) = 2 600 000. Cette perte donne lieu à la constitution d'une provision pour pertes sur marchés à achèvement futur.

		31/12/N-1		
4181		Clients, factures à établir	67 968 000	
	7051	Travaux facturés dans la région		57 600 000
	4435	Etat, TVA sur facture à établir (57 600 000 x 18%) <i>(Chiffre d'affaires à l'avancement)</i>		10 368 000

		31/12/N-1		
6911		Dotations aux provisions pour risques et charges	2 600 000	
	193	Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur <i>(Chiffre d'affaires à l'avancement)</i>		2 600 000

- **Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N-1 :**

Extrait du compte de résultat N-1			
Charges		Produits	
Charges imputées au contrat	60 000 000	Travaux facturés	57 600 000
Dotations aux provisions d'exploitation	2 600 000	<b>Résultat (perte)</b>	<b>5 000 000</b>

- **Exercice N :**

		01/01/N		
7051		Travaux facturés dans la région	57 600 000	
	4435	Etat, TVA sur facture à établir	10 368 000	
	4181	Clients, factures à établir <i>(Contrepassation du chiffre d'affaires à l'avancement)</i>		67 968 000

		20/12/N		
4111		Clients	141 600 000	
	7051	Travaux facturés dans la région		120 000 000
	4433	Etat, TVA facturée sur travaux <i>(Chiffre d'affaires à l'avancement)</i>		21 600 000

193	31/12/N	Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur	2 600 000	
	7911	Reprises sur provisions pour risques et charges <i>(Reprise de la provision pour pertes sur marchés à achèvement futur )</i>		2 600 000

• **Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N :**

<b>Extrait du compte de résultat N</b>	
<b>Charges</b>	<b>Produits</b>
Charges imputées au contrat 65 000 000 <sup>(1)</sup>	Travaux facturés : 62 400 000 <sup>(2)</sup>
<b>Résultat</b> 0	Reprises sur provisions d'exploitation : 2 600 000

<sup>(1)</sup> 125 000 000 – 60 000 000

<sup>(2)</sup> 120 000 000 - 57 600 000

### APPLICATION 94

### Abonnement des charges et produits

Dans le but de parvenir plus facilement à l'élaboration de documents financiers mensuels, une entité a adopté un système d'étalement mensuel des charges et des produits. L'entité paie à la fin de chaque trimestre des redevances de maintenance.

La prévision de charge de l'année N était au 1<sup>er</sup> janvier de 2 400 000 FHT.

En définitive, la facturation effectuée au titre du premier trimestre par la société de maintenance est de 780 000F HT le 31 mars N.

Ne pas tenir compte de la TVA.

#### 1. Ecritures des mois de janvier et de février

		31/01/N			
6243		Maintenance		200 000	
	4746		Répartition périodique des charges <i>Abonnement : 2 400 000 / 12</i>		200 000

#### 2. Ecritures du mois de mars

En mars, il y a lieu de constater à la fois l'abonnement de la charge et la facturation :

		31/03/N			
6243		Maintenance		200 000	
	4746		Répartition périodique des charges		200 000
	4746		Répartition périodique des charges	780 000	
	4011		Fournisseurs		780 000

#### 3. Ecritures du mois d'avril

Pour l'étalement de la charge, il y a lieu de constater dorénavant à la fin de chaque mois une redevance de 220 000 calculée comme suit :

$$\begin{aligned}
 \text{Montant annuel} &: 2\,400\,000 + [780\,000 - (200\,000 \times 3)] = 2\,580\,000 \\
 \text{Déjà imputé} &: 200\,000 \times 3 = \underline{- 600\,000} \\
 \text{Reste à imputer} &= \underline{1\,980\,000}
 \end{aligned}$$

31/04/N

6243	Maintenance	220 000	
4746	Répartition périodique des charges (Abonnement 1 980 000 / 9)		220 000

### APPLICATION 95

### Contrat de concession de service public

#### Première partie : Contrat de partenariat public/privé

Dans le cadre d'un accord de partenariat public privé avec une collectivité territoriale, un opérateur privé doit financer, construire, assurer la maintenance et exploiter un pont à péage pendant 10 ans.

➤ **Pendant la phase de construction :**

Les coûts des travaux de construction s'élèvent à 400 000 000. Pendant la phase de la construction, les dépenses de construction encourues seront enregistrées dans les comptes de charges par nature. La fraction des redevances correspondant à la seule prestation de construction s'élève à 420 000 000.

➤ **Pendant la phase post construction :**

La redevance annuelle de fin de période de l'exercice N s'élève à 72 000 000 et a été réglée au comptant au 31/12/N. Cette redevance est décomposée de la façon suivante :

- quote-part de la fraction des redevances annuelles correspondant à la seule prestation de construction d'un montant de 42 000 000 ;
- la fraction de la redevance annuelle correspondant au coût du financement supporté par le partenaire privé refacturé à la collectivité territoriale d'une valeur de 5 000 000 ;
- la fraction de la redevance représentative des prestations post construction rendues par le partenaire privé s'élèvent à 25 000 000.

Les droits de passage sont collectés (en espèces) par l'entité pour le compte de la collectivité territoriale.

En fin d'exercice, les droits annuels collectés sont reversés à la collectivité territoriale (par virement bancaire) sous déduction du montant des redevances annuelles.

La recette de la première journée d'exploitation, le 01/01/N s'élève à 475 200. A la fin de la première année d'exploitation, le total des recettes annuelles figurant sur le relevé des certificats de passage s'élève à 135 000 000.

## **Deuxième partie : Biens « retour » et biens de « remise »**

**Opération 1 :** Un Etat partie a concédé pour une durée de 10 ans au Port Autonome un ensemble immobilier composé d'un terrain d'une valeur de 50 millions et d'un bâtiment de 100 millions le 02/01/N.

**Opération 2 :** Le Port Autonome a acquis du matériel lourd au titre du contrat de concession d'une valeur HT de 120 millions (durée d'utilité : 10 ans) le 01/10/N. Le matériel lourd sera rétrocédé à l'Etat partie à la fin du contrat. Le taux de TVA 18%.

## **Première partie :**

### **1. Principes**

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.

#### **1.1. Comptabilisation en phase de construction**

Les prestations de constructions accomplies par le partenaire privé sont comptabilisées comme s'il était une entité relevant du secteur des bâtiments et travaux publics. 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 est aussi comptabilisé conformément aux dispositions relatives aux contrats pluri-exercices. Pendant la phase de construction, le chiffre d'affaires 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.

## 1.2. 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.

Par ailleurs, pendant la phase d'exploitation du contrat de concession de service public, lorsque le contrat prévoit la collecte de droits de passage ou autres droits auprès des usagers par le partenaire privé au profit de la collectivité publique, il faut passer les écritures suivantes :

- lors de la collecte des droits : le compte de trésorerie est débité par le crédit du compte **4731 Mandants, collectivité publique** ;
- lors du reversement des droits collectés à la collectivité publique : le compte **4731 Mandants, collectivité publique** est débité pour solde par le crédit du compte de trésorerie.

## 2. Comptabilisation

### ➤ Comptabilisation en phase de construction

6...	401/521	En cours		400 000 000	400 000 000
		Compte de charges par nature			
		Fournisseur/Banques			
		(Coût des travaux)			
2734		A la fin		420 000 000	420 000 000
	705	Créances sur le concédant			
		Travaux facturés			
		(Comptabilisation du chiffre d'affaires)			

➤ **Comptabilisation en phase post construction**

571		01/01/N		
	4731	Caisse	475 200	
		Mandants, collectivité territoriale		475 200
		<i>(recette journalière collectée pour le compte de la collectivité territoriale)</i>		

Le total des recettes annuelles s'élève à 135 000 000. A la clôture de l'exercice N, le solde du compte 4731 est donc créditeur d'une valeur de 135 000 000.

411		Clients	72 000 000	
	2734	Créances sur le concédant		42 000 000
	706	Services vendus		25 000 000
	7713	Intérêts sur créances diverses		5 000 000
		<i>(Constatation de la redevance)</i>		
		03/07/N		
4731		Mandants, collectivités territoriales	135 000 000	
	411	Clients		72 000 000
	521	Banques		63 000 000
		<i>(Reversement des droits de passage sous déduction des redevances annuelles)</i>		

**Deuxième partie**

➤ **Opération 1 :**

**Il s'agit d'un bien "de retour" :** biens mis en concession par le concédant et qui doivent lui revenir en fin de concession. L'entité n'ayant pas le contrôle de l'immobilisation selon les dispositions du cadre conceptuel, celle-ci n'entre pas dans le patrimoine du Port Autonome. Toutefois, une mention dans être portée dans les Notes annexes, au titre des engagements obtenus.

➤ **Opération 2 :**

**Il s'agit d'un bien de "remise" :** biens mis en concession par le concessionnaire, qui, selon les contrats, doivent être remis gratuitement au concédant en fin de concession.

Cette immobilisation entre dans le patrimoine du Port Autonome et a fera l'objet d'un amortissement sur sa durée d'utilité qui ne peut pas excéder raisonnablement la durée du contrat de concession.

**Amortissement du matériel lourd :**

$$120\ 000\ 000 \times 10\% \times 3/12 = 3\ 000\ 000$$

		01/10/N		
2411		4451	Matériel industriel	120 000 000
			TVA déductible sur immobilisation	21 600 000
	4812	Fournisseurs d'immobilisations corporelles		141 600 000
			31/12/N	
6813			Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	3 000 000
	28411		Amortissement du matériel industriel	3 000 000

Lors de la rétrocession du bien à l'Etat à la fin du contrat :

- Cumul des amortissements du matériel industriel au terme du contrat : 120 000 000.
- Valeur d'origine du matériel : 120 000 000.
- Valeur nette comptable du matériel : 120 000 000 – 120 000 000 = 0.

		01/01/N		
28411		2411	Amortissement du matériel	120 000 000
			Matériel industriel	120 000 000

### APPLICATION 96

### Comptabilisation de la participation aux résultats de GIE

L'entité C participe à deux GIE : le GIPCV (Groupement d'Intérêt des Producteurs de Cacao de la Vallée) où elle possède un tiers des parts et le GITRV (Groupement d'Intérêt des Transporteurs Routiers de la Vallée), dont elle a souscrit 25% des parts. A la clôture de l'exercice N, le GIPCV est bénéficiaire de 3 millions de francs et l'Assemblée décide l'affectation de ce bénéfice aux comptes courants des participants. Le GITRV est déficitaire de 8 000 000 de F. Lors de la réunion d'approbation des comptes, les participants ont décidé que la perte devait être considérée comme définitive et donc apurée par le versement d'un complément de cotisation.

#### 1. Comptabilisation chez l'entité C

- **Opération avec le GIPCV**

L'entité C va donc constater dans les écritures de N+1 cette participation aux résultats :

4631		Associés (1), opérations faites en commun et GIE	1 000 000	
	772	Revenus de participations (3 000 000 x 1/3) <i>(quote-part acquise dans le résultat du groupe GIPCV)</i>		1 000 000

(1) Il est possible de remplacer Associés par « Groupe GIPCV »

- **Opération avec le GITRV**

Ecritures chez C au cours de l'exercice N (après approbation des comptes du GIE) :

621		Sous-traitance générale (8 000 000 x 25%)	2 000 000	
	4631	Associés (1), opérations faites en commun et GIE		2 000 000

(1) Il est possible de remplacer Associés par « Groupe GITRV »

La comptabilisation de la perte du GIE n'a pu intervenir dans l'entité C qu'après arrêté des comptes du GIE (c'est-à-dire au cours de l'exercice N+1).

Toutefois, l'entité C se doit de constater cette perte à la clôture de son exercice N par la création d'une charge pour dépréciation :

659		Charges pour dépréciations	2 000 000	
	4963	Dépréciations des comptes associés, opérations faites en commun et GIE		2 000 000

## 2. Comptabilisation chez le G.I.E.

- Dans la comptabilité du GIPCV

1301		Résultat en instance d'affectation : Bénéfice	1 000 000	
	4631	Associés, Entité C opérations faites en commun et GIE (1)		1 000 000

(1) Dans la comptabilité du GIE, il est recommandé de créer des sous-comptes des **comptes 4631 et 4636** au nom de chacun des membres du GIE.

- Dans la comptabilité du GITRV

4631		Associés, Entité C, opérations faites en commun et GIE	2 000 000	
	706	Services vendus		2 000 000

### APPLICATION 97

### Participation financière au GIE

L'entité D décide de participer à la création d'un GIE le 01/04/N. Ce GIE a pour vocation la commercialisation à l'étranger de produits fabriqués par plusieurs entités de productions établies sur une zone industrielle. L'entité D, participante à hauteur de 25% des parts, verse, outre les 40 000 000 F de participation, une avance pour le démarrage de ses activités de 10 000 000 F.

## 1. Comptabilisation chez l'entité D

			01/04/N	
266		Parts dans des GIE	40 000 000	
277		Avances à des GIE	10 000 000	
	521	Banques (Apports en capital et avances stables)		50 000 000

## 2. Comptabilisation chez le G.I.E.

521		01/04/N		
		Banques	50 000 000	
	101	Capital social		40 000 000
	168	Autres emprunts et dettes		10 000 000
		<i>(Apports en capital et avances stables)</i>		

### APPLICATION 98

### Personnel intérimaire

Une entité filiale d'un groupe a engagé durant l'exercice N les charges suivantes, entre autres :

- |  |           |
|--|-----------|
| • location de personnel pour une durée de 6 mois auprès d'une société de travail temporaire. | 6 000 000 |
| • facturation par la société mère du groupe du personnel détaché                             | 8 400 000 |
| • facturation des prestations du gardien   | 720 000   |

#### 1. Principe

Le personnel intérimaire, détaché ou prêté est le personnel salarié d'une entité qui le met à la disposition d'une autre entité utilisatrice des services pour une durée déterminée. L'entité prestataire du service (employeur du personnel extérieur) peut être :

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

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

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

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

## 2. Comptabilisation des opérations

- **Au cours de l'exercice**

6371		Rémunérations de personnel intérimaire	6 000 000	
	4011	Fournisseurs (Facturation de la société de travail temporaire)		6 000 000
6372		Rémunérations de personnel détaché	8 400 000	
	4012	Fournisseurs Groupe (Facturation de la société mère pour personnel détaché)		8 400 000
6327		Rémunérations des autres prestataires de services	720 000	
	4011	Fournisseurs (Facturation du gardien)		720 000

- **A la clôture de l'exercice N**

Montant transféré en charges de personnel à la clôture de l'exercice : 6 000 000 + 8 400 000  
= 14 400 000.

31/12/N				
6671		Rémunération transférée de personnel intérimaire	6 000 000	
6672		Rémunération transférée de personnel détaché	8 400 000	
	6371	Rémunérations de personnel intérimaire		6 000 000
	6372	Rémunérations de personnel détaché		8 400 000

- **Impact du retraitement sur le compte de résultat de l'exercice**

- **sur la valeur ajoutée** : les services extérieurs diminuent de 14 400 000 tandis que la valeur ajoutée augmente d'autant.
- **sur l'excédent brut d'exploitation** : l'EBE reste inchangé, car les charges de personnel sont-elles mêmes augmentées de 14 400 000. Par conséquent, la C.A.F.G restera également le même.

### APPLICATION 99

### Réévaluation légale

Une entité procède au 31 décembre N à une réévaluation légale de ses immobilisations corporelles et financières. Parmi celles-ci figure un ensemble immobilier acquis le 1<sup>er</sup> janvier N-4, dont les caractéristiques sont les suivantes :

- coût d'acquisition du terrain : 100 000 000 F ;
- coût d'acquisition du bâtiment industriel : 300 000 000 F, (durée d'utilité 30 ans) ;
- coût d'acquisition des titres de participation (contrôle exclusif) : 25 000 000 F ;

La valeur actuelle de l'ensemble immobilier au 31 décembre N est estimée à 525 000 000 F, dont 150 000 000 F pour le terrain et 375 000 000 pour le bâtiment.

La valeur actuelle des titres de participation s'élève à 28 000 000 F.

Indice de réévaluation : 1, 2.

#### 1. Calcul des écarts de réévaluation

L'impact de la réévaluation peut être récapitulé dans le tableau suivant :

Postes	VNC avant réévaluation (I)	Valeur réévaluée (II)	Ecart de réévaluation (II - I)
Terrain	100 000 000	120 000 000 <sup>(1)</sup>	20 000 000
Bâtiment industriel	Valeur d'origine : 300 000 000	360 000 000 <sup>(a)</sup>	60 000 000
	$\Sigma$ amortissements : $300\,000\,000 \times 1/30 \times 5 = 50\,000\,000$	60 000 000 <sup>(b)</sup>	10 000 000
	VNC : $300\,000\,000 - 50\,000\,000 = 250\,000\,000$	300 000 000 <sup>(2)</sup>	50 000 000
Titres de participation	25 000 000	28 000 000 <sup>(3)</sup>	3 000 000
<b>Total</b>	<b>375 000 000</b>	<b>448 000 000</b>	<b>73 000 000</b>

(1) Valeur indiciaire =  $100\,000\,000 \times 1,2 = 120\,000\,000$  inférieure à la valeur actuelle de 150 000 000. On retient donc la plus faible des deux valeurs qui est ici la valeur indiciaire de 120 000 000.

(2) Valeur indiciaire =  $250\,000\,000 \times 1,2 = 300\,000\,000$  inférieure à la valeur actuelle de 375 000 000. On retient donc la plus faible des deux valeurs qui est ici la valeur indiciaire de 300 000 000. En conséquence, la valeur d'origine et la somme des amortissements du bâtiment seront réévaluées à la valeur indiciaire.

(a) Valeur d'origine réévaluée du bâtiment :  $300\,000\,000 \times 1,2 = 360\,000\,000$ .

(b) Somme des amortissements réévalués du bâtiment :  $50\,000\,000 \times 1,2 = 60\,000\,000$ .

(3) Valeur indiciaire =  $25\,000\,000 \times 1,2 = 30\,000\,000$  supérieure à la valeur actuelle de  $28\,000\,000$ . On retient donc la plus faible des deux valeurs qui est ici la valeur actuelle de  $28\,000\,000$ . Ce qui correspond à un indice de réévaluation de  $28\,000\,000/25\,000\,000 = 1,12$ .

## 2. Comptabilisation des écarts de réévaluation

- **A la clôture de l'exercice N :**

		31/12/N			
223		Terrains bâtis	20 000 000		
261		Titres de participation dans des sociétés sous contrôle exclusif	3 000 000		
	1061	Ecarts de réévaluation légale			23 000 000

		31/12/N			
2311		Bâtiments industriels	60 000 000		
	28311	Amortissement de bâtiments industriels			10 000 000
	1061	Ecarts de réévaluation légale			50 000 000

- **A la clôture de l'exercice N+1 :**

Il faut procéder à l'amortissement du bâtiment industriel sur une base réévaluée :

- Valeur nette comptable réévaluée:  $300\,000\,000$
- Durée d'utilité résiduelle:  $30 - 5 = 25$  ans
- Dotation aux amortissements:  $300\,000\,000 \times 1/25 = 12\,000\,000$

		31/12/N+1			
6813		Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	12 000 000		
	2831	Amortissements des bâtiments industriels			12 000 000

☞ **Remarque :** 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.

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 biais du compte **861 Reprises de provisions réglementées**.

		31/12/N			
2311		Bâtiments industriels		60 000 000	
	28311	Amortissement de bâtiments industriels		10 000 000	
	154	Provision spéciale de réévaluation		50 000 000	

• **A la clôture de l'exercice N+1 :**

Supplément de la dotation aux amortissements :

- Dotations aux amortissements réévaluées :  $300\,000\,000 \times 1/25 = 12\,000\,000.$
  - Dotations aux amortissements non réévaluées :  $300\,000\,000 \times 1/30 = 10\,000\,000.$
- Supplément de dotations aux amortissements = 2 000 000.

		31/12/N+1			
6813		Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles		12 000 000	
	2831	Amortissements des bâtiments industriels		12 000 000	
	154	Provision spéciale de réévaluation		2 000 000	
	861	Reprises de provisions réglementées		2 000 000	

On constate effectivement que l'impact de ces deux écritures sur le résultat de l'exercice N+1 est de 10 000 000 (12 000 000 – 2 000 000).

### APPLICATION 100

### Réévaluation libre

Une entité a procédé à la réévaluation libre de l'ensemble de ses immobilisations à la clôture de l'exercice N. Parmi ses immobilisations figure un bâtiment acquis le 2 janvier N-5 pour un montant de 150 000 000 F est amorti linéairement sur 30 ans. La valeur actuelle à la clôture de l'exercice N est de 135 000 000 F.

**Méthode 1:** Réévaluation par ajustement des amortissements proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable.

**Méthode 2:** Réévaluation par élimination du cumul des amortissements et enregistrement de la valeur réévaluée.

## 1. Calcul de l'écart de réévaluation

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

La valeur actuelle à cette date est 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 [ $135\,000\,000 \times (30/24)$ ] diminuée des amortissements réévalués pour 33 750 000 F [ $168\,750\,000 \times (6/30)$ ].

## 2. Méthode 1 : Réévaluation par ajustement des amortissements proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable

		31/12/N	
23		Bâtiments ( $168\,750\,000 - 150\,000\,000$ )	18 750 000
	283	Amortissement des bâtiments ( $33\,750\,000 - 30\,000\,000$ )	3 750 000
	1062	Ecart de réévaluation libre <i>(Réévaluation par ajustement des amortissements)</i>	15 000 000

## 3. 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.

### Étape 1 : Annulation des amortissements comptabilisés antérieurement

283		Amortissement des bâtiments	30 000 000
	23	Bâtiments <i>(Annulation des amortissements et écarts de réévaluation)</i>	30 000 000

Cette première écriture a pour conséquence d'annuler le cumul des amortissements antérieurs.

**Etape 2** : Comptabilisation de l'écart de réévaluation

23	1062	Bâtiments	15 000 000	
		Ecart de réévaluation libre <i>(Ecart de réévaluation)</i>		15 000 000

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**  $(30\,000\,000 - 30\,000\,000) = 0$ .

### APPLICATION 101 Inventaire permanent en comptabilité financière

Une entité possède au 1<sup>er</sup> janvier N un stock de marchandises M, s'élevant à 3 820 kilos à 800 F le kilo.

Au cours du mois de janvier, les mouvements suivants ont eu lieu :

05/01/N : vente de 80 kg de M pour 93 000 F au comptant; escompte de 2%

07/01/N : achat de 820 kg de M à crédit : 513 300 F; frais de port : 31 500 F

08/01/N : vente de M au comptant : 1 491 kg d'une part et 2 550 kg d'autre part, pour un montant global de 5 000 000 F, escompte accordé de 3%

16/01/N : achat de marchandises M au comptant : 120 kg pour 120 240 F, moins une remise de 4% et escompte de règlement de 1%

20/01/N : vente de 150 kg de M pour 165 000 F moins remise de 5%

25/01/N : facture d'achat d'un fournisseur

140 kg de marchandise M brut	120 000
Remise 5%	<u>- 6 000</u>
Net commercial	114 000
Escompte 2%	<u>- 2 280</u>
Total	111 720
Consignation d'emballages	<u>28 000</u>
Net à payer	139 720

30/01/N : règlement par le client de la vente du 20 janvier.

L'entité pratique l'inventaire permanent et les stocks sont valorisés selon la méthode du coût moyen unitaire pondéré (CMUP), recalculé après chaque entrée de marchandises. Toutes les opérations d'achats-ventes ont été réalisées dans la région.

		05/01/N			
4111		Clients (93 000 – 1860)	91 140		
673		Escomptes accordés (93 000 x 2%)	1 860		
	7011	Ventes de marchandises dans la région (Facture n°.....)			93 000
571		Caisse siège social	91 140		
	4111	Clients (Règlement de facture n°.....)			91 140
6031		Variations des stocks de marchandises	64 000		
	311	Stocks de marchandises (Sortie 80 kg x 800 F)			64 000

		07/01/N			
6011		Achats de marchandises dans la région	513 300		
6015		Frais sur achats - Transports <sup>(1)</sup>	31 500		
	4011	Fournisseurs (Facture n°.....)			544 800
311		Stocks de marchandises	544 800		
	6031	Variations des stocks de marchandises (Entrée 820 kg x 664,39 F)			544 800

<sup>(1)</sup> L'entité peut créer des sous comptes du compte **6015 Frais sur achats** ou intégrer les frais sur achats au compte **6011 achats de marchandises**.

		08/01/N			
4111		Clients (5 000 000 – 150 000)	4 850 000		
673		Escomptes accordés (5 000 000 x 3%)	150 000		
	7011	Ventes de marchandises dans la région (Facture n°.....et n°.....)			5 000 000
521		Banques	4 850 000		
	4111	Clients (Règlement de facture n°.....)			4 850 000
6031		Variations des stocks de marchandises	3 134 257		
	311	Stocks de marchandises (Sortie 4 041 kg x 775,614 <sup>(1)</sup> ) F			3 134 257

$$(1) : \frac{3\,056\,000 (800 \times 3820) - 64\,000 + 544\,800}{(3\,820 - 80 + 820)} = \frac{3\,536\,800}{4\,560} = 775,614$$

		16/01/N		
6011		Achats de marchandises dans la région (1)	115 430	
	4011	Fournisseurs (Facture n°.....)		115 430
	4011	Fournisseurs	115 430	
	571	Caisse siège social		114 276
	773	Escomptes obtenus (Règlement facture n°.....)		1 154
	311	Stocks de marchandises	115 430	
	6031	Variations des stocks de marchandises (Entrée 120 kg x 961,92 F)		115 430

(1) Achat de marchandises : 120 240

Remise 4% : 4 810

Net commercial : 115 430

Escompte 1% : 1 154

**Total : 114 276**

		20/01/N		
4111		Clients	156 750	
	7011	Ventes de marchandises dans la région (Facture n°.....)		156 750
	6031	Variations des stocks de marchandises	121 590	
	311	Stocks de marchandises (Sortie 150 kg x 810,599 F <sup>(2)</sup> )		121 590

$$(2) : \frac{3\,536\,800 - 1\,156\,441 - 1\,977\,816 + 115\,340}{(4\,560 - 1\,491 - 2\,550 + 120)} = \frac{517\,973}{639} = 810,599$$

		25/01/N		
6011		Achats de marchandises dans la région	114 000	
	4094	Fournisseurs créances pour emballages à rendre	28 000	
	773	Escomptes obtenus		2 280
	4011	Fournisseurs (Facture n°.....)		139 720

311		Stocks de marchandises	114 000	
	6031	Variations des stocks de marchandises (Entrée 140 kg x 814,286 F)		114 000
521		Banques	156 750	
	4111	Clients (Règlement facture n°.....)		156 750

- Comptes à la fin de janvier N

### 31 Stocks de marchandises M

Dates	Calcul	Montant	Dates	Calcul	Montant
01/01	3 820 x 800 CMUP 1 = 800	3 056 000	05/01	80 x CMUP 1	64 000
07/01	820 x 664,39 CMUP 2 = 775,614 <sup>(1)</sup>	544 800	08/01	1 491 x CMUP 2	1 156 441
16/01	120 x 961,92 CMUP 3 = 810,599 <sup>(2)</sup>	115 430	08/01	2 550 x CMUP 2	1 977 816
25/01	140 x 814,286 CMUP 4 = 811,42 <sup>(3)</sup>	114 000	20/01	150 x CMUP 3	121 590
				<b>SD 629 x 811,42</b>	<b>510 383</b>
	<b>Total</b>	<b>3 830 230</b>		<b>Total</b>	<b>3 830 230</b>

$$(1) : \frac{3\,056\,000 - 64\,000 + 544\,800}{(3\,820 - 80 + 820)} = \frac{3\,536\,800}{4\,560} = 775,614$$

$$(2) : \frac{3\,536\,800 - 1\,156\,441 - 1\,977\,816 + 115\,340}{(4\,560 - 1\,491 - 2\,550 + 120)} = \frac{517\,973}{639} = 810,599$$

$$(3) : \frac{517\,973 - 121\,590 + 114\,000}{(639 - 150 + 140)} = \frac{510\,383}{629} = 811,42$$

### 6031 Variations des stocks de marchandises

Dates	Montant	Dates	Montant
05/01	64 000	07/01	544 800
08/01	3 134 257	16/01	115 430
20/01	121 590	25/01	114 000
			<b>SD 2 545 617</b>
<b>Total</b>	<b>3 319 847</b>	<b>Total</b>	<b>3 319 847</b>

### 6011 Achats de marchandises

Dates	Montant	Dates	Montant
07/01	513 300		
16/01	115 430		
25/01	114 000		
			<b>SD 742 730</b>
<b>Total</b>	<b>742 730</b>		<b>742 730</b>

### 7011 Ventes de marchandises

Dates	Montant	Dates	Montant
		05/01	93 000
		08/01	5 000 000
		20/01	156 750
	<b>SC 5 249 750</b>		
<b>Total</b>	<b>5 249 750</b>	<b>Total</b>	<b>5 249 750</b>

A la clôture de la période, il y a lieu de mettre en conformité le stock théorique (629 kg) avec le stock réel qui doit être inventorié.

Supposons que l'inventaire donne 625 kg

6031	311	<div style="text-align: right; margin-bottom: 5px;">31/01/N</div> Variation de stocks marchandises <div style="text-align: center; margin-top: 5px;">Stocks de marchandises</div> <i>(Ecart sur stock à l'inventaire : 4 x 811,42 = 3 246 F)</i>	3 246			3 246
------	-----	--	-------	--	--	-------

### APPLICATION 102

### Engagements financiers et passifs éventuels

Une entité B, filiale de la société mère A, obtient le 15/04/N, un prêt bancaire de 100 000 000 F grâce à la caution de l'entité mère A. Le prêt est remboursé en bloc le 15/07/N+2.

#### 1. Comptabilisation chez la société mère A :

Un engagement de la garantie donné à la banque implique soit uniquement une information dans les Notes annexes en tant qu'engagement financier donné, soit une information dans les Notes annexes et une comptabilisation dans les comptes annuels. L'engagement financier donné sera comptabilisé dans les sous comptes du compte **906 engagements de garantie accordés**.

		15/04/N			
9162		Contrepartie des engagements accordés - cautions	100 000 000		
	9062	Cautions, garanties accordés <i>(Caution donnée à notre filiale B)</i>			100 000 000
		15/07/N+2			
9062		Cautions, garanties accordées	100 000 000		
	9162	Contrepartie des engagements donnés - cautions <i>(Annulation de la caution donnée à notre filiale B)</i>			100 000 000

#### 2. Comptabilisation chez la filiale B :

Un engagement de garantie reçu de l'entité mère implique soit uniquement une information dans les notes annexes en tant qu'engagement financier reçu, soit une information dans les notes annexes et une comptabilisation dans les comptes annuels. L'engagement financier reçu sera comptabilisé dans les sous comptes du compte **902 engagements de garantie obtenus**.

		15/04/N		
9022		Cautions, garanties obtenues	100 000 000	
	9122	Contrepartie des engagements obtenus - Cautions <i>(Caution reçue de la mère A)</i>		100 000 000
		15/07/N+2		
9122		Contrepartie des engagements obtenus – Cautions	100 000 000	
	9022	Cautions, garanties obtenues <i>(Annulation de la caution reçue de la mère A)</i>		100 000 000

### APPLICATION 103

### Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice

#### Opération 1 :

Une entité évalue au 31 décembre N ses stocks marchandises en utilisant la méthode FIFO à 200 000 000 dans une situation de récession et d'autres tendances négatives du marché. Ces stocks dépréciés n'ont pas pu être vendus au mois de janvier N+1. L'entité vend enfin le 05 février N+1 ses stocks de marchandises pour 140 000 000. La date d'arrêté des comptes est le 15 Mars N+1.

#### Opération 2 :

Une entité clôt son exercice le 31/12/N. Un incendie survient fin janvier N + 1 et détruit un atelier représentant 20 % de la capacité de production. Les dommages sont estimés à 150 000 000 F mais ne remettent pas en cause la continuité d'exploitation.

#### Opération 3 :

Une entité clôt son exercice le 31/12/N. En février N + 1 débute un litige peu important résultant d'événements survenus après la date de clôture. La date d'arrêté des comptes de cette entité est le 20 Avril N+1.

#### Opération 4 :

Un litige au tribunal de travail est provisionné au passif du bilan au 31/12/N pour un montant de 50 000 000 F. Le conseil d'administration de l'entité a arrêté les comptes le 15/04/N+1. Une décision du tribunal intervient le 30/05/N+1 condamnant la société à verser 75 000 000 F.

#### Opération 5 :

Une entité détenant un portefeuille de titres à la clôture de l'exercice constate une chute des cours de bourse début N+1.

#### 1. Opération 1 :

La perte probable de 60 000 000 F (200 000 000 – 140 000 000) doit être comptabilisée dans les comptes de l'exercice N au 31 décembre parce qu'elle intervient avant la date d'arrêté des comptes. Ainsi, il convient de constater une dépréciation des stocks dans les comptes annuels de l'exercice N pour un montant (supplémentaire) de 60 000 000 F.

## **2. Opération 2 :**

L'incendie n'a aucun lien avec la situation à la date de clôture (événement indiquant une situation postérieure à la clôture de l'exercice) et ne remet pas en cause la continuité d'exploitation : il ne donne pas lieu à un ajustement des comptes annuels de l'exercice N. Cependant, l'événement étant significatif, une information les notes annexes est nécessaire.

## **3. Opération 3 :**

Le litige n'a aucun lien avec la situation à la date de clôture et n'est pas d'une importance significative. Il ne donne donc pas lieu à un ajustement dans les comptes annuels, ni à une information dans les notes annexes de l'exercice N. Mais une information doit être fournie dans le rapport de gestion de l'exercice N.

## **4. Opération 4 :**

Cette décision du tribunal en date du 30/05/N+1 ne constitue pas un événement postérieur à la période de l'exercice dès lors qu'elle intervient postérieurement à la date d'arrêté des comptes le 15/04/N+1. En conséquence, les états financiers N ne doivent pas être ajustés.

## **5. Opération 5 :**

Une chute brutale début N+1 des cours de bourse en pleine période d'arrêté des comptes annuels de l'exercice N n'affecte pas l'évaluation des actifs. En effet, l'événement est relatif à l'année N+1 et ne remet pas en cause la valeur actuelle du cours des titres au 31 décembre. Toutefois, dès lors que les incidences sur l'activité, de la chute des cours sont jugées significatives, l'entité doit les expliquer et si possible les quantifier dans les notes annexes de l'exercice N.

### APPLICATION 104 Opération en qualité de commissionnaire

L'entité X demande à l'entité Y d'acheter pour son compte sur un marché local 200 tonnes de coton de qualité supérieure, étant entendu que Y agit en qualité de commissionnaire et sera rémunéré par une commission de 5%.

Le 15/06, Y achète à CENTRAFRICTON 200 tonnes au prix de 40 000 F la tonne. Elles sont livrées le 25/06 à X.

#### 1. Principe

- **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.

Sa commission n'apparaît 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).

- **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 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.

## 2. Ecritures comptables chez Y :

		15/06/N		
601		Achats de marchandises	8 000 000	
	401	Fournisseurs, dettes en compte X		8 000 000
411		Clients X	8 400 000	
	701	Ventes de marchandises		8 400 000

Le résultat de l'opération n'apparaît dans la comptabilité de l'entité X que par la différence au sein du compte « Résultat net de l'exercice » entre les ventes : 8 400 000, et les achats : 8 000 000.

### APPLICATION 105

### Opération en qualité de mandataire

Reprenons l'application figurant ci-dessus dans le cadre d'un commissionnaire en supposant maintenant que l'entité Y est mandataire de l'entité X.

Le 22 juin, l'entité Y paie le transporteur Z pour effectuer la livraison dans les entrepôts de X. Montant : 180 000 F.

**1<sup>ère</sup> hypothèse :** le transport est inclus dans le montant de la commission perçue par Y :

**2<sup>e</sup> hypothèse :** X doit rembourser Y franc pour franc :

## 1. Principe

- **Comptabilisation chez le mandataire**

Les opérations traitées par l'entité en qualité de mandataire sont enregistrées dans le compte **4731 Mandant, opérations faites pour le compte de tiers**, et seule la rémunération du mandataire est comptabilisée dans le résultat.

- **Opérations faites pour le compte du mandant**

Elles sont enregistrées dans le compte financier du mandant (compte **4731**).

Ce compte doit être 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 **4731 Mandant, opérations faites pour le compte de tiers** par le crédit du compte **4712 Crédeurs divers**, ouvert au nom de chaque fournisseur.

Les opérations de vente pour le compte du mandant sont débitées par le compte **4711 Débiteurs divers**, ouvert au nom de chaque client, par le crédit du compte **4731 Mandant, opérations faites pour le compte de tiers**.

Les avances et frais engagés peuvent être enregistrés dans le compte **4731**.

#### - 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. Comptabilisation des opérations d'achats-ventes

Chez Y, l'achat du lot de coton sera porté à un compte 47.

		15/06/N		
4731		Mandant X, opérations faites pour le compte de tiers	8 000 000	
	4712	Créditeurs divers CENTRAFRICTON <i>(Acquisition pour le compte de X)</i>		8 000 000
		25/06/N		
4712		Créditeurs divers CENTRAFRICTON	8 000 000	
	4731	Mandant X, opérations faites pour le compte de tiers <i>(Dénouement de l'opération avec X)</i>		8 000 000
411		Clients X	400 000	
	706	Services vendus <i>(Prestation vendue à X)</i>		400 000

## 2. Comptabilisation du transport

En cas de débours divers pour X (transports, frais de douane), la totalité des montants serait portée au compte 4731, l'entité X devant soit payer directement les prestataires de service au dénouement de l'opération, soit rembourser le mandataire franc pour franc.

### 1<sup>ère</sup> hypothèse

Le transport est inclus dans le montant de la commission perçue par Y :

6015		22/06/N		
	521	Frais sur achats  Banques locales <i>(Transporteur Z pour le compte de X)</i>	180 000	180 000

### 2<sup>e</sup> hypothèse

X doit rembourser Y franc pour franc :

4731		22/06/N		
	521	Mandant X, opérations faites pour le compte de tiers  Banques locales <i>(Transporteur Z pour le compte de X)</i>	180 000	180 000

**APPLICATION 106****Tenue d'une comptabilité autonome de la participation**

Deux entités A et B ont décidé la création d'une société en participation. Les droits et obligations sont fixés dans la proportion de trois quarts pour l'entité A et d'un quart pour l'entité B.

L'entité A est désignée comme gérant de la SP. Elle tient une comptabilité autonome de la participation pour les comptes de gestion.

Les opérations suivantes ont été constatées au cours du mois de janvier N :

**04/01** : virement par B d'une somme de 3 000 000 F pour financer des opérations de participation.

**07/01** : acquisition d'un matériel commercial destiné à l'activité en participation d'un montant de 16 000 000 F. Paiement en mars N.

**09/01** : achat de marchandises à crédit : 1 200 000 F pour le compte de la participation.

**11/01** : vente de marchandises au comptant pour 800 000 F. Règlement par banque.

**13/01** : frais de transport sur vente payés par chèque, pour le compte de la participation : 220 000 F.

**15/01** : facturation à la participation de divers frais avancés par l'entité A (téléphone 74 000 F et affranchissements 38 000 F).

**20/01** : expédition à B du solde des marchandises (600 000 F).

**24/01** : vente par B des marchandises : 1 000 000 F.

**31/01** : B remet à A un chèque pour solde des opérations financières de la participation en janvier N.

NB : Toutes écritures en milliers de Francs.

## 1. Comptabilité de la participation chez A (gérant)

On suppose que seuls les comptes de gestion sont tenus de façon autonome.

		04/01/N		
188	4631	Comptes de liaison des sociétés en participation Associé B, opérations faites en commun et GIE <i>(Virement de B pour le compte de la participation)</i>	3 000	3 000

07/01/N

*(Néant; l'opération ne met pas en cause des comptes de gestion ou des comptes concernant la participation)*

		09/01/N		
601		Achats de marchandises	1 200	
	188	Comptes de liaison des sociétés en participation <i>(Achats de marchandises pour le compte de la participation)</i>		1 200
		11/01/N		
188		Compte de liaison des sociétés en participation	800	
	701	Ventes de marchandises <i>(Ventes de marchandises pour le compte de la participation)</i>		800
		13/01/N		
612		Transports sur ventes	220	
	188	Comptes de liaison des sociétés en participation <i>(Transports sur ventes de marchandises pour le compte de la participation)</i>		220
		15/01/N		
628		Frais de télécommunications	74	
616		Transports de plis	38	
	188	Comptes de liaison des sociétés <i>(Frais divers facturés à la participation par le gérant)</i>		112

20/01/N

*(Néant)*

		24/01/N			
4631		Associé B, opérations faites en commun et GIE	1 000		
	701	Ventes de marchandises <i>(Ventes de marchandises effectuées par B)</i>			1 000
		31/01/N			
188		Comptes de liaison des sociétés en participation	2 000		
	4631	Associé B, opérations faites en commun et GIE <i>(Chèque de B pour solde des opérations de la participation en janvier N)</i>			2 000

- **Compte de l'associé B dans la comptabilité de la participation (en milliers de Francs)**

Débit	Compte de l'associé B	Crédit
07/01	4 000	04/01 3000
24/01	1 000	
		<b>Solde au 31/01 2 000</b>
<b>Total</b>	<b>5 000</b>	<b>Total 5 000</b>

- **Résultat des opérations de janvier N (d'après les comptes de la SP tenus par le gérant)**

09/01	Achats	1 200	
11/01	Ventes		800
13/01	Charges	220	
15/01	Charges	112	
24/01	Ventes		1 000
		1 532	1 800
<b>Résultat</b>		<b>268</b>	

Part de A dans le résultat :

$$268 \times 3/4 = 201$$

Part de B dans le résultat :

$$268 \times 1/4 = 67$$

- **Ecritures pour solde des comptes de gestion**

(en supposant une clôture des opérations de gestion au 31/01/N)

		31/01/N			
701		Ventes	1 800		
	601	Achats de marchandises			1 200
	612	Frais de transport sur ventes			220
	616	Transports de plis			38
	628	Frais de télécommunications			74
	188	Comptes de liaison des sociétés en participation			268

## 2. Comptabilité propre au gérant A

		04/01/N		
521		Banques	3 000	
	188	Compte de liaison des société en participation <i>Virement de B pour le compte de la participation</i>		3 000
		07/01/N		
2413		Matériel commercial	16 000	
	4812	Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corp. <i>(Acquisition d'un matériel pour le compte de la participation)</i>		16 000
4631		Associé B, opérations faites en commun et GIE	4 000	
	182	Dettes liées à des sociétés en participation <i>(Part de b dans l'immobilisation acquise)</i>		4 000
		09/01/N		
188		Comptes de liaison des sociétés en participation	1 200	
	401	Fournisseurs, dettes en compte <i>(Acquisition de marchandises pour le compte de la participation)</i>		1 200
		11/01/N		
521		Banques	800	
	188	Comptes de liaison des sociétés en participation <i>(Vente de marchandises pour le compte de la participation)</i>		800
		13/01/N		
188		Comptes de liaison des sociétés en participation	220	
	521	Banques <i>(Transport sur vente de marchandises pour le compte de la participation)</i>		220
		15/01/N		
188		Comptes de liaison des sociétés en participation	112	
	781	Transferts de charges d'exploitation <i>(Facturation de frais à la participation)</i>		112

20/01/N

*(Néant)*

24/01/N

*(Néant)*

		31/01/N		
521		Banques	2 000	
	188	Comptes de liaison des sociétés en participation <i>(Chèque de B pour solde des opérations de la participation)</i>		2 000
	188	Comptes de liaison des sociétés en participation	268	
	752	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun		201
	4631	Associé B, opération faites en commun et GIE <i>(Réparation du résultat de janvier N entre les participants de la S.P)</i>		67

### 3. Comptabilité chez B (non-gérant) en milliers de F

		04/01/N		
4631		Associé A, opérations faites en commun et GIE	3 000	
	521	Banques <i>(versement par virement bancaire en faveur de la participation)</i>		3 000

		07/01/N		
2773		Créances rattachées à des sociétés en participation	4 000	
	4631	Associé A, opérations faites en commun et GIE <i>(Acquisition d'une immobilisation par le gérant de la S.P. part de B)</i>		4 000

20/01/N (Néant)

		24/01/N		
521		Banques	1 000	
	4631	Associé A, opérations faites en commun et GIE <i>(Vente pour le compte de la SP)</i>		1 000

		31/01/N		
4631		Associé A, opérations faites en commun et GIE	2 000	
	521	Banques <i>(Solde des opérations de la participation en janvier N)</i>		2 000
	4631	Associé A, opérations faites en commun et GIE	67	
	752	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun <i>(Part de résultat sur les opérations de janvier N en SP)</i>		67

**APPLICATION 107**
**Tenue d'une comptabilité de la participation intégrée à la comptabilité du gérant**

Reprenons le cas de la S.P constituée entre les mains des entités A et B.

A est gérant. Les droits et obligations sont toujours fixés dans la proportion de trois quarts pour l'entité A et d'un quart pour l'entité B.

A tient la comptabilité de la S.P. à l'intérieur de sa propre comptabilité en utilisant des comptes, par exemple:

06 Exploitation en S.P- charges

07 Exploitation en S.P produits

Reprenons les opérations du mois de janvier N, présentées dans l'application précédente.

**1. Comptabilité chez A (tenue en milliers de F)**

		04/01/N		
521	Banques		3 000	
	4631	Associé B, opérations faites en commun <i>et GIE</i> ( <i>Virement de B pour le compte de la participation</i> )		3 000
		07/01/N		
2413	Matériel commercial		16 000	
	4812	Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corp. ( <i>Acquisition d'un matériel pour le compte de la participation</i> )		16 000
4631	Associé B, opérations faites en commun et GIE		4 000	
	182	Dettes liées à des sociétés en participation ( <i>part de B dans l'immobilisation acquise</i> )		4 000
		09/01/N		
188	Comptes de liaison des sociétés en participation		1 200	
	401	Fournisseurs, dettes en compte ( <i>Achats de marchandises pour le compte de la participation</i> )		1 200

		11/01/N		
521		Banques	800	
	07	Exploitation en S.P- produits <i>(Ventes de marchandises pour le compte de la participation)</i>		800
		13/01/N		
06		Exploitation en S.P - charges	220	
	521	Banques <i>(Transports sur ventes de marchandises pour le compte de la participation)</i>		220
		15/01/N		
06		Exploitation en S.P - charges	112	
	781	Transferts de charges <i>(Facturation de frais à la participation)</i>		112
		24/01/N		
4631		Associé B, opérations faites en commun et GIE	1 000	
	07	Exploitation en S.P - produits <i>(Vente de marchandises effectuée par B)</i>		1 000
		31/01/N		
521		Banques	2 000	
	4631	Associé B, opérations faites en commun et GIE <i>(Chèque de B pour solde des opérations de la participation en janvier N)</i>		2 000

### Résultat des opérations en participation

Charges	Produits
1 200	800
220	1 000
112	
<b>1532</b>	<b>1 800</b>

Résultat :  $1\ 800 - 1\ 532 = 268$

Part de A dans le résultat

$268 \times \frac{3}{4} = 201$

Part de B dans le résultat

$268 \times \frac{1}{4} = 67$

En supposant une clôture des opérations de gestion au 31/01/N :

- **Dans la comptabilité unique de A**

		31/01/N		
07		Exploitation en S.P – produits	1 800	
	06	Exploitation en S.P – charges		1532
	4631	Associé B, opérations faites en commun et GIE		67
	752	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun <i>(Répartition du résultat de janvier N entre les participations de la S.P)</i>		201

## 2. Comptabilité chez B (non-gérant, en milliers de F)

		04/01/N		
4631		Associé A, opérations faites en commun et GIE	3 000	
	521	Banques <i>(Versement par virement bancaire en faveur de la participation)</i>		3 000
		07/01/N		
2773		Créances rattachées à des sociétés en participation	4 000	
	4631	Associés A, opérations faites en commun et GIE <i>(Acquisition d'une immobilisation par le gérant de la S.P part de B)</i>		4 000

20/01/N

*(Néant)*

		24/01/N		
521		Banques	1 000	
	4631	Associés A, opérations faites en commun et GIE <i>(Vente pour le compte de la S.P)</i>		1 000
		31/01/N		
4631		Associés A, opérations faites en commun et GIE	2 000	
	521	Banques <i>(Solde des opérations de la participation en janvier N)</i>		2 000

		31/01/N		
4631		Associés A, opérations faites en commun et GIE	67	
	752	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun <i>(Part de résultat sur les opérations de janvier N en S.P)</i>		67

### APPLICATION 108

### Fonctionnement du compte 185

L'entité E possède une succursale S, située dans une province éloignée.

Dans la comptabilité du siège E figurera un compte :

- 1851 « Comptes permanents non bloqués succursale S »

Dans la comptabilité de la succursale S figurera le compte :

- 1852 « Comptes permanents non bloqués siège ».

Le 25/06/N, la succursale en rupture de fonds demande au siège de lui faire parvenir une somme de 5 000 000 F pour faire face à un certain nombre de règlements.

#### 1. Principe

Chaque succursale peut être plus ou moins autonome. Lorsque l'autonomie accordée est totale, un compte de liaison particulier sert de compte capital à l'établissement :

#### 184 "Comptes permanents bloqués des établissements et succursales"

Ce compte est débité au siège du montant des fonds mis à la disposition de la succursale; il est crédité au niveau de la succursale du montant des fonds reçus.

#### 2. Au niveau du siège

Au niveau de l'entité, il n'y a aucun mouvement puisque seule une somme en espèces va être déplacée physiquement d'un lieu à un autre. Le total des liquidités de l'entité reste inchangé.

1851	571	<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span>25/06/N</span> <span>Comptes permanents non bloqués succursale S</span> </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center; margin-top: 10px;"> <span>Caisse siège sociale</span> </div>	5 000 000	5 000 000
------	-----	---	-----------	-----------

#### 3. Au niveau de la succursale

Au niveau de chacune des comptabilités, siège et succursale, ce mouvement devra être constaté s'il y a autonomie des comptabilités.

572		25/06/N		
		Caisse succursale	5 000 000	
1852		Comptes permanents non bloqués siège		5 000 000

**Globalement, les opérations comptabilisées se neutralisent au niveau de l'entité.**

### APPLICATION 109

### Fonctionnement du compte 184

Le 01/12/N, l'entité G décide d'ouvrir une succursale. A cet effet, elle acquiert un fonds de commerce (régulé à 50% à crédit et à 50% au comptant sur le compte Banque), comprenant :

- les éléments incorporels 24 000 000 F
- des constructions 84 000 000 F (dont 12 000 000 de terrain)
- du matériel de bureau 20 000 000 F

Elle vire en outre 7 000 000 F au compte bancaire de la succursale ouvert à ECOBANK.

#### • Opérations au journal de la succursale :

		01/10/N		
215		Fonds commercial	24 000 000	
223		Terrains bâtis	12 000 000	
231		Bâtiments sur sol propre	72 000 000	
2441		Matériel de bureau	20 000 000	
521		Banques	7 000 000	
	184	Comptes permanents bloqués de la succursale (Création de la succursale)		135 000 000

#### • Opérations au journal du siège

		01/10/N		
184		Comptes permanents bloqués de la succursale	135 000 000	
	162	Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit		67 500 000
	521	Banques		67 500 000
		(Ouverture de la succursale)		

On constate que, en cas de regroupement des comptabilités après cette opération, le compte 184, créditeur dans la comptabilité de la succursale et débiteur du même montant dans la comptabilité du siège, s'annulerait.

### APPLICATION 110

### Opérations de cessions

Reprenons le cas de l'entité G qui vient d'ouvrir une succursale le 01/12/N.

Les opérations suivantes ont eu lieu au cours du mois de décembre N :

- **Opérations réalisées en décembre par le siège au profit de la succursale :**

a – virement bancaire de 18 900 000 ;

b – envoi de marchandises prélevées sur le stock du siège : coût 27 200 000 ;

c – achats de marchandises à crédit envoyées directement par le fournisseur à la succursale : 5 000 000.

- **Opérations réalisées en décembre par la succursale :**

d – achat comptant de marchandises réglées par banque : 16 400 000 ;

e – retrait de la banque pour alimenter la caisse : 8 000 000 ;

f – paiement du loyer : 1 400 000 et de la prime d'assurance : 900 000 par caisse ;

g – livraison de marchandises au siège : coût 6 800 000 ;

h – paiement par chèque de la taxe foncière : 800 000 ;

i – ventes de marchandises par banque : 31 800 000 ;

j – le stock final de marchandises a été évalué à 600 000.

#### 1. Ecritures au journal de la succursale

		décembre N	
521	Banques	18 900 000	
185	Comptes permanents non bloqués du siège (Opération a)		18 900 000
186	Comptes de liaison charges	27 200 000	
185	Comptes permanents non bloqués du siège (Opération b)		27 200 000
601	Achats de marchandises	5 000 000	
185	Comptes permanents non bloqués du siège (Opération c)		5 000 000
601	Achats de marchandises	16 400 000	
521	Banques (Opération d)		16 400 000

		décembre N	
572		Caisse succursale	8 000 000
	521	Banques	8 000 000
		<i>(Opération e)</i>	
622		Locations et charges locatives	1 400 000
625		Prime d'assurance	900 000
	572	Caisse succursale	2 300 000
		<i>(Opération f)</i>	
185		Comptes permanents non bloqués du siège	6 800 000
	187	Comptes de liaison produit	6 800 000
		<i>(Opération g)</i>	
641		Impôts et taxes directs	800 000
	521	Banques	800 000
		<i>(Opération h)</i>	
521		Banques	31 800 000
	701	Ventes de marchandises	31 800 000
		<i>(Opération i)</i>	
311		Stocks de marchandises	600 000
	6031	Variations des stocks de marchandises	600 000
		<i>(Opération j)</i>	

Après ces opérations, à la clôture de l'exercice N, la succursale va passer les écritures de régulation et de dotation qui la concernent, puis établir une balance de clôture. On supposera que les seules écritures concernent l'amortissement des constructions (300 000) et du matériel et mobilier de bureau (200 000).

		décembre N	
6813		Dotations aux amortissements d'exploitation	500 000
	2831	Amortissements des bâtiments	300 000
	2844	Amortissements du matériel et mobilier	200 000
		<i>(Dotation de l'exercice)</i>	

## 2. Ecritures au journal du siège

		décembre N	
185		Comptes permanents non bloqués de la succursale	18 900 000
	521	Banques	18 900 000
		<i>(Opération a)</i>	
185		Comptes permanents non bloqués du siège	27 200 000
	187	Comptes de liaison produits	27 200 000
		<i>(Opération b)</i>	
185		Comptes permanents non bloqués du siège	5 000 000
	401	Fournisseurs, dettes en compte	5 000 000
		<i>(Opération c)</i>	
186		Comptes de liaison charges	6 800 000
	185	Comptes permanents non bloqués du siège	6 800 000
		<i>(Opération g)</i>	

## 3. Situation comptable et compte de résultat de l'établissement

- **Principe**

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 "Comptes de liaison charges"** et **187 "Compte de liaison produits"**.

- **Balance de clôture de la succursale**

N° Cpte	Libellés	Mouvements		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Créditeur
<b>184</b>	Comptes permanents bloqués de la succ.		135 000 000		135 000 000
<b>185</b>	Comptes permanents non bloqués du siège	6 800 000	51 100 000		44 300 000
<b>186</b>	Comptes de liaison charges	27 200 000		27 200 000	
<b>187</b>	Comptes de liaison produits		6 800 000		6 800 000
<b>215</b>	Fonds commercial	24 000 000		24 000 000	
<b>223</b>	Terrains bâtis	12 000 000		12 000 000	
<b>231</b>	Bâtiments sur sol propre	72 000 000		72 000 000	
<b>244</b>	Matériel et mobilier	20 000 000		20 000 000	
<b>2831</b>	Amortissements des bâtiments		300 000		300 000
<b>2844</b>	Amortissements du matériel et mobilier		200 000		200 000
<b>311</b>	Stocks marchandises	600 000		600 000	
<b>521</b>	Banques	57 700 000	25 200 000	32 500 000	
<b>572</b>	Caisse	8 000 000	2 300 000	5 700 000	
<b>601</b>	Achats de marchandises	21 400 000		21 400 000	
<b>6031</b>	Variations des stocks marchandises		600 000		600 000
<b>622</b>	Locations et charges locatives	1 400 000		1 400 000	
<b>625</b>	Primes d'assurances	900 000		900 000	
<b>641</b>	Impôts et taxes directs	800 000		800 000	
<b>681</b>	Dotations aux amortissements	500 000		500 000	
<b>701</b>	Ventes de marchandises		31 800 000		31 800 000
	<b>Total</b>	<b>253 300 000</b>	<b>253 300 000</b>	<b>219 000 000</b>	<b>219 000 000</b>

- **Compte de résultat de la succursale**

Charges		Produits	
Postes	Montants	Postes	Montants
<b>601</b> Achats marchandises	21 400 000	<b>701</b> Ventes de marchandises	31 800 000
<b>6031</b> Variations des stocks marchandises	- 600 000		
<b>622</b> Locations et charges locatives	1 400 000		
<b>625</b> Primes d'assurances	900 000		
<b>641</b> Impôts et taxes directs	800 000		
<b>681</b> Dotations aux amortissements	500 000		
<b>Solde (Bénéfice)</b>	<b>7 400 000</b>		
<b>TOTAL</b>	<b>31 800 000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>31 800 000</b>

**APPLICATION 111****Intégration des comptes des établissements dans la comptabilité de l'entité**

Suite de l'application 3.

**1. Principe**

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.

**2. Ecritures de clôture de la comptabilité dans la succursale**

		31/12/N		
185		Comptes permanents non bloqués du siège	219 500 000	
	186	Comptes de liaison charges		27 200 000
	215	Fonds commercial		24 000 000
	223	Terrains bâtis		12 000 000
	231	Bâtiments sur sol propre		72 000 000
	244	Matériel et mobilier		20 000 000
	311	Stocks de marchandises		600 000
	521	Banques		32 500 000
	572	Caisse		5 700 000
	601	Achats de marchandises		21 400 000
	622	Locations et charges locatives		1 400 000
	625	Primes d'assurances		900 000
	641	Impôts et taxes directs		800 000
	681	Dotations aux amortissements		500 000

		31/12/N		
187		Comptes de liaison produits	6 800 000	
2831		Amortissements des bâtiments	300 000	
2844		Amortissements du matériel et mobilier	200 000	
6031		Variation des stocks de marchandises	600 000	
701		Ventes de marchandises	31 800 000	
	185	Comptes permanents non bloqués du siège		39 700 000

**Le siège peut alors reprendre la balance de la succursale dans sa propre comptabilité à la clôture de l'exercice.**

**L'ensemble des opérations de la succursale se retrouve ainsi intégré à la comptabilité de l'entité.**

### 3. Ecritures dans le journal du siège au 31/12/N

		31/12/N		
215		Fonds commercial	24 000 000	
223		Terrains bâtis	12 000 000	
231		Bâtiments sur sol propre	72 000 000	
244		Matériel et mobilier	20 000 000	
311		Stocks de marchandises	600 000	
521		Banques	32 500 000	
572		Caisse	5 700 000	
187		Comptes de liaison produits	27 200 000	
	186	Comptes de liaison charges		6 800 000
	185	Comptes permanents non bloqués de la succursale		179 300 000
	139	Résultat net de la succursale : Perte		7 400 000
	2831	Amortissements des bâtiments		300 000
	2844	Amortissements du matériel et mobilier		200 000
<i>(Réintégration des comptes de la succursale)</i>				
131		Résultat net de la succursale	7 400 000	
601		Achats de marchandises	21 400 000	
622		Locations et charges locatives	1 400 000	
625		Primes d'assurances	900 000	
641		Impôts et taxes directs	800 000	
681		Dotations aux amortissements	500 000	
	6031	Variation des stocks de marchandises		600 000
	701	Ventes de marchandises		31 800 000
<i>(Réintégration des comptes de la succursale)</i>				

**Les comptes 185, 186 et 187 sont soldés (comptes réciproques).**

**APPLICATION 112****Contrat de franchise**

Une entité X a pour activité principale l'exploitation de sa marque et de son savoir-faire par l'intermédiaire d'une chaîne de franchisage. Le 02 Janvier N, l'entité X signe un contrat de franchise avec une entité Y sur une durée de 20 ans. Le 15 Janvier N, l'entité X adresse à son franchisé une facture relative au droit d'entrée s'élevant à 140 000 000 F. Ce droit d'entrée se décompose comme suit :

- frais d'aménagement de bureaux : 40 000 000 F
- droit d'utilisation de la marque et du savoir-faire du franchiseur : 100 000 000 F.

La facture a été réglée le 30 Janvier N par virement bancaire sur le compte du franchiseur.

Le contrat de franchise prévoit également le versement d'une redevance annuelle payable à terme échu représentant 5% du chiffre d'affaires annuel réalisé au titre de chaque exercice. Une facture liée à la redevance annuelle est adressée le 10 janvier de chaque année au franchisé et le montant de la redevance est basé sur le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice précédent. La première facture a été envoyée au franchisé le 10 Janvier N+1 et réglée le 16 Février N+1 par virement bancaire. Le chiffre d'affaires annuel de l'exercice N s'élève à 200 000 000 F.

La durée d'utilité des aménagements de bureaux est de 10 ans.

## 1. Comptabilisation chez le franchisé

- **Au titre de l'année N**

		15/01/N			
2184		Coûts de franchise	100 000 000		
	4811	Fournisseurs d'investissements – Immobilisations incorporelles <i>(Acquisition du droit d'utilisation de la marque)</i>		100 000 000	
235		Aménagements de bureaux	40 000 000		
	4812	Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corporelles <i>(Frais d'aménagements de bureaux)</i>		40 000 000	
					30/01/N
4811		Fournisseurs d'investissements – Immobilisations incorporelles	100 000 000		
4812		Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corporelles	40 000 000		
	521	Banques <i>(Pour règlement)</i>		140 000 000	

- **A la clôture de l'exercice N**

- **Redevance de l'exercice N** :  $200\,000\,000 \times 5\% = 10\,000\,000$ .

- **Dotation aux amortissements** :

Amortissements des coûts de franchise :  $100\,000\,000 \times 1/20 \times 11, 5/12 = 4\,791\,667$

Amortissements des aménagements de bureaux :  $40\,000\,000 \times 1/10 \times 11, 5/12 = 3\,833\,333$

		31/12/N			
634		Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires	10 000 000		
	408	Fournisseurs, factures non encore parvenues <i>(Selon régularisation)</i>		10 000 000	
6812		Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles	4 791 667		
6813		Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	3 833 333		
	28184	Amortissements des coûts de franchise		4 791 667	
	2835	Amortissements des aménagements de bureaux <i>(Dotation aux amortissements)</i>		3 833 333	

- **Au titre de l'exercice N+1 :**

408		01/01/N+1	Fournisseurs, factures non encore parvenues	10 000 000	
	634		Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires <i>(Contrepassation)</i>		10 000 000
634		10/01/N+1	Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires	10 000 000	
	4011		Fournisseurs <i>(Constatation de la redevance)</i>		10 000 000
4011		16/02/N +1	Fournisseurs	10 000 000	
	521		Banques <i>(Pour règlement)</i>		10 000 000

- **Comptabilisation chez le franchiseur**

- **Au titre de l'année N**

411		15/01/N	Clients	140 000 000	
	706		Services vendus <i>(Constatation du droit d'entrée)</i>		140 000 000
521		30/01/N	Banques	140 000 000	
	411		Clients <i>(Règlement du droit d'entrée)</i>		140 000 000

- **A la clôture de l'exercice N**

4181		31/12/N	Clients, factures à établir	10 000 000	
	706		Services vendus <i>(Selon régularisation)</i>		10 000 000

- **Au titre de l'exercice N+1 :**

		01/01/N+1		
706		Services vendus	10 000 000	
	4181	Clients, factures à établir <i>(Contrepassation)</i>		10 000 000
			10/01/N+1	
411		Clients	10 000 000	
	706	Services vendus <i>(Constatation de la redevance)</i>		10 000 000
			16/02/N +1	
521		Banques	10 000 000	
	411	Clients <i>(Pour règlement)</i>		10 000 000

**APPLICATION 113****Méthode de l'intégration directe (méthode dite également mono monétaire) et méthode de l'intégration différée**

Comptabilisation d'opérations faites avec l'étranger par application de la méthode de l'intégration directe :

3 mars N : achat de marchandises à la firme Princeton (USA) pour une valeur de 1 000 dollars, payable fin mai par traite (cours du dollar = 520 F),

30 avril N : vente au comptant des marchandises ci-dessus pour 800 000F,

18 mai N : achat de 1 000 dollars au cours de 517 F,

31 mai N : règlement de la traite (cours du dollar = 522 F).

**1. Méthode de l'intégration directe (méthode dite également mono monétaire)****• Principe**

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 francs. 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 chacune de ces devises.

Lorsque l'opération avec l'étranger est terminée et réglée, on peut calculer le résultat de cette opération en retenant la perte de change (compte 676 ou 656 du PCGO) ou le gain de change (compte 776 ou 756 du PCGO) apparu du fait de la variation de la devise entre la date de la naissance de l'opération et la date du règlement ou la date de la couverture de change, le cas échéant.

- **Comptabilisation sur la base du cours du jour de la devise à la date de l'opération**

		03/03/N		
601		Achats de marchandises (1 000 x 520)	520 000	
	401	Fournisseur Princeton, dettes en compte <i>(Facture Princeton)</i>		520 000
	401	Fournisseur Princeton, dettes en compte	520 000	
	402	Fournisseurs, effets à payer <i>(Règlement fournisseur par traite)</i>		520 000
		30/04/N		
5211		Banques en monnaie nationale	800 000	
	701	Ventes de marchandises <i>(Ventes au comptant)</i>		800 000
		18/05/N		
5215		Banques en devises (1 000 x 517)	517 000	
	5211	Banques en monnaie nationale <i>(Achat de devises)</i>		517 000
		31/05/N		
402		Fournisseurs, effets à payer (1 000 x 522)	522 000	
	5215	Banques en devises <i>(Paiement traite en devises)</i>		522 000
	5215	Banques en devises	5 000	
	776	Gains de change financiers <i>(Clôture du compte en dollars : ((522 - 517) x 1000))</i>		5 000
	656	Pertes de change sur dettes commerciales	2 000	
	402	Fournisseurs, effets à payer <i>(Pertes sur compte fournisseur en devise : ((522 - 500) x 1000))</i>		2 000

- **Détermination du résultat**

Ventes de marchandises	800 000
Gains de change	+ 5 000
Achats de marchandises	- 520 000
Pertes de change	- 2 000
Résultat (bénéfice)	283 000

- **Comptabilisation sur la base d'un cours fixe (cours standard)**

Cours fixe de 507 francs pour un dollar US pendant le premier semestre N

		03/03/N		
601		Achats de marchandises (1 000 x 507)	507 000	
	401	Fournisseur Princeton, dettes en compte <i>(Facture Princeton)</i>		507 000
	401	Fournisseur Princeton, dettes en compte	507 000	
	402	Fournisseurs, effets à payer <i>(Règlement fournisseur par traite)</i>		507 000
	5211	Banques en monnaie nationale	800 000	
	701	Ventes de marchandises <i>(Ventes au comptant)</i>		800 000
	5215	Banques en devises (1 000 x 517)	517 000	
	5211	Banques en monnaie nationale <i>(Achat de devises)</i>		517 000
31/05/N				
402		Fournisseurs, effets à payer (1 000 x 507)	507 000	
	5215	Banques en devises <i>(Paiement traite en devises)</i>		507 000
	676	Pertes de change financières (517 000 – 507 000)	10 000	
	5215	Banques en devises <i>(clôture du compte en dollars)</i>		10 000

- **Détermination du résultat**

Ventes de marchandises	800 000
Achats de marchandises	- 507 000
Pertes de change	- 10 000
Résultat (bénéfice)	283 000

On constate donc que 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 (ici achats et différences de change).

## 2. Méthode de l'intégration différée

- **Principe**

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 u succursales. Outre la comptabilité normale en francs, l'entité tient autant de comptabilités auxiliaires distinctes qu'il y a de catégories de monnaies étrangères entre les comptabilités en monnaies différentes, deux ou plusieurs comptes de liaison :

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

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

Les opérations faites avec l'étranger n'ayant pas de contrepartie immédiate en francs, c'est-à-dire les opérations correspondant à une entrée ou à une sortie des monnaies étrangères et ne faisant pas jouer directement la comptabilité en francs, sont enregistrées dans la comptabilité en monnaies étrangères. Les opérations faisant intervenir la comptabilité en francs 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 francs" dans la comptabilité en monnaies étrangères,
- le compte de liaison "Comptabilité devises" dans la comptabilité en francs, le SYSCOHADA suggère l'utilisation de sous -comptes du compte 184

En d'exercice, on procède à l'intégration des comptabilités en monnaies étrangères dans la comptabilité en francs. Les comptes tenus en devises sont préalablement convertis en francs sur la base des cours au jour de l'inventaire; ce sont ces soldes convertis qui figurent dans la balance de vérification avant l'écriture d'inventaire.

Mais on peut également procéder à l'intégration d'une comptabilité en monnaie étrangère en cours d'année si l'on veut déterminer le résultat d'opérations faites avec l'étranger.

- **Ecritures au journal**

- **Comptabilité en dollars**

		03/03/N			
601		Achats de marchandises	1 000		
	401	Fournisseur Princeton, dettes en compte <i>(Facture Princeton)</i>		1 000	
401		Fournisseur Princeton, dettes en compte	1 000		
	402	Fournisseurs, effets à payer <i>(Règlement fournisseur par traite)</i>		1 000	

30/04/N : *Néant*

		18/05/N			
5215		Banque en devises	1 000		
	1853	Comptabilité en francs <i>(achat de devises)</i>		1 000	
402		Fournisseurs, effets à payer	1 000		
	5212	Banque, comptes en dollars <i>(Paiement traite en devises)</i>		1 000	

- **Comptabilité en francs**

03/03/N : *Néant*

		30/04/N			
5211		Banque, comptes en francs	800 000		
	701	Ventes de marchandises <i>(Ventes au comptant)</i>		800 000	
1852		Comptabilité dollars	517 000		
	5211	Banque, comptes en francs <i>(Achat de devises)</i>		517 000	

31/05/N : *Néant*

- **Détermination du résultat**

En fin de période, les comptabilités en devises sont intégrées dans la comptabilité en francs. Ici, la comptabilité en dollars est transférée dans la comptabilité en francs (transfert des soldes des comptes tenus en monnaie étrangère traduits en francs en utilisant le cours à fin mai : 522 francs).

601		31/05/N							
		Achats de marchandises		522 000					
	1853	Comptabilité francs <i>(Transfert de comptabilité en dollars)</i>							522 000

Les deux comptes de liaison sont ensuite soldés l'un par l'autre, le solde représentant soit une perte de change, soit un gain de change.

		31/05/N							
1853		Comptabilité francs		522 000					
	1852	Comptabilité dollars							517 000
	756	Gains de change sur dettes commerciales <i>(Pour solde des comptes de liaison)</i>							5 000

- **Détermination du résultat des opérations :**

Ventes de marchandises	800 000
Gains de change	+ 5 000
Achats de marchandises	- 522 000
Résultat (bénéfice)	283 000

Le résultat obtenu est évidemment identique à celui calculé dans le cadre de la méthode de l'intégration directe.

**APPLICATION 114****Méthode de l'intégration mixte**

Une entité établie dans l'espace OHADA réalise, en plus de ses opérations dans la zone, quelques ventes aux Etats-Unis.

Elle a effectué les opérations suivantes avec l'étranger :

- |   |   |                               |
|---|---|-------------------------------|
| 1. Vente à terme aux Etats-Unis           | : | 1 000 \$, cours du dollar 507 |
| 2. Règlement total de cette vente         | : | 1 000 \$, cours du dollar 510 |
| 3. Nouvelle vente à terme aux Etats-Unis  | : | 1 200 \$, cours du dollar 508 |
| 4. Règlement partiel de cette vente       | : | 900 \$, cours du dollar 511   |
| 5. Règlement de frais de déplacement      | : | 300 \$, cours du dollar 509   |
| 6. Troisième vente à terme aux Etats-Unis | : | 1 400 \$, cours du dollar 512 |

**1. Principe**

Cette méthode fait intervenir :

- une comptabilité des monnaies étrangères en parties simples ;
- une comptabilité des francs en partie double (comptabilité ordinaire).

Pour les écritures passées en partie simple, il est conseillé d'indiquer la position du compte (débiteur ou créditeur) afin d'éviter toute confusion.

**2. Comptabilisation**

Les écritures au journal de l'entité, sachant qu'elle utilise la méthode de "l'intégration mixte", se présente comme ci-dessous :

		03/03/N			
411		Clients US		507 000	
	701	Ventes de marchandises (1 000 \$ à 507) <i>(Vente aux USA)</i>			507 000
5215		Banques en devises		510 000	
	411	Clients US (1 000 \$ à 510) <i>(Règlement client US)</i>			510 000

		30/04/N		
411		Clients US	609 600	
	701	Ventes de marchandises (1 200 \$ à 508) <i>(Ventes aux USA)</i>		609 600
		18/05/N		
5215		Banques en devises	459 900	
	411	Clients US (900 \$ à 511) <i>(Règlement client US)</i>		459 900
		31/15/N		
6384		Missions	152 700	
	5215	Banques en devises (300\$ à 509) <i>(Frais de déplacement en \$)</i>		152 700
		31/15/N		
411		Clients US	716 800	
	701	Ventes de marchandises <i>(Vente aux USA)</i>		716 800

- **3. Analyse des comptes "Clients US" et "Banques dollars"**

Supposons que le cours du dollar au jour de l'inventaire s'élève à 510 F, nous pouvons calculer les différences de change sur les comptes "Clients US" et "Banques dollars" :

- **Compte "Clients US"**

	\$	Francs		\$	Francs
1 à ventes	1 000	507 000	2 par banque	1 000	510 000
3 à ventes	1 200	609 600	4 par banque	900	459 900
6 à ventes	1 400	716 800	Solde en dollars	1 700	867 000
<b>Soldes en francs</b>		3 500			
	3 600	1 836 900		3 600	1 836 900

Solde en dollars :  $3\ 600 - 1\ 900 = 1\ 700$

Solde en francs :  $1\ 833\ 400 - 969\ 900 = 863\ 500$

Le cours du dollar au jour de l'inventaire étant de 510, le solde réel des \$ s'élève à :

$1\ 700 \times 510 = 867\ 000$

La différence de conversion s'élève donc à  $867\ 000 - 853\ 500 = 3\ 500\ \text{F}$

Ces 3 500 F sont ajoutés au début du compte "Clients US"

Débit :	1 833 400	Crédit :	969 000
	<u>+ 3 500</u>		<u>+ solde réel de \$ 867 000</u>
	1 836 900		1 836 900

- **Compte "Banques dollars"**

	\$	Francs		\$	Francs
2 - à clients	1 000	510 000	5 par missions	300	152 700
4 - à clients	900	459 900	Solde en dollars	1 600	816 000
			Solde en francs		1 200
		969 900			969 900

Solde en dollars :  $1\ 900 - 300 = 1\ 600$

Solde en francs :  $969\ 900 - 152\ 700 = 817\ 200$

Le cours du dollar au jour de l'inventaire étant de 510, le solde réel des dollars s'élève à :

$1\ 600 \times 510 = 816\ 000$

La différence de conversion s'élève à  $817\ 200 - 816\ 000 = 1\ 200$

Ces 1 200 F sont à ajouter au crédit du compte "Banques dollars" :

Débit : 969 900	Crédit :	152 700
	+ (solde réel de \$)	816 000
		+ 1 200
		<hr/>
		969 900

- **Ecritures au journal**

		31/12/N	
411	Clients US	3 500	
	4791 Ecarts de conversion passif (Différence de conversion)		3 500
676	Pertes de change	1 200	
	5215 Banques en devises (Ajustement compte Banque dollars)		1 200

### APPLICATION 115 Opérations spécifiques des entités agricoles

L'exploitant d'une exploitation d'agriculture et d'élevage vous demande de lui préciser un certain nombre de points comptables restés en suspens.

#### Opération 1 :

Le 01 janvier N, des dépenses pour une valeur de 362 000 ont été engagés pour l'achat de fumures et autres apports organiques (achat à crédit).

#### Opération 2 :

Des plants d'hévéa ont été plantés depuis le 2 janvier N-5. Le 1<sup>er</sup> janvier N, la plantation est entrée en production. On estime que la production du latex sera à plein rendement pendant 40 ans. La valeur de la plantation d'hévéa est estimée à 150 000 000.

#### Opération 3 :

L'exploitant disposant aussi d'un verger de fruits, a prélevé sur la production de l'exploitation pour sa propre consommation des fruits d'une valeur de 50 000, le 01/03/N.

#### Opération 4 :

Une vache laitière achetée le 1/07/N à 800000 a été cédée le 01/07/N+2 au prix de 1 000 000. La ferme procède de façon récurrente à de telle cession. On estime la période de production de lait de la vache à 8 ans.

- Opération 1

			01/01/N				
2245		Amélioration du fonds			362 000		
	4812	Fournisseurs d'investissement <i>(Achat de fumures)</i>				362 000	

• **Opération 2**

		01/01/N		
2465		Plantations agricoles	150 000 000	
	2496	Actifs biologiques en cours <i>(Entrée en production du verger)</i>		150 000 000
		31/12 /N		
6813		Dotation aux amortissements des immobilisations	3 750 000	
	2846	Amortissements des actifs biologiques <i>(Dotation de l'exercice (150 000 00/40))</i>		3 750 000

• **Opération 3**

		01/03/N		
1047		Prélèvement autoconsommation	50 000	
	724	Production auto - consommée <i>(Autoconsommation)</i>		50 000

• **Opération 4**

Dotation complémentaire du 01/ 01/N+2 au 01/07/N+2 :  $800\ 000 \times 1/8 \times 6/12 = 50\ 000$

Cumul des amortissements :  $800\ 000 \times 1/8 \times 24/12 = 200\ 000$

Calcul de la valeur comptable nette : VNC :  $800\ 000 - 200\ 000 = 600\ 000$

		01/01/N		
6813		Dotation aux amortissements des immobilisations	50 000	
	2846	Amortissement des actifs biologiques <i>(Dotation complémentaire (800 000/8 x 6/12))</i>		50 000
		01/01/N		
654		Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations	600 000	
2846		Amortissement des actifs biologiques	200 000	
	2462	Cheptel, animaux reproducteurs <i>(Sortie du bien)</i>		800 000
		01/03/N		
414		Créances sur cessions courantes d'immobilisations	1 000 000	
	754	Produits des cessions courantes d'immobilisations <i>(Prix de cession)</i>		1 000 000

### APPLICATION 116

### Fusion simple

L'entité A, au capital de 10 000 parts de 5 000 F de nominal, absorbe l'entité B, au capital de 6 000 parts de 10 000 F de nominal, dont le bilan est le suivant:

ACTIF	Brut	Amort/Dép.	Net	PASSIF	Net
<b>Actif Immobilisé</b>				<b>Capitaux Propres</b>	
Frais de développement	6 000 000	3 000 000	3 000 000	Capital	60 000 000
Terrains bâtis	30 000 000	-	30 000 000	Réserves	12 500 000
Bâtiments adm. & cciaux	60 000 000	20 000 000	40 000 000		
Matériels industriels	20 000 000	10 500 000	9 500 000	<b>Dettes financières</b>	
<b>Actif circulant</b>				Emprunts	40 000 000
Stocks de Marchandises	15 000 000		15 000 000		
Créances clients	5 000 000		5 000 000		
<b>Trésorerie Actif</b>					
Banques	10 000 000		10 000 000		
<b>Totaux</b>	<b>146 000 000</b>	<b>33 500 000</b>	<b>112 500 000</b>	<b>Totaux</b>	<b>112 500 000</b>

Les valeurs réelles des terrains et des bâtiments sont de 37 500 000 F et de 50 000 000 F. La valeur des autres éléments correspond aux valeurs comptables.

La valeur de l'action de l'entité absorbante A est de 9 000 F. La parité d'échange sera déterminée à partir de la valeur des parts sociales de chaque entité selon le traité de fusion.

Coûts externes liés à l'opération de fusion (règlement par chèque bancaire) :

- honoraires des conseils : 15 000 000F.
- commissions bancaires : 1 000 000 F.

### 1. Principes

- **Détermination de la valeur des apports**

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.**

- **Comptabilisation des opérations de fusion**

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.

- **Rapport ou parité d'échange**

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

$$\text{Parité d'échange} = \frac{\text{Valeur d'échange des titres de l'entité absorbée}}{\text{Valeur d'échange des titres de l'entité absorbante}}$$

- **Comptabilisation chez l'entité absorbante**

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.

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 ».

- **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).

## 2. Modalités de l'opération de fusion

Lorsque l'opération de fusion a pour conséquence une prise de contrôle, il convient de traiter cette opération comme une acquisition à la valeur réelle.

- **Etape n° 1 : Evaluation des apports de l'entité absorbée :**

- **Méthode 1 : Détermination à partir de l'actif réel**

Frais développement :	3 000 000
Terrains bâtis	37 500 000
Bâtiments Adm. & cciaux	50 000 000
Matériels industriels :	9 500 000
Stocks Marchandises	15 000 000
Créances clients	5 000 000
Banque	10 000 000
	<hr/>
Total de l'actif apporté :	130 000 000
Emprunts :	- 40 000 000
	<hr/>
<b>Valeur de l'actif net apporté :</b>	<b>90 000 000</b>

- **Méthode 2 : Détermination à partir de des capitaux propres**

Capitaux propres

- |            |            |
|------------|------------|
| • Capital  | 60 000 000 |
| • Réserves | 12 500 000 |

Plus-values

- |   |            |
|---|------------|
| • Sur terrains (37 500 000 – 30 000 000)  | 7 500 000  |
| • Sur bâtiments (50 000 000 – 40 000 000) | 10 000 000 |

<b>Valeur de l'actif net apporté :</b>	<b>90 000 000</b>
--	-------------------

Valeur d'une part sociale de l'entité absorbée :  $90\,000\,000 / 6\,000 = 15\,000$  F

- **Etape n°2** : détermination du rapport d'échange

Le rapport d'échange est le suivant :  $\frac{15\,000}{9\,000} = \frac{5}{3}$  soit une parité de 5 actions A contre 3 actions de B.

- **Etape n° 3** : Détermination du nombre de titres à émettre par l'entité absorbante

Nombre de titres B à échanger = 6 000 titres.

Rapport d'échange = 5 parts A contre 3 parts B

Nombre de titres à émettre =  $6\,000 \times \frac{5}{3} = 10\,000$  titres A à émettre.

- **Etape n° 5** : Détermination de l'augmentation de capital

Augmentation de capital = 10 000 titres émis x 5 000 de valeur nominale = 50 000 000F.

- **Etape n° 6** : Calcul de la prime de fusion

L'apport net de 90 000 000 étant rémunéré par une augmentation de capital de 50 000 000 F, la prime de fusion s'élève à 40 000 000 F (90 000 000 – 50 000 000).

### 3. Comptabilisation chez l'entité absorbante

- **Etape n° 1 : Augmentation de capital**

4614		Apporteurs, entité absorbée B, compte d'apports	90 000 000	
	1013	Capital souscrit, appelé, versé non amorti		50 000 000
	1053	Primes de fusion		40 000 000

- **Etape n° 2 : Réalisation des apports**

211		Frais de développement	3 000 000	
2232		Terrains Bâti	37 500 000	
2323		Bâtiments Administratifs et commerciaux	50 000 000	
2411		Matériels industriels	9 500 000	
311		Stocks de Marchandises	15 000 000	
411		Clients	5 000 000	
521		Banques	10 000 000	
	162	Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit		40 000 000
	4614	Apporteurs, entité absorbée B, compte d'apports		90 000 000

- **Etape n° 3: Comptabilisation des frais relatifs à la fusion**

**Option 1 : Comptabilisation des frais en charge de l'exercice**

6324		Honoraires des professions réglementées	15 000 000	
6318		Autres frais bancaires	1 000 000	
	521	Banques		16 000 000

**Option 2 : Imputation des frais sur la prime de fusion**

1053		Primes de fusion	16 000 000	
	521	Banques		16 000 000

### 3. Comptabilisation chez l'entité absorbée

- Détermination du résultat de fusion

Eléments apportés	Valeur d'apport	Valeur nette comptable	Résultat de fusion
Terrains Bâtis:	37 500 000	30 000 000	+ 7 500 000
Bâtiments Administratifs et cciaux	50 000 000	40 000 000	+10 000 000
<b>Total de l'actif apporté :</b>	<b>87 500 000</b>	<b>70 000 000</b>	<b>+ 17 500 000</b>

- Etape n° 1 : Réalisation des apports

4718	Apport, compte de fusion, entité A	90 000 000	
2811	Amortissements des frais de Développement	3 000 000	
2831	Amortissements des bâtiments adm &cciaux	20 000 000	
2841	Amortissements Matériels industriels	10 500 000	
162	Emprunts	40 000 000	
1381	Résultat de fusion		17 500 000
211	Frais de développement		6 000 000
2232	Terrains bâtis		30 000 000
2323	Bâtiments Administratifs et commerciaux		60 000 000
2411	Matériels industriels		20 000 000
311	Stocks de Marchandises		15 000 000
411	Clients		5 000 000
521	Banques		10 000 000

Etape n° 2 : Rémunération des apports

502	Actions	90 000 000	
4718	Apport, compte de fusion, entité A		90 000 000

Etape n° 3 : Constatation des droits des associés sur l'actif net apporté

1013	Capital souscrit, appelé, versé non amorti	60 000 000	
11	Réserves	12 500 000	
1381	Résultats de fusion	17 500 000	
4618	Apporteurs, titres à échanger		90 000 000

#### Etape n° 4 : Désintéressement des associés de l'entité B

4618		Apporteurs, titres à échanger	90 000 000	
	502	Actions		90 000 000

#### APPLICATION 117

#### Participation de l'absorbante dans l'absorbée

L'entité A, au capital de 10 000 titres de 10 000 de valeur nominale, absorbe l'entité B, au capital de 5 000 titres de 10 000.

L'entité A détient 40% de l'entité B.

Les bilans simplifiés des deux entités sont les suivants :

<b>BILAN entité A</b>			
<b>ACTIF</b>	<b>MONTANTS</b>	<b>PASSIF</b>	<b>MONTANTS</b>
Matériels industriels	90 000 000	Capital	100 000 000
Titres B	10 000 000	Réserves	30 000 000
Créances clients	60 000 000	Emprunts	30 000 000
<b>Total</b>	<b>160 000 000</b>	<b>Total</b>	<b>160 000 000</b>

<b>BILAN entité B</b>			
<b>ACTIF</b>	<b>MONTANTS</b>	<b>PASSIF</b>	<b>MONTANTS</b>
Matériels industriels	37 000 000	Capital	50 000 000
		Réserves	2 000 000
Créances clients	18 000 000	Emprunts	3 000 000
<b>Total</b>	<b>55 000 000</b>	<b>Total</b>	<b>55 000 000</b>

Tous les éléments du bilan sont correctement évalués à l'exception des matériels industriels dont les valeurs réelles sont les suivantes :

- pour l'entité A : 230 000 000
- pour l'entité B : 85 000 000.

L'entité absorbante renonce à émettre des titres qui devraient lui revenir (fusion-renonciation).

## 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.

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**.

## 2. Modalités de l'opération de fusion

- **Etape n° 1** : Détermination du rapport d'échange

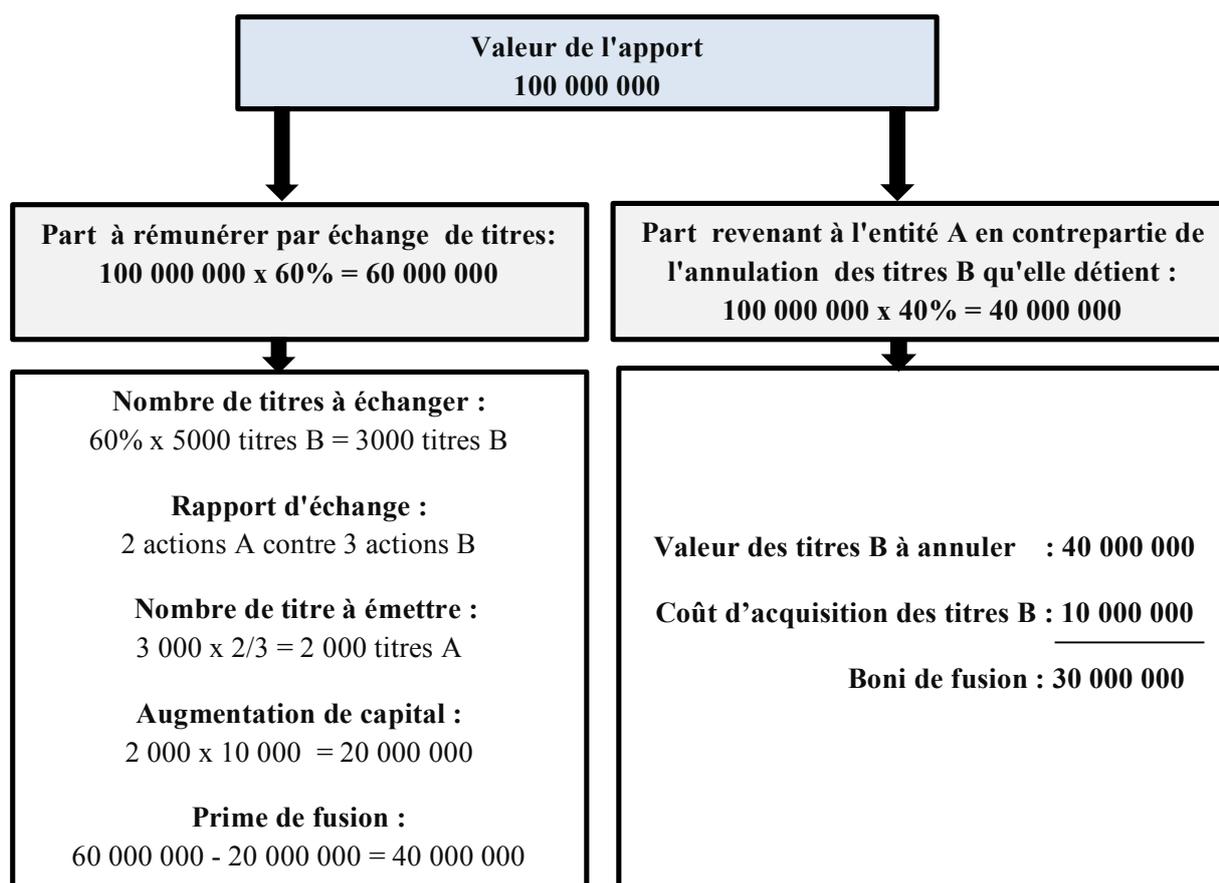
Compte tenu de la participation de l'entité A dans l'entité B, il convient de déterminer dans un premier temps la valeur du titre B, puis celle du titre A pour déterminer le rapport d'échange.

Entité B		Entité A	
Immobilisations	85 000 000	Immobilisations	230 000 000
Créances clients	18 000 000	Titres B <sup>(1)</sup>	40 000 000
Total de l'actif	103 000 000	Créances clients	60 000 000
Emprunts	- 3 000 000	Total de l'actif	330 000 000
Actif net	100 000 000	Emprunts	-30 000 000
Nombre de titres B	5 000	Actif net	300 000 000
<b>Valeur du titre B</b>	<b>20 000</b>	Nombre de titres A	10 000
		<b>Valeur du titre A</b>	<b>30 000</b>
		(1) 40% x 5000 titres x 20 000	

Les valeurs d'échange sont de 30 000 pour A et de 20 000 pour B.

$$\text{Rapport d'échange} = \frac{20\,000}{30\,000} = \frac{2}{3} \quad \text{soit 2 actions A contre 3 actions B.}$$

- **Etape n°2** : Détermination de l'augmentation de capital et traitement des titres B.



### 3. Comptabilisation chez l'entité absorbante

- **Etape n°1**: Augmentation de capital et annulation des titres B détenus par l'entité A

4614	Apporteurs, entité absorbée B, compte d'apports	100 000 000	
1013	Capital souscrit, appelé, versé non amorti		20 000 000
1053	Prime de fusion <sup>(1)</sup>		70 000 000
26	Titres de participation (entité B)		10 000 000

(1) Le compte 1053 "Prime de fusion " comprend deux éléments distincts :

- boni de fusion réalisé par l'entité A sur l'annulation des titres B qu'elle détenait 30 000 000
- la prime de fusion proprement dite sur échange des autres titres B 40 000 000
- 70 000 000

Les titres B détenus par l'entité A sont annulés pour leur valeur dans la comptabilité de l'entité A, soit 10 000 000 figurant au bilan de l'entité A.

- **Etape n° 2 : Réalisation des apports**

2411		Matériels Industriels	85 000 000	
411		Clients	18 000 000	
	162	Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit		3 000 000
	4614	Apporteurs, entité absorbée B, compte d'apports		100 000 000

#### 4. Comptabilisation chez l'entité absorbée B

- **Etape n° 1 : Réalisation des apports et constatation du résultat de fusion dans le compte 1381 "Résultat de fusion"**

4718		Apport, compte de fusion, entité A	100 000 000	
162		Emprunts	3 000 000	
	1381	Résultat de fusion		48 000 000
	2231	Matériels Industriels		37 000 000
	411	Clients		18 000 000

- **Etape n° 2 : Rémunération des apports (réception des titres émis par l'entité absorbante)**

La rémunération concerne uniquement les 60 % de l'apport revenant aux autres actionnaires que l'entité A. L'entité B reçoit 2 000 titres A d'une valeur unitaire de 30 000, soit 60 000 000.

502		Actions	60 000 000	
	4718	Apport, compte de fusion, entité A		60 000 000

- **Etape n° 3 : Constatation des droits des actionnaires**

La fraction de l'apport revenant à l'entité A en tant qu'actionnaire de l'entité B doit être mise en évidence. Le compte 4718 d'un montant de 40 000 000 (100 000 000 – 60 000 000) doit être soldé.

101		Capital social	50 000 000	
11		Réserves	2 000 000	
1381		Résultats de fusion	48 000 000	
	4618	Apporteurs, titres à échanger		60 000 000
	4718	Apport, compte de fusion, entité A		40 000 000

- **Etape n° 4** : Désintéressement des actionnaires

Les actionnaires de l'entité B, autres que l'entité A, reçoivent les 2 000 titres A en échange de leur 3 000 titres B.

4618	502	Apporteurs, titres à échanger		60 000 000	
		Actions			60 000 000

### APPLICATION 118

### Participation de l'absorbée dans l'absorbante

L'entité A, au capital de 10 000 titres de 10 000 F de valeur nominale, absorbe l'entité B, au capital de 5 000 titres de 10 000 F.

L'entité B détient 20% des titres de l'entité A.

Les bilans simplifiés des deux entités sont les suivants :

<b>BILAN entité A</b>			
<b>ACTIF</b>	<b>MONTANTS</b>	<b>PASSIF</b>	<b>MONTANTS</b>
Matériels industriels	41 000 000	Capital	100 000 000
		Réserves	1 000 000
Créances clients	63 000 000	Emprunts	3 000 000
<b>Total</b>	<b>104 000 000</b>	<b>Total</b>	<b>104 000 000</b>

<b>BILAN entité B</b>			
<b>ACTIF</b>	<b>MONTANTS</b>	<b>PASSIF</b>	<b>MONTANTS</b>
Matériels industriels	40 000 000	Capital	50 000 000
Titres A	5 000 000	Réserves	1 000 000
Créances clients	21 000 000	Emprunts	15 000 000
<b>Total</b>	<b>66 000 000</b>	<b>Total</b>	<b>66 000 000</b>

Tous les éléments du bilan sont correctement évalués à l'exception des matériels industriels dont les valeurs réelles sont les suivantes :

- pour l'entité A : 60 000 000
- pour l'entité B : 60 000 000.



- **Étape n° 2 : Réalisation des apports**

2411		Matériels Industriels	60 000 000	
5021		Actions propres entité A	24 000 000	
411		Clients	21 000 000	
	162	Emprunts		15 000 000
	4614	Apporteurs, entité absorbée B, compte d'apports		90 000 000

- **Étape n° 3 : Annulation des titres A apportés par l'entité B par réduction de capital**

Réduction de capital : 2 000 titres (20% x 10 000) x 10 000 de valeur nominale = 20 000 000

Imputation sur la prime de fusion : 24 000 000 - 20 000 000 = 4 000 000

101		Capital souscrit, appelé, versé non amorti	20 000 000	
1053		Prime de fusion	4 000 000	
	5021	Actions propres entité A		24 000 000

Au final, la prime de fusion s'élève à 15 000 000 - 4 000 000 = 11 000 000.

### 3. Comptabilisation chez l'entité absorbée B

- **Étape n° 1 : Réalisation des apports et constatation du résultat de fusion dans le compte 1381 " Résultat de fusion "**

4718		Apport, compte de fusion, entité A	90 000 000	
162		Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit	15 000 000	
	1381	Résultat de fusion		39 000 000
	2411	Matériels industriels		30 000 000
	263	Titres de participation dans des sociétés conférant une influence notable		15 000 000
	411	Clients		21 000 000

- **Étape n° 2 : Rémunération des apports (réception des titres émis par l'entité absorbante)**

L'entité B reçoit 7 500 titres A d'une valeur unitaire de 12 000, soit 90 000 000.

502		Actions, entité A	90 000 000	
	4718	Apport, compte de fusion, entité A		90 000 000

• **Etape n° 3** : Constatation des droits des actionnaires

101	Capital social	50 000 000	
111	Réserves	1 000 000	
1381	Résultats de fusion	39 000 000	
4618	Apporteurs, titres à échanger		90 000 000

• **Etape n° 4** : Désintéressement des actionnaires

Les actionnaires de l'entité B reçoivent les 7 500 titres A en échange de leur 5 000 titres B.

4618	Apporteurs, titres à échanger	90 000 000	
502	Actions, entité A		90 000 000

**APPLICATION 119**

**Participations réciproques**

L'entité A, au capital de 10 000 titres de 10 000 de valeur nominale, absorbe l'entité B, au capital de 5 000 titres de 10 000, à l'occasion d'une fusion-renonciation. L'entité A détient 10% du capital de l'entité B, soit 500 titres B.

L'entité B détient 5% du capital de l'entité A, soit 500 titres A.

<b>BILAN entité A</b>			
<b>ACTIF</b>	<b>MONTANTS</b>	<b>PASSIF</b>	<b>MONTANTS</b>
Matériels industriels	75 000 000	Capital	100 000 000
Titres B	5 000 000	Réserves	60 000 000
Créances clients	140 000 000	Emprunts	60 000 000
<b>Total</b>	<b>220 000 000</b>	<b>Total</b>	<b>220 000 000</b>

<b>BILAN entité B</b>			
<b>ACTIF</b>	<b>MONTANTS</b>	<b>PASSIF</b>	<b>MONTANTS</b>
Matériels industriels	61 000 000	Capital	50 000 000
Titres A	9 000 000	Réserves	30 000 000
Créances clients	70 000 000	Emprunts	60 000 000
<b>Total</b>	<b>140 000 000</b>	<b>Total</b>	<b>140 000 000</b>

Tous les éléments du bilan sont correctement évalués à l'exception des matériels industriels dont les valeurs réelles sont les suivantes :

- pour l'entité A : 105 000 000
- pour l'entité B : 130 000 000.

## 1. Modalités de l'opération de fusion

- **Etape n° 1** : Détermination du rapport d'échange

Compte tenu des participations réciproques, la détermination des valeurs de chaque titre nécessite la résolution d'un système de deux équations à deux inconnues.

Entité A	
Matériels	105 000 000
Titres B	500 B
Créances clients	140 000 000
Total de l'actif	500 B + 245 000 000
Emprunts	-60 000 000
Actif net	500 B + 185 000 000
Nombre de titres A	10 000
<b>Valeur du titre A</b>	<b>20 000</b>

Entité B	
Matériels Industriels	130 000 000
Titres A	500 A
Créances clients	70 000 000
Total de l'actif	500 A + 200 000 000
Emprunt	-60 000 000
Actif net	500 A + 140 000 000
Nombre de titres B	5 000
<b>Valeur du titre B</b>	<b>30 000</b>

Soit à résoudre le système suivant :

$$\begin{cases} 10\,000 A = 500 B + 185\,000\,000 \\ 5\,000 B = 500 A + 140\,000\,000 \end{cases} \quad \text{dont les solutions sont les suivantes} \quad \begin{cases} A = 20\,000 \\ B = 30\,000 \end{cases}$$

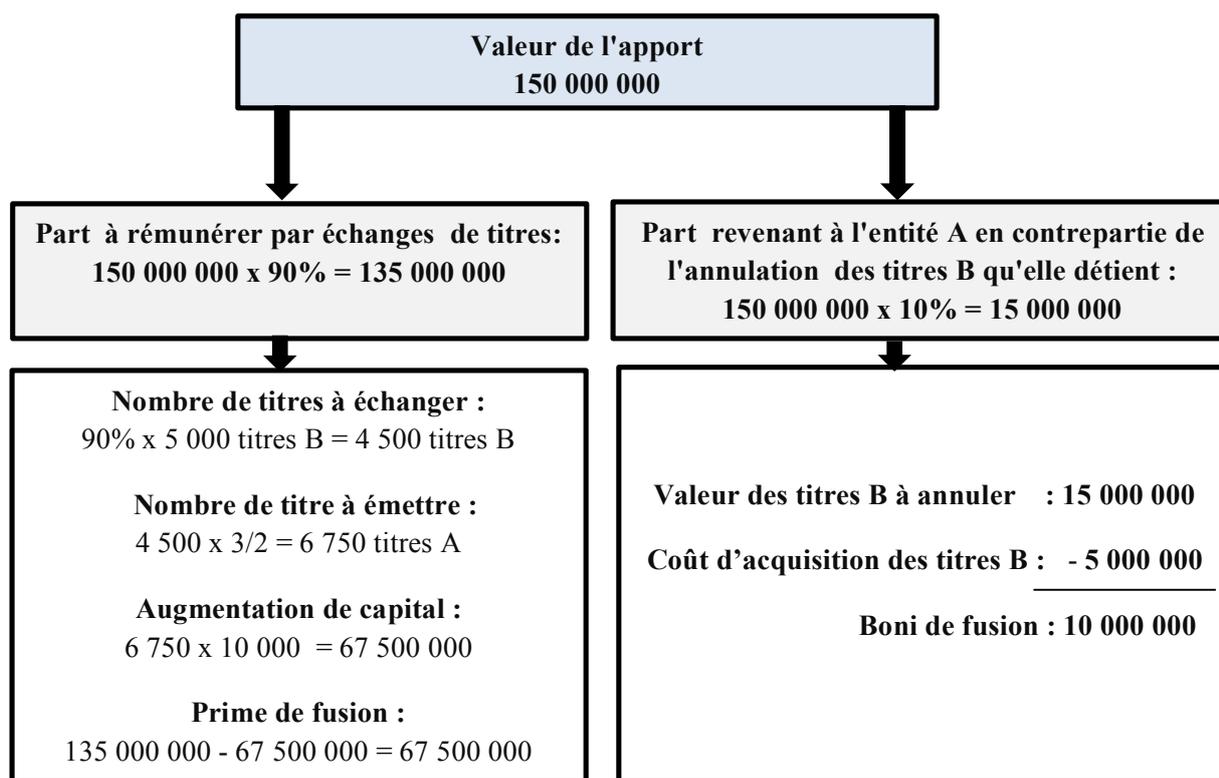
Les valeurs d'échange sont de 20 000 pour A et de 30 000 pour B.

$$\text{Rapport d'échange} = \frac{30\,000}{20\,000} = \frac{3}{2} \quad \text{soit 3 actions A contre 2 actions B.}$$

- **Etape n° 2** : Caractéristiques techniques de l'opération

L'apport réalisé par l'entité B s'élève à  $500 \times 20\,000 + 1\,40\,000\,000 = 150\,000\,000$ .

## Modalités de rémunération de l'apport :



## 2. Comptabilisation chez l'entité absorbante

- **Étape n°1:** Augmentation de capital et annulation des titres B détenus par l'entité A

4614	Appoteurs, entité absorbée B, compte d'apports  Capital social Prime de fusion <sup>(1)</sup> Autres titres de participation, titres B	150 000 000	
			67 500 000 77 500 000 5 000 000

(1) Le compte 1052 "Prime de fusion " comprend deux éléments distincts :

- boni de fusion réalisé par l'entité A sur l'annulation des titres B qu'elle détenait : 10 000 000
  - la prime de fusion proprement dite sur échange des autres titres
- |                   |
|-------------------|
| <u>67 500 000</u> |
| 77 500 000        |

Les titres B détenus par l'entité A sont annulés pour leur valeur dans la comptabilité de l'entité A, soit 5 000 000 figurant au bilan de l'entité A.

- **Etape n° 2 : Réalisation des apports**

2411		Matériels Industriels	130 000 000	
411		Clients	70 000 000	
5021		Actions propres entité A	10 000 000	
	162	Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit		60 000 000
	4614	Apporteurs, entité absorbée B, compte d'apports		150 000 000

- **Etape n° 3 : Annulation des titres A apportés par l'entité B par réduction de capital**

Réduction de capital : 500 titres x 10 000 de valeur nominale = 5 000 000

Imputation sur la prime de fusion : 10 000 000 - 5 000 000 = 5 000 000

101		Capital social	5 000 000	
10523		Prime de fusion	5 000 000	
	5021	Actions propres entité A		10 000 000

Au final, la prime de fusion s'élève à 77 500 000 - 5 000 000 = 72 500 000.

### 3. Comptabilisation chez l'entité absorbée

- **Etape n° 1 : réalisation des apports et constatation du résultat de fusion dans le compte 1381 " Résultat de fusion "**

4718		Apport, compte de fusion, entité A	150 000 000	
162		Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit	60 000 000	
	1381	Résultat de fusion		70 000 000
	2411	Matériels industriels		61 000 000
	268	Autres titres de participation, titres A		9 000 000
	411	Clients		70 000 000

- **Etape n° 2 : Rémunération des apports (réception des titres émis par l'entité absorbante)**

La rémunération concerne uniquement les 90% de l'apport revenant aux autres actionnaires que l'entité A.

L'entité B reçoit 6 750 titres A d'une valeur unitaire de 20 000, soit 135 000 000.

502		Actions, titres A	1 35 000 000	
	4718	Apport, compte de fusion, entité A		135 000 000

- **Etape n° 3** : Constatation des droits des actionnaires

La fraction de l'apport revenant à l'entité A en tant qu'actionnaire de l'entité B doit être mise en évidence. Le compte 4718 d'un montant de 15 000 000 (150 000 000 – 135 000 000) doit être soldé.

1013		Capital souscrit, appelé, versé, non amorti	50 000 000	
11		Réserves	30 000 000	
1381		Résultat de fusion	70 000 000	
	4618	Apporteurs, titres à échanger		135 000 000
	4718	Apport, compte de fusion, entité A		15 000 000

**Etape n° 4** : Désintéressement des actionnaires

Les actionnaires de l'entité B, autres que l'entité A, reçoivent les 6 750 titres A en échange de leur 4 500 titres B.

4618		Apporteurs, titres à échanger	135 000 000	
	502	Actions, titres A		135 000 000

**APPLICATION 120****Apport partiel d'actif**

Une entité Y propose à une entité X au capital de 150 000 000 F (15000 actions de 10 000) de lui apporter une branche de son activité sous forme d'un apport partiel d'actif.

Informations comptables de la branche d'activité de l'entité Y.

Valeur nette au bilan au 31/12/N	
Fonds commercial	Néant
Matériels industriels	45 000 000
Stocks de métaux	36 000 000
Créances <sup>(1)</sup>	34 140 000
Dettes fournisseurs	12 820 000

*(1) Valeur brute du poste 35 580 000, une créance de 7 200 000 peut être considérée comme compromise, le client étant en liquidation judiciaire. Elle est dépréciée à 80%*

La valeur d'apport sera établie en se fondant sur les valeurs nettes au bilan au 31/12/N de tous les postes, hormis les éléments incorporels du fonds commercial qui sont évalués à 25 000 000 F. L'apport sera rémunéré par des actions X émises 15 000 F l'une. L'apport a été fait la valeur réelle.

**1. Principe**

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**.

**2. Valeur de l'apport partiel**

Fonds commercial	:	=	25 000 000
Matériels industriels	:	=	45 000 000
Stocks Marchandises	:	=	36 000 000
Créances (1):		=	29 820 000
Dettes fournisseurs	:	=	- 12 820 000
<b>Total actif net apporté :</b>		=	<b>123 000 000</b>

*(1) : 35 580 000 - (7200 000 x 80%) = 29 820 000*

### 3. Nombre d'actions à émettre

Il faut créer  $123\,000\,000 / 15\,000 = 8\,200$  actions nouvelles.

### 4. Comptabilisation chez l'entité bénéficiaire de l'apport

4614		Apporteurs, entité Y, compte d'apports	123 000 000	
	1013	Capital souscrit, appelé, versé non amorti (8200 x 10 000)		82 000 000
	1052	Prime d'apport : 8200 x (10 000 – 5000) <i>(Emission de 8200 actions nouvelles)</i>		41 000 000
215		Fonds commercial	25 000 000	
2411		Matériels industriels	45 000 000	
311		Stocks de marchandises	36 000 000	
411		Clients (35 580 000 – 7 200 000)	28 380 000	
4162		Créances douteuses	7200 000	
	401	Fournisseurs		12 820 000
	4912	Dépréciation des créances douteuses 7200 000 x 80%		5 760 000
	4614	Apporteurs, entité Y, compte d'apports <i>(Liquidation des apports)</i>		123 000 000

## APPLICATION 121 Période comparative

Une entité clôture ses états financiers annuels au 31 Décembre N et décide de préparer pour la première fois des états financiers intermédiaires au 30 juin N.

	Période en cours	Période comparative
<b>Bilan</b>		
Période clôturant le :	30 Juin N	?
<b>Compte de résultat</b>		
-Sur 6 mois	1 <sup>er</sup> janvier N au 30 juin N	?
<b>Tableau de flux de trésorerie</b>		
-sur 6 mois	1 <sup>er</sup> janvier N au 30 juin N	?

### 1. Principe

- **Contenu des états financiers**

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 annexe.

- **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. Détermination des périodes comparatives

	<b>Période en cours</b>	<b>Période comparative</b>
<b>Bilan</b>		
Période clôturant le :	30 Juin N	30 Juin N-1
<b>Compte de résultat</b>		
-Sur 6 mois	1 <sup>er</sup> janvier N au 30 juin N	1 <sup>er</sup> janvier N-1 au 30 juin N-1
<b>Tableau de flux de trésorerie</b>		
-sur 6 mois	1 <sup>er</sup> janvier N au 30 juin N	1 <sup>er</sup> janvier N-1 au 30 juin N-1

## APPLICATION 122

## Liquidation

Une entité dont le bilan est présenté ci-dessous décide d'arrêter son activité au 25/01/N.

Actif	Brut	Amort/dép.	Net	Passif	Net
Bâtiments indus.	40 000 000	26 500 000	13 500 000	Capital	20 000 000
Matériel indus.	20 000 000	15 000 000	5 000 000	Réserves	14 000 000
Stocks de m/ses	7 500 000	3 450 000	4 050 000	Fournisseurs	17 000 000
Créances clients	22 500 000	3 900 000	18 600 000		
Banques	9 850 000		9 850 000		
<b>Total</b>	<b>99 850 000</b>	<b>48 850 000</b>	<b>51 000 000</b>	<b>Total</b>	<b>51 000 000</b>

Les actifs sont réalisés aux conditions suivantes :

Immobilisations :

- Matériel industriel 4 500 000 F
- Bâtiments industriel 25 000 000 F

Stocks de marchandises 3 750 000 F

Les créances douteuses dont le nominal est de 11 500 000 F règlent 8 500 000 F.

Les autres clients règlent le nominal de 11 000 000 F sous déduction de 1 500 000 F d'escomptes accordés.

Les frais de liquidation se sont élevés à 3 000 000 F.

### 1. Principe

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 charges et 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 produits et 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. Première méthode : utilisation directe du compte 1384 Résultat de liquidation

- **Ecritures de liquidation comptabilisées dans les livres de l'entité**

- Cession du bâtiment industriel

521		Banques (1)		25 000 000	
	1384	Résultat de liquidation (a) <i>(Cession du bâtiment industriel)</i>			25 000 000
1384		Résultat de liquidation (b)		13 500 000	
2831		Amortissements des bâtiments industriels		26 500 000	
	231	Bâtiments industriels <i>(Sortie du bâtiment industriel)</i>			40 000 000

- Cession du matériel industriel

521		Banques (2)		4 500 000	
	1384	Résultat de liquidation (c) <i>(Cession du matériel industriel)</i>			4 500 000
1384		Résultat de liquidation (d)		5 000 000	
2841		Amortissements du matériel industriel		15 000 000	
	2411	Matériel industriel <i>(Sortie du matériel industriel)</i>			20 000 000

▪ Cession des stocks

521		Banques (3)	3 750 000	
	1384	Résultat de liquidation (e) <i>(Cession des stocks)</i>		3 750 000
1384		Résultat de liquidation (f)	4 050 000	
391		Dépréciation des stocks de marchandises	3 450 000	
	311	Stocks de marchandises <i>(Sortie des stocks)</i>		7 500 000

▪ Encaissement des créances

521		Banques (4)	8 500 000	
	4162	Créances douteuses <i>(Règlement Créances douteuses)</i>		8 500 000
4912		Dépréciation des créances douteuses	3 900 000	
	1384	Résultat de liquidation (g) <i>(Reprise de dépréciations)</i>		3 900 000
1384		Résultat de liquidation (h)	3 000 000	
	4162	Créances douteuses <i>(Perte sur créances douteuses)</i>		3 000 000
521		Banques (5)	9 500 000	
1384		Résultat de liquidation (escomptes) (i)	1 500 000	
	411	Clients <i>(Règlement des autres clients sous escompte)</i>		11 000 000

▪ Règlement des dettes fournisseurs

401		Fournisseurs	17 000 000	
	521	Banques (6) <i>(Règlement des dettes fournisseurs)</i>		17 000 000

▪ Règlement des frais de liquidation

1384		Résultat de liquidation (j)	3 000 000	
	521	Banques (7) <i>(Règlement des frais de liquidation)</i>		3 000 000

- **Bilan de clôture**

Le compte de résultat de liquidation se présente comme suit :

<b>1384 Résultat de liquidation</b>			
(b)	13 500 000	(a)	25 000 000
(d)	5 000 000	(c)	4 500 000
(f)	4 050 000	(e)	3 750 000
(h)	3 000 000	(g)	3 900 000
(i)	1 500 000		
(j)	3 000 000		
<b>Solde créditeur</b>	<b>7 100 000</b>		
	37 150 000		37 150 000

Le compte « Banques » se présente comme suit :

<b>521 Banques</b>			
(Solde initial au bilan)	9 850 000	(6)	17 000 000
(1)	25 000 000	(7)	3 000 000
(2)	4 500 000		
(3)	3 750 000		
(4)	8 500 000		
(5)	9 500 000		
		<b>Solde débiteur</b>	<b>41 100 000</b>
	61 100 000		61 100 000

Le bilan de clôture se présente ainsi :

ACTIF	MONTANTS	PASSIF	MONTANTS
Banques	41 100 000	Capital	20 000 000
		Réserves	14 000 000
		Résultat de liquidation (boni)	7 100 000
<b>TOTAL</b>	<b>41 100 000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>41 100 000</b>

• **Ecritures de partage**

L'opération de partage se déroule en deux étapes :

- Restitution du capital aux associés et répartition du boni de liquidation

101	Capital social	20 000 000	
11	Réserves	14 000 000	
1384	Résultat de liquidation	7 100 000	
4619	Apporteurs, capital à rembourser		41 100 000

- Remboursement des associés par le crédit des comptes de trésorerie

4619		Apporteurs, capital à rembourser		41 100 000	
	521	Banques			41 100 000

### 3. Deuxième méthode : inscription préalable en charges et produits H.A.O.

Dans cette méthode, les écritures sont passées en deux étapes :

- 1<sup>ère</sup> étape : les opérations de liquidation sont enregistrées au préalable dans les comptes de charges et produits H.A.O.
- 2<sup>e</sup> étape : les produits et charges H.A.O. sont regroupés en résultat de liquidation.

- **Ecritures de liquidation comptabilisées dans les livres de l'entité**

#### 1<sup>ère</sup> étape :

- Cession du bâtiment industriel

521		Banques		25 000 000	
	847	Produits liés aux opérations de liquidation <i>(Cession du bâtiment industriel)</i>			25 000 000
837		Charges liées aux opérations de liquidation		13 500 000	
2831		Amortissements des bâtiments industriels		26 500 000	
	231	Bâtiments industriels <i>(Sortie du bâtiment industriel)</i>			40 000 000

- Cession du matériel industriel

521		Banques		4 500 000	
	847	Produits liés aux opérations de liquidation <i>(Cession du matériel industriel)</i>			4 500 000
837		Charges liées aux opérations de liquidation		5 000 000	
2841		Amortissements du matériel industriel		15 000 000	
	2411	Matériel industriel <i>(Sortie du matériel industriel)</i>			20 000 000

- Cession des stocks

521		Banques	3 750 000	
	847	Produits liés aux opérations de liquidation <i>(Cession des stocks)</i>		3 750 000
837		Charges liées aux opérations de liquidation	4 050 000	
391		Dépréciation des stocks de marchandises	3 450 000	
	311	Stocks de marchandises <i>(Sortie des stocks)</i>		7 500 000

- Encaissement des créances

521		Banques	8 500 000	
	4162	Créances douteuses <i>(Règlement Créances douteuses)</i>		8 500 000
4912		Dépréciation des créances douteuses	3 900 000	
	847	Produits liés aux opérations de liquidation <i>(Reprise de dépréciations)</i>		3 900 000
837		Charges liées aux opérations de liquidation	3 000 000	
	4162	Créances douteuses <i>(Perte sur créances douteuses)</i>		3 000 000
521		Banques	9 500 000	
837		Charges liées aux opérations de liquidation	1 500 000	
	411	Clients <i>(Règlement des autres clients sous escompte)</i>		11 000 000

- Règlement des dettes fournisseurs

401		Fournisseurs	17 000 000	
	521	Banques <i>(Règlement des dettes fournisseurs)</i>		17 000 000

- Règlement des frais de liquidation

837		Charges liées aux opérations de liquidation	3 000 000	
	521	Banques (7) <i>(Règlement des frais de liquidation)</i>		3 000 000

847	1384	Produits liés aux opérations de liquidation <sup>(2)</sup>	37 150 000	
	837	Résultat de liquidation <sup>(3)</sup>		7 100 000
		Charges liées aux opérations de liquidation <sup>(1)</sup>		30 050 000
		<i>(Pour solde)</i>		

(1)  $13\,500\,000 + 5\,000\,000 + 4\,050\,000 + 3\,000\,000 + 1\,500\,000 + 3\,000\,000 = 30\,050\,000$

(2)  $25\,000\,000 + 4\,500\,000 + 3\,750\,000 + 3\,900\,000 = 37\,150\,000$

(3)  $37\,150\,000 - 30\,050\,000 = 7\,100\,000$

🔊 **NB** : le traitement comptable de la suite des opérations (bilan de clôture et écritures de partage) reste identique.

### APPLICATION 123

### Frais d'établissement et primes de remboursement

#### Opération 1 : Frais de constitution

Une entité est créée le 1<sup>er</sup> Janvier 2017. Les frais de constitution payés au comptant par chèque bancaire sont les suivants :

Honoraires du notaire : 5 000 000 F

Frais d'actes : 100 000 F

Droit d'enregistrement : 900 000 F

L'entité décide d'immobiliser et d'amortir les frais de constitution sur 4 ans.

Le 1<sup>er</sup> janvier 2018, date de première application du SYSCOHADA révisé, l'entité décide d'étaler le solde du compte frais d'établissement sur la période restant à amortir.

#### Opération 2 : Primes de remboursement des obligations

Une entité émet le 01/01/2017 un emprunt de 300 000 000 F constitué de 3 000 obligations de 100 000 F, émises à 95 000 F le titre. Le remboursement doit se faire à 110 000 F.

Le taux d'intérêt est de 10% et le remboursement se fera est in fine le 31/12/2020.

La prime de remboursement sera amortie sur 4 ans.

### 1. Opération 1 :

- **Principe**

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.



- **Ecritures au 31 décembre 2018**

		31/12/2018			
6324		Honoraires des professions réglementées	(3 750 000 x 1/3)	1 250 000	
6325		Frais d'actes et de contentieux	(75 000 x 1/3)	25 000	
646		Droit d'enregistrement	(675 000 x 1/3)	225 000	
	4751	Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA - compte actif			1 500 000
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <span style="margin-left: 20px;"><i>(Etalement des frais de constitution)</i></span> </div>					

- **Ecritures au 31 décembre 2019**

		31/12/2019			
6324		Honoraires des professions réglementées	(3 750 000 x 1/3)	1 250 000	
6325		Frais d'actes et de contentieux	(75 000 x 1/3)	25 000	
646		Droit d'enregistrement	(675 000 x 1/3)	225 000	
	4751	Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA - compte actif			1 500 000
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <span style="margin-left: 20px;"><i>(Etalement des frais de constitution)</i></span> </div>					

- **Ecritures au 31 décembre 2020**

		31/12/2020			
6324		Honoraires des professions réglementées	(3 750 000 x 1/3)	1 250 000	
6325		Frais d'actes et de contentieux	(75 000 x 1/3)	25 000	
646		Droit d'enregistrement	(675 000 x 1/3)	225 000	
	4751	Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA - compte actif			1 500 000
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <span style="margin-left: 20px;"><i>(Etalement des frais de constitution)</i></span> </div>					

- **Solde du 4751 au 31 décembre 2020**

D	4751	C
4 500 000		1 500 000
		1 500 000
		1 500 000
<b>Total : 4 500 000</b>		<b>4 500 000</b>

## 2. Opération 2 :

- **Principe**

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**, ou au prorata des intérêts courus en cas de remboursement in fine des obligations.

Les primes de remboursements non échues, sont inscrites dans les Notes annexes en engagements hors bilan.

- **Rappel des écritures antérieures:** les écritures qui ont été passées sont les suivantes :

		01/01/2017			
521		Banques (95 000 x 3 000)		285 000 000	
206		Primes de remboursement des obligations (110 000 – 95 000) x 3 000		45 000 000	
	1611	Emprunts obligataires ordinaires (110 000 x 3 000)			330 000 000
		<i>(Emission emprunt obligataire)</i>			
		31/12/2017			
6872		Dotations aux amortissements des primes de remboursement		11 250 000	
	206	Primes de remboursement des obligations			11 250 000
		<i>(Amortissement = 45 000 000/4)</i>			

- **Ecritures au 1<sup>er</sup> janvier 2018 (bilan d'ouverture)**

- Solde du compte 206 au 01/01/2018 :  $45\,000\,000 - 11\,250\,000 = 33\,750\,000$
- Durée restant à courir : 3 ans (4 – 1).
- Tableau des intérêts courus :

Période	Emprunt	Intérêts	
2017	300 000 000	30 000 000	}
2018	300 000 000	30 000 000	
2019	300 000 000	30 000 000	
2020	300 000 000	30 000 000	

90 000 000

Montant annuel du solde du compte 206 Primes de remboursement des obligations rattaché à chaque exercice :  $33\,750\,000 \times 30\,000\,000 / 90\,000\,000 = 11\,250\,000$ .

		01/01/2018		
1611		Emprunts obligataires ordinaires	33 750 000	
	206	Primes de remboursement des obligations		33 750 000
		<i>(Bilan d'ouverture)</i>		

- **Ecritures au 31 décembre 2018**

		31/12/2018		
6714		Primes de remboursement des obligations	11 250 000	
	1661	Intérêts courus sur emprunts obligataires		11 250 000
		<i>(Rattachement de la prime de remboursement)</i>		

- **Ecritures au 31 décembre 2019**

		31/12/2019		
6714		Primes de remboursement des obligations	11 250 000	
	1661	Intérêts courus sur emprunts obligataires		11 250 000
		<i>(Rattachement de la prime de remboursement)</i>		

- **Ecritures au 31 décembre 2020**

		31/12/2020		
6714		Primes de remboursement des obligations	11 250 000	
	1661	Intérêts courus sur emprunts obligataires		11 250 000
		<i>(Rattachement de la prime de remboursement)</i>		

## NOTE 8A: TABLEAU D'ETALEMENT DES CHARGES IMMOBILISEES

Désignation entité : XXX  
 Numéro d'identification : N° 000

Exercice clos le 31-12-2018  
 Durée (en mois) : 12 mois

### NOTE8A

#### TABLEAU D'ETALEMENT DES CHARGES IMMOBILISEES

Libellés	Frais d'établissement		Charges à répartir sur plusieurs exercices		Primes de remboursement des obligations	
<b>Montant global à étaler au 1<sup>er</sup> janvier 2018</b>	4 500 000				33 750 000	
<b>Durée d'étalement retenue</b>	3 ans				3 ans	
<b>Exercice 2018</b>	Comptes	Montants	Comptes	Montants	Comptes	Montants
	6324	1 250 000	60...		6714	11 250 000
	6325	25 000	61...			
	646	225 000	62...			
<b>Total exercice 2018</b>		<b>1 500 000</b>			6714	<b>11 250 000</b>
<b>Total exercice 2019</b>		<b>1 500 000</b>			6714	<b>11 250 000</b>
<b>Total exercice 2020</b>		<b>1 500 000</b>			6714	<b>11 250 000</b>
<b>TOTAL GENERAL</b>		<b>4 500 000</b>				<b>33 750 000</b>

### APPLICATION 124

### Approche par composants

Une entité a acquis le 01 janvier 2008 (depuis 10 ans) un matériel industriel d'une valeur de 500 000 000 amortissable sur 20 ans. Au 31 décembre 2017, les données relatives à ce matériel sont les suivantes :

Valeur brute : 500 000 000

Cumul des amortissements : 250 000 000

Valeur nette comptable : 250 000 000

En fonction de données actuelles ressortant d'études techniques, la valeur nette du composant représente 25% avec une durée résiduelle d'amortissement de 5 ans, et celle de la structure est de 75%.

La durée d'amortissement de la structure n'est pas modifiée (10 ans).

## 1. Principe

La méthode retenue pour le retraitement des immobilisations décomposables existant au bilan d'ouverture, est celle de la réallocation des valeurs nettes comptables.

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 (y compris l'impact de l'effet de l'inflation).

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. Ecritures au 1<sup>er</sup> janvier 2018 (bilan d'ouverture)

Les valeurs brutes et les amortissements constatés doivent être ventilés comme suit :

<b>Eléments</b>	<b>Immobilisation</b>	<b>Structure</b>	<b>Composant</b>
Valeur brute	500 000 000	<b>375 000 000</b> (500 000 000 x 75%)	<b>125 000 000</b> (500 000 000 x 25%)
Cumul des amortissements	250 000 000	<b>187 500 000</b> (250 000 000 x 75%)	<b>62 500 000</b> (250 000 000 x 25%)
Valeur nette comptable	250 000 000	<b>187 500 000</b> (250 000 000 x 75%)	<b>62 500 000</b> (250 000 000 x 25%)
Amortissement annuel à compter de la réallocation		<b>18 750 000</b> (187 500 000/10)	<b>12 500 000</b> (62 500 000/5)

Ces bases, 187 500 000 et 62 500 000, seront amorties sur les nouvelles durées résiduelles restant à courir sans correction des amortissements antérieurement pratiqués, soit 5 ans pour le composant. La durée résiduelle de la structure est maintenue à 10 ans. Ainsi, l'annuité d'amortissement passera de 25 000 000 (500 000 000/20) à 31 250 000 (12 500 000+18 750 000).

		01/01/2018	
23111		Bâtiments industriels – structure	375 000 000
23112		Bâtiments industriels – composant	125 000 000
	2311	Bâtiments industriels	500 000 000
28311		Amortissements des Bâtiments industriels	250 000 000
	283111	Amortissements des Bâtiments industriels – structure	187 500 000
	283112	Amortissements des Bâtiments industriels - composant	62 500 000

### 3. Ecritures au 31 décembre 2018

		31/12/2018	
68131		Dotations aux amortissements des immobilisations corpo.	31 250 000
	283111	Amortissements des bâtiments administratifs - structure	18 750 000
	283132	Amortissements des bâtiments administratifs – composant	12 500 000

#### APPLICATION 125

#### Engagement de retraite

Une entité faisant appel public à l'épargne a confié à un actuair e l'évaluation de ses engagements de retraite conformément aux nouvelles dispositions du SYSCOHADA révisé. L'évaluation des indemnités de départ à la retraite se présente comme suit :

- cumul au 31/12/2017 : 75 000 000 (évalués et non comptabilisés antérieurement) ;
- cumul au 31/12/2018 : 90 000 000.

Pour sa première année d'application des nouvelles dispositions du SYSCOHADA, l'entité décide d'étaler de façon linéaire sur 5 ans, la partie de l'indemnité relative aux engagements antérieurs non comptabilisés.

#### 1. Principe

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** par le débit du compte **4751 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte actif**), 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.

## 2. Ecritures au 1<sup>er</sup> janvier 2018 (bilan d'ouverture)

		01/01/2018		
4751		Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA - compte actif	75 000 000	
	196	Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite		75 000 000

## 3. Ecritures au 31 décembre 2018

- Constatation des engagements de retraite nés au cours de l'exercice 2018 :
  - Variation de l'obligation au 31 décembre 2018 : 90 000 000 – 75 000 000 = 15 000 000.
  - Coût financier : 75 000 000 x 6% = 4 500 000.
  - Coût des services rendus au cours de l'exercice 2018 : 15 000 000 – 4 500 000 = 10 500 000

		31/12/2018		
6911		Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges	10 500 000	
6971		Dotations aux provisions financières pour risques et charges	4 500 000	
	1961	Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite		15 000 000

- Etalement des engagements antérieurs :
  - Montant de l'étalement : 75 000 000/5 = 15 000 000.

		31/12/2018		
6911		Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges	15 000 000	
	4751	Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA - compte actif		15 000 000

**APPLICATION 126****Changement de méthode comptable et contrat à long terme**

Une entité spécialisée dans l'installation et la maintenance de panneaux solaires, utilisait la méthode à l'achèvement pour le traitement comptable de ses contrats à long terme jusqu'au 31 décembre 2017.

Au premier janvier 2018 date de première application de SYSCOHADA révisé, elle a l'obligation de passer à la méthode à l'avancement.

Les caractéristiques du contrat dont l'exécution est en cours sont les suivantes:

<b>Eléments</b>	<b>31/12/2017</b>	<b>31/12/2018</b>
Prix de vente prévisionnel	12 000 000	12 000 000
Produits contractuels (facturations intermédiaires pendant l'exercice)	-	1 250 000
Coût des prestations exécutées pendant l'exercice (1)	2 500 000	2 000 000
Coût total prévisionnel de revient	7 500 000	9 000 000 (2)

(1) Ces travaux sont tous acceptés par le cocontractant.

(2) Montant ré-estimé avec fiabilité, compte tenu des informations disponibles et de l'avancement du contrat.

L'entité décide d'imputer les produits non enregistrés antérieurement au résultat de l'exercice 2018.

**1. Principe**

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, le **comptes 475** doit être crédité par le **compte 4751 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte d'actif**, et rapporté 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 comptes 34/35

constitués selon la méthode d'achèvement, ou d'avancement en fin d'exercice doivent être crédités par le débit du compte **4181 Clients factures à établir**.

**2. Rappel des écritures au 31/12/2017 sur le contrat en cours.**

		31/12/2017		
352		Prestations de services encours	2 500 000	
	7352	Variations de prestations de services encours <i>(Selon travaux en cours)</i>		2 500 000

**3. Ecritures au 1<sup>er</sup> janvier 2018 (bilan d'ouverture)**

		01/01/2018		
4181		Clients, factures à établir	2 500 000	
	352	Prestations de services en cours <i>(Changement de méthode comptable)</i>		2 500 000

GUIDE  
D'APPLICATION

**TROISIEME PARTIE :**

Présentation des  
états financiers  
annuels

### SECTION 1 : Principe

#### 1.1. Notion d'états financiers

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

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

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

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

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

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

#### 1.2. Eléments communs aux états financiers

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



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

b) Ces postes :

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

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

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

### 1.3. Eléments distinctifs

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

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

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

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

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

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

## **SECTION 2 : Bilan**

### **2.1. Fonction**

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

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

### **2.2. Logique comptable**

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

- a) Une lecture horizontale montre que le Bilan présente :
- à gauche (actif) les soldes débiteurs,
  - à droite (passif) les soldes créditeurs.

b) Une lecture verticale révèle :

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

### 2.3. Aménagements

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

a) En lecture horizontale, de gauche à droite :

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

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

## 2.4. Tracé

L'entité peut présenter le bilan soit :

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

# SECTION 3 : Compte de résultat

## 3.1. Fonction

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

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

## 3.2. Logique comptable et aménagements

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

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

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

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

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

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

- la Valeur ajoutée est obtenue par la différence entre

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

et

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

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

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

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

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

et

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

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

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

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

Ces soldes intermédiaires peuvent être déterminés :

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

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

### **3.3. Tracé**

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

## **SECTION 4 : Tableau des flux de trésorerie**

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

Une synthèse des mouvements patrimoniaux fournira une information sur la variation de la trésorerie de l'entité au cours de l'exercice du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre.

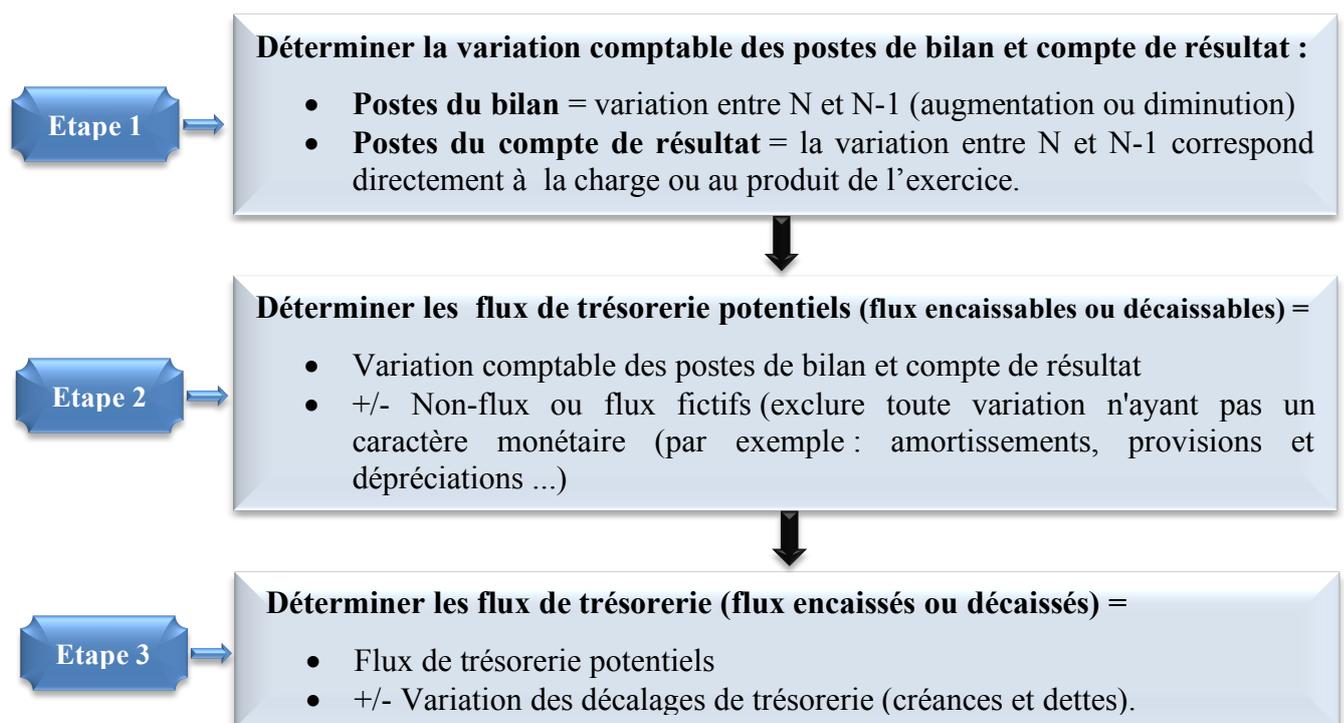
Le SYSCOHADA distingue trois catégories de flux de trésorerie :

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

## 4.2. Concept

### 4.2.1. Principe de base

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



### 4.2.2. Principales composantes du tableau de flux de trésorerie

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

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

### 4.2.3. Principaux retraitements

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De cette somme seront déduits :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **4.3. Tracé**

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

## **SECTION 5 : Notes annexes**

### **5.1. Justification**

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

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

### **5.2. Contenu**

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

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

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

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

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

### **5.3. Tracé**

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

### APPLICATION 127

### Modèle type d'un jeu complet d'états financiers

La direction financière d'une entité vous propose à partir de sa balance après inventaire, le premier jeu complet d'états financiers conforme au SYSCOHADA et à l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière.

#### **Renseignements divers sur l'entité :**

Dénomination sociale : SYSTEME COMPTABLE OHADA

Sigle usuel : SYSCOHADA

Adresse : 2B 234 OHADA

N° d'identification : GB 567 TE

Greffé : XX

N° Registre du commerce : 7865 K 45

N° Répertoire des entités : 7869 TGO

N° Code importateur : 7865438

N° de caisse sociale : 34 560

Code activité principale : 9087655

Date d'arrêté des comptes : 30 Avril N+1

Durée de l'exercice : 12 mois (année civile)

## CONDITIONS DE RECEVABILITE

### **Entités 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

### **Entités 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 des Flux de trésorerie ainsi que les Notes non chiffrées peuvent être supprimés.

## BALANCE N-1

N° CPTE	INTITULES	SOLDE N-2		MOUVEMENT N-1		SOLDE N-1	
		DEBITEUR	CREDITEUR	DEBIT	CREDIT	DEBITEUR	CREDITEUR
101300	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti		100 000 000				100 000 000
111000	Réserve légale		20 000 000				20 000 000
120000	Report à nouveau		20 818 799		26 631 518		47 450 317
131000	Résultat net		66 631 518	66 631 518			
165200	Cautionnements reçus		2 200 000				2 200 000
196000	Provision pour pensions et obligations assimilées		47 553 935	3 771 900	11 082 662		54 864 697
213000	Logiciels	1 050 000				1 050 000	
215000	Fonds commercial	1 600 000				1 600 000	
223000	Terrains bâtis	12 500 000				12 500 000	
229000	Aménagement de terrain en cours	22 673 950				22 673 950	
231100	Bâtiments industriels sur sol propre	55 000 000				55 000 000	
232100	Bâtiments industriels sur sol d'autrui	231 411 100				231 411 100	
235100	Installations générales	60 263 648				60 263 648	
238000	Autres installations et agencements	11 064 619				11 064 619	
241100	Matériel industriel	74 507 291		17 153 112	350 000	91 310 403	
244100	Matériel de bureau	1 325 000				1 325 000	
244200	Matériel informatique	6 867 703				6 867 703	
244400	Mobilier de bureau	4 968 900				4 968 900	
245100	Matériel automobile	54 050 000				54 050 000	
272800	Autres prêts au personnel	1 245 000		682 000		1 927 000	
275000	Dépôts et cautionnement électricité	1 238 776		276 379	179 865	1 335 290	
275300	Dépôts et caution. Eau	87 068				87 068	
275500	Dépôt/téléphone télex télécopie	449 300				449 300	
275800	Autres dépôts et cautionnements	750 000				750 000	
276200	Prêt amicale personnel	1 000 000			1 000 000		
283210	Amortissement des bâtiments indust.		140 579 277		9 734 682		150 313 959
283510	Amortissement des instal. Générales		71 310 267		18 000		71 328 267
284110	Amortissement du matériel indust.		53 005 415	58 333	7 356 831		60 303 913
284410	Amortissement du matériel de bureau		1 325 000				1 325 000
284420	Amortissement du matériel informatique		5 733 437		441 600		6 175 037
284440	Amortissement du mobilier de bureau		4 283 140		298 880		4 582 020
284510	Amortissement du matériel automobile		47 407 500		6 455 000		53 862 500
321100	Stock de matières premières	10 552 040		7 721 440	10 552 040	7 721 440	
335100	Stocks emballages	6 262 346		8 146 993	6 262 346	8 146 993	
401100	Fournisseurs		76 549 980	562 421 027	526 454 947		40 583 900
408100	Fournisseurs fac non parvenues		8 071 358	54 500 645	60 428 763		13 999 476
408110	Fac. Non parvenues eau		782 702	782 702			
408120	Fac. Non parvenues téléphone		415 200	415 200			
408130	Fac. Non parvenues électricité		3 257 358	3 257 358			
408140	Fac. Non parvenues transporteur		637 437	14 451 330	13 813 893		
408150	Fac. Non parvenues avocats				1 310 830		1 310 830

N° CPTE	INTITULES	SOLDE N-2		MOUVEMENT N-1		SOLDE N-1	
		DEBITEUR	CREDITEUR	DEBIT	CREDIT	DEBITEUR	CREDITEUR
409100	Fournisseurs, avances et acomptes			1 433 750	733 750	700 000	
411100	Clients	114 098 863		1 906 855 340	1 880 270 370	140 683 833	
416200	Créances douteuses	31 677 520				31 677 520	
419800	R. R. Ristournes & avoirs à accorder	948 441			948 441		
421000	Personnel avances & acomptes	675 000		5 362 000	5 344 500	692 500	
421400	Frais médicaux	1 162 554		1 935 977	2 510 745	587 786	
422000	Personnel rémunérations dues			130 502 753	131 486 004		983 251
423200	Personnel saisies- arrêts		40 000	480 000	480 000		40 000
427000	Personnel dépôts		55 000	166 500	184 000		72 500
428001	Pers locaux congés à payer		2 303 892	2 303 892	3 057 458		3 057 458
428002	Pers non nat congés à payer		1 351 085	1 351 085	955 634		955 634
431000	Caisse sécurité sociale		979 255	7 316 170	7 112 818		775 903
431300	Caisse de retraite		1 161 181	13 328 375	13 417 004		1 249 810
433110	Mutuelle de sante		587 724	3 657 726	3 540 003		470 001
438200	Charges sociales / congés		506 047	506 047	508 585		508 585
441100	Etat impôt sur les sociétés		9 098 000	9 098 000	23 411 413		23 411 413
442100	Etat impôts et taxes		2 752 200	114 048	574 992		3 213 144
443200	Tva facturée / prestation services		54 049	252 049	287 781		89 781
447000	Etat impôts retenue à la source personnel		596 627	12 424 778	12 894 469		1 066 318
447200	Etat retenue à la source prestataire		90 750	870 129	895 879		116 500
462001	Compte courant associés		10 336 159	40 643 970	40 246 770		9 938 959
471100	Débiteurs divers		10 000 000	10 650 000	200 000	450 000	
471300	Créditeurs divers		530 000	4 120 000	4 300 000		710 000
476000	Charges constatées d'avance	2 255 622		5 310 480	6 168 003	1 398 099	
477000	Produits constatés d'avance			1 056 000	1 056 000		
481800	Fours d'invest. Fnp				399 942		399 942
482000	Frs invest. effets à payer		1 218 333	1 218 333			
485100	Créances sur cessions d'immobilisations	620 000			240 000	380 000	
491000	Dépréciations comptes clts		31 677 520				31 677 520
521400	Banques	18 485 559		1 864 651 283	1 814 012 866	69 123 976	
571100	Caisse	15 109 845		164 971 903	174 621 567	5 460 181	
585000	Virements de fonds			155 673 628	155 673 628		
602100	Achats matières premières			955 664 862	1 079 390	954 585 472	
603201	Variation stock matières premières			10 552 040	7 721 440	2 830 600	
603302	Variation stock emballage			6 262 346	8 146 993		1 884 647
604200	Achats carburant			12 683 576		12 683 576	
604300	Produits d'entretien			1 144 000		1 144 000	
605100	Eau			6 125 987	1 466 738	4 659 249	
605200	Electricité			36 907 753	15 147 134	21 760 619	
605300	Autres énergies gaz			6 618 773	6 618 773		
605400	Fourniture entretien non stockables			2 249 226	69 600	2 179 626	

N° CPTÉ	INTITULES	SOLDE N-2		MOUVEMENT N-1		SOLDE N-1	
		DEBITEUR	CREDITEUR	DEBIT	CREDIT	DEBITEUR	CREDITEUR
605500	Fourniture de bureau			5 047 450	12 500	5 034 950	
605600	Achats de petit matériel & outillage			11 441 377		11 441 377	
605700	Achats d'études prestations service			505 000		505 000	
605800	Petits équipements			420 025		420 025	
608100	Emballages perdus			101 311 095	19 000	101 292 095	
612000	Transports sur ventes			346 376 807	18 382 446	327 994 361	
616000	Transport de plis			86 870		86 870	
618100	Voyages et déplacements			306 500		306 500	
618300	Transports administratifs			685 825		685 825	
622200	Location de bâtiments			8 513 500	350 000	8 163 500	
622300	Location véhicules et parking			14 162 750	1 442 750	12 720 000	
622800	Location machines			2 299 377	49 118	2 250 259	
624200	Entretiens & réparations biens mobiliers			3 570 579	295 547	3 275 032	
624300	Maintenance machines			5 110 000		5 110 000	
624330	Hygiène et services assimilés			390 000		390 000	
624800	Autres entretiens et réparations			931 113		931 113	
625100	Assurances multirisques			1 459 236		1 459 236	
625200	Assurances matériel de transport			981 248		981 248	
626500	Documentation générale			30 000		30 000	
627100	Annonces insertion			200 000		200 000	
628100	Frais de téléphone			6 203 750	1 837 900	4 365 850	
628800	Autres frais télécommunications			1 012 400	155 000	857 400	
631800	Frais bancaires			3 117 023		3 117 023	
631810	Frais virements/règlement clients			9 611 023		9 611 023	
632400	Honoraires			3 000 000	1 000 000	2 000 000	
632410	Honoraires analyses			4 050 900	899 480	3 151 420	
632800	Certificat de salubrité			1 725 285		1 725 285	
632801	Droit entrée port			140 990		140 990	
635100	Cotisations			90 000		90 000	
635101	Cotisation syndicat patronal			200 000		200 000	
638300	Réceptions			18 000		18 000	
646800	Autres droits			35 000		35 000	
647800	Autres amendes pénales & fiscales			75 000		75 000	
658800	Autres charges diverses			67 670		67 670	
661100	Salaires bruts nationaux			85 757 833		85 757 833	
661300	Congés payés au pers. nat.			10 273 495	2 303 892	7 969 603	
661800	Autres rémunérations directes			46 989 030		46 989 030	
662100	Salaires bruts non nationaux			28 414 973	1 351 085	27 063 888	
663100	Indemnités de logement			3 216 000		3 216 000	
663400	Primes de transport			5 360 307		5 360 307	
663800	Autres indemnités & avantages divers			4 776 437		4 776 437	

N° CPTE	INTITULES	SOLDE N-2		MOUVEMENT N-1		SOLDE N-1	
		DEBITEUR	CREDITEUR	DEBIT	CREDIT	DEBITEUR	CREDITEUR
664000	Charges sociales			5 000 821		5 000 821	
664120	Charges de sécurité sociale-permanents			2 762 138	176 400	2 585 738	
664121	Charges de sécurité sociale- journaliers			4 522 558		4 522 558	
664130	Charges sociales caisse retraite			8 386 885	329 647	8 057 238	
664140	Charges sociales mutuelle de sante			1 770 020		1 770 020	
664200	Charges sociales non nationaux			513 033		513 033	
664800	Autres charges sociales			800 000		800 000	
668400	Médecine du travail et pharmacie			662 735		662 735	
668500	Equipements personnel			3 807 010		3 807 010	
681300	Dotations aux amorts biens corporels			47 569 542	23 264 549	24 304 993	
691000	Dotations aux provisions pour risques			11 082 662	3 771 900	7 310 762	
702200	Ventes produits finis				1 872 894 148		1 872 894 148
702201	Avoir / ventes produits finis			14 316 453		14 316 453	
702902	Remise / ventes produits finis			1 153 585		1 153 585	
706100	Location villa			2 112 000	14 916 000		12 804 000
707800	Autres produits accessoires				1 400 000		1 400 000
707810	Autres produits				198 780		198 780
758800	Autres produits divers			347 132	11 833 669		11 486 537
781000	Transfert de charges				3 216 000		3 216 000
781200	Transfert charges fret				2 601 880		2 601 880
812000	Valeur comptable des cessions d'immobilisation			350 000	58 333	291 667	
822000	Produits de cession immob corporelles				350 000		350 000
891000	Impôt / bénéfices			23 411 413		23 411 413	
<b>TOTAUX COMPTES DE BILAN</b>		<b>743 900 145</b>	<b>743 900 145</b>	<b>6 971 264 571</b>	<b>6 971 264 571</b>	<b>2 613 872 627</b>	<b>2 613 872 627</b>

## BALANCE N

N° CPTE	INTITULES	SOLDE N-1		MOUVEMENT N		SOLDE N	
		DEBITEUR	CREDITEUR	DEBIT	CREDIT	DEBITEUR	CREDITEUR
101100	Capital souscrit, non appelé			200 000 000	300 000 000		100 000 000
101200	Capital souscrit, appelé, non versé			200 000 000	200 000 000		0
101300	Capital souscrit, appelé, versé non amorti		100 000 000		200 000 000		300 000 000
106200	Ecarts de réévaluation				3 500 000		3 500 000
109000	Apporteurs, capital souscrit, non appelé			300 000 000	200 000 000	100 000 000	
111000	Réserve légale		20 000 000				20 000 000
120000	Report à nouveau		47 450 317	90 000 000	118 619 674		76 069 991
131000	Résultat net		118 619 674	118 619 674			
141600	Subvention d'investissement				2 000 000		2 000 000
154000	Provisions spéciales de réévaluation				40 000 000		40 000 000
162000	Emprunt bancaire			7 500 925	100 000 000		92 499 075
165200	Cautionnements reçus		2 200 000				2 200 000
196000	Provisions pour pensions et obligations similaires		54 864 697	6 701 530	13 953 199		62 116 366
213000	Logiciels	1 050 000		2 000 000		3 050 000	
215000	Fonds commercial	1 600 000				1 600 000	
223000	Terrains bâtis	12 500 000		3 500 000		16 000 000	
229000	Aménagement de terrain en cours	22 673 950				22 673 950	
231100	Bâtiments industriels sur sol propre	55 000 000		23 000 000		78 000 000	
232100	Bâtiments industriels sur sol d'autrui	231 411 100		432 000 000		663 411 100	
235100	Installations générales	60 263 648		1 000 000		61 263 648	
238000	Autres installations et agencements	11 064 619		1 000 000		12 064 619	
241100	Matériel industriel	91 310 403		17 694 000	40 023 276	68 981 127	
244100	Matériel de bureau	1 325 000		5 075 000	140 000	6 260 000	
244200	Matériel informatique	6 867 703		1 199 000	5 829 703	2 237 000	
244400	Mobilier de bureau	4 968 900		500 000		5 468 900	
245100	Matériel automobile	54 050 000		22 000 000		76 050 000	
252000	Avance acompte sur immobilisation			25 000 000	5 000 000	20 000 000	
272800	Autres prêts au personnel	1 927 000				1 927 000	
275000	Dépôts et cautionnement électricité	1 335 290		401 175	730 043	1 006 422	
275300	Dépôts et caution. Eau	87 068				87 068	
275500	Dépôt/téléphone télex télécopie	449 300		200 000		649 300	
275800	Autres dépôts et cautionnements	750 000				750 000	
283210	Amortissement des bâtiments industriels		150 313 959		9 734 682		160 048 641
283510	Amortissement des instal. Générales		71 328 267				71 328 267
284110	Amortissement du matériel industriel		60 303 913	40 023 276	8 385 232		28 665 869
284410	Amortissement du matériel de bureau		1 325 000	140 000	4 833		1 189 833
284420	Amortissement du matériel informatique		6 175 037	5 829 703	496 917		842 251
284440	Amortissement du mobilier de bureau		4 582 020		260 480		4 842 500
284510	Amortissement du matériel automobile		53 862 500		377 500		54 240 000
311000	Stock marchandises			5 000 000		5 000 000	

N° Cpte	INTITULES	SOLDE N-1		MOUVEMENT N		SOLDE N	
		DEBITEUR	CREDITEUR	DEBIT	CREDIT	DEBITEUR	CREDITEUR
321100	Stock de matières premières	7 721 440		57 881 451	57 775 035	7 827 856	
335100	Stocks emballages	8 146 993		76 874 255	79 288 966	5 732 282	
401100	Fournisseurs		40 583 900	579 308 293	565 419 408		26 695 015
408100	Fournisseurs fac. Non parvenues		15 310 306	117 810 569	114 015 470		11 515 207
409100	Fournisseurs, avances et acomptes	700 000		4 007 612	3 850 000	857 612	
411100	Clients	140 683 833		2 068 782 537	2 073 205 069	136 261 301	
416200	Créances douteuses	31 677 520				31 677 520	
421000	Personnel avances & acomptes	692 500		20 740 622	6 330 272	15 102 850	
421300	Personnel frais avances	587 786		2 856 452	1 625 425	1 818 813	
422000	Personnel rémunérations dues		983 251	106 926 551	106 078 239		134 939
423200	Personnel saisies- arrêts		40 000	520 000	480 000		
424200	Allocations familiales			56 700	56 700		
427000	Personnel dépôts		72 500	197 000	186 500		62 000
428101	Pers locaux congés à payer		3 057 458	3 057 458	2 690 099		2 690 099
428102	Pers non national congés à payer		955 634	955 634	956 541		956 541
431000	Caisse sécurité sociale		775 903	7 301 357	7 148 050		622 596
431300	Caisse de retraite		1 249 810	13 665 738	13 921 213		1 505 285
433110	Mutuelle de sante		470 001	3 704 942	3 539 940		304 999
438200	Charges sociales / congés		508 585	508 585	479 581		479 581
441100	Etat impôt sur les sociétés		23 411 413	23 411 413	31 102 200		31 102 200
442100	Etat impôts et taxes		3 213 144		456 192		3 669 336
443200	Etat tva facturée		89 781	316 062	226 281		
444100	Etat tva due			226 281	226 281		
447000	Etat impôts retenue à la source		1 182 818	15 162 688	15 120 541		1 140 671
462000	Compte courant associés		9 938 959	33 999 957	4 060 998	20 000 000	
465000	Associés dividendes à payer			90 000 000	90 000 000		
467000	Apporteurs restant dû sur capital appelé			200 000 000	200 000 000		
471100	Débiteurs divers	450 000		13 050	463 050	0	
471300	Créditeurs divers		710 000	3 330 000	3 240 000		620 000
476000	Charges constatées d'avance	1 398 099		6 817 087	6 951 322	1 263 864	
477000	Produits constatés d'avance			10 560 000	10 560 000		
478100	Ecart conversion créances clients			15 000 000		15 000 000	
479400	Ecart conversion emprunts				2 500 925		2 500 925
481200	Frs invest. Immobilisation corporelle			7 000 000	163 250 000		156 250 000
481800	Frs invest. Fnp		399 942				399 942
488000	Autres créances HAO			2 000 000		2 000 000	
485100	Créances sur cessions d'immobilisations	380 000			240 000	140 000	
491000	Dépréciations comptes clients		31 677 520				31 677 520
521400	Banques	69 123 976		2 247 552 500	2 195 523 485	121 152 991	
571100	Caisse	5 460 181		141 403 437	144 919 482	1 944 136	
585000	Virements de fonds			144 502 048	144 502 048		

N° CPTE	INTITULES	SOLDE N-1		MOUVEMENT N		SOLDE N	
		DEBITEUR	CREDITEUR	DEBIT	CREDIT	DEBITEUR	CREDITEUR
601100	Achats marchandises			75 000 000		75 000 000	
602100	Achats matières dans la région			924 957 492	1 770 650	923 186 842	
602210	Achats fournitures			5 116 850		5 116 850	
603100	Variations stocks de marchandises				5 000 000		5 000 000
603201	Variation stocks matières premières			57 775 035	57 881 451		106 416
603302	Variation stocks emballages			79 288 966	76 874 255	2 414 711	
604200	Achats carburant			21 691 425	10 431 949	11 259 476	
605100	Eau			10 895 715	5 387 895	5 507 820	
605200	Electricité			56 706 955	32 760 604	23 946 351	
605400	Fourniture entretien non stockables			4 268 103	285 000	3 983 103	
605500	Fourniture de bureau			4 480 500	207 000	4 273 500	
605600	Achats de petit matériel & outillage			13 718 052		13 718 052	
605700	Achats d'études prestations service			12 000		12 000	
608100	Emballages perdus			132 571 022	37 004 365	95 566 657	
612000	Transports sur ventes			343 513 892	19 987 821	323 526 071	
618100	Voyages et déplacements			3 958 126		3 958 126	
618300	Transports administratifs			1 662 475		1 662 475	
622200	Location de bâtiments			8 750 000	350 000	8 400 000	
622300	Location véhicules et parking			15 080 000	2 955 000	12 125 000	
622800	Location de machines			682 298	399 400	282 898	
624100	Entretiens & réparations biens immobiliers			1 951 316		1 951 316	
624200	Entretiens & réparations biens mobiliers			4 392 302	720 054	3 672 248	
624300	Maintenance			6 460 000	650 000	5 810 000	
624330	Hygiène et services assimilés			585 000		585 000	
625100	Assurances multirisques			2 796 869	1 378 167	1 418 702	
625200	Assurances matériel de transport			2 660 291	1 617 217	1 043 074	
628100	Frais de téléphone			10 693 350	4 187 100	6 506 250	
628800	Autres frais télécommunications			1 207 400	397 000	810 400	
631800	Frais bancaires			2 012 656		2 012 656	
631810	Frais virements/règlement clients			6 417 410		6 417 410	
632400	Honoraires expert-comptable			22 500 000	6 600 000	15 900 000	
632401	Honoraires notaires			1 500 000		1 500 000	
632410	Honoraires analyses			2 049 080	647 560	1 401 520	
632500	Frais d'acte et de contentieux			46 680		46 680	
632800	Certificat de salubrité			2 277 000		2 277 000	
632801	Droit d'entrée port			129 375		129 375	
634800	Autres redevances			48 000		48 000	
635101	Cotisation syndicale patronale			400 000	200 000	200 000	
638300	Réceptions			31 500		31 500	
638900	Prestations diverses			30 300		30 300	
646100	Droits enregistrement aug. Capital			3 000 000		3 000 000	

N° CPTE	INTITULES	SOLDE N-1		MOUVEMENT N		SOLDE N	
		DEBITEUR	CREDITEUR	DEBIT	CREDIT	DEBITEUR	CREDITEUR
646200	Droits de timbres			10 200		10 200	
646400	Vignettes			35 000		35 000	
647200	Pénalités TVA			90 000		90 000	
651100	Pertes sur créances clients			4 150 956		4 150 956	
658200	Dons			100 000		100 000	
658800	Autres charges diverses			12 973		12 973	
661100	Salaires bruts nationaux			101 601 787		101 601 787	
661300	Congés payés au personnel national.			7 690 099	3 057 458	4 632 641	
661800	Autres rémunérations directes			45 353 580		45 353 580	
662100	Salaires bruts non nationaux			26 964 127		26 964 127	
662300	Congés payés au personnel non national			956 541	955 634	907	
663100	Indemnités de logement			3 216 000		3 216 000	
663400	Primes de transport			5 407 994		5 407 994	
663800	Autres indemnités & avantages divers			4 651 183		4 651 183	
664120	Charges de sécurité sociale - permanents			2 588 506	171 878	2 416 628	
664121	Charge de sécurité sociale - journaliers			4 728 850		4 728 850	
664130	Charges sociales - caisse retraite			8 662 975	336 707	8 326 268	
664140	Charges sociales - mutuelle			1 739 939		1 739 939	
664200	Charges sociales - caisse retraite complémentaire			9 164 992	2 893 292	6 271 700	
664800	Autres charges sociales			800 000		800 000	
668400	Médecine du travail et pharmacie			2 929 779	1 241 500	1 688 279	
668500	Equipements personnel			417 210		417 210	
671200	Intérêt emprunts			3 500 000		3 500 000	
681300	Dotations aux amortissements biens corporels			41 555 720	22 296 076	19 259 644	
691100	Dotations aux provisions pour risques			13 953 199	6 701 530	7 251 669	
701100	Ventes marchandises				110 000 000		110 000 000
702200	Ventes produits finis				1 941 053 121		1 941 053 121
702600	Retour produits finis			1 112 590		1 112 590	
702901	Remises et ristournes / ventes produits finis			21 795 786		21 795 786	
706100	Location villa				12 672 000		12 672 000
707800	Locations groupe électrogène				1 130 000		1 130 000
722100	Production immobilisée				4 500 000		4 500 000
756000	Gains de change sur créances commerciales				1 081 031		1 081 031
758000	Indemnités assurances				2 355 947		2 355 947
773000	Escomptes obtenus				7 500 000		7 500 000
781000	Transfert de charges				3 233 550		3 233 550
812000	Valeur comptable des cessions d'imm			45 992 979	45 992 979		
822000	Produits de cession immob corporelles				127 119		127 119
845000	Dons et libéralités obtenus				2 000 000		2 000 000
891000	Impôt / bénéfices			31 102 200		31 102 200	
<b>TOTAUX COMPTES DE BILAN</b>		<b>825 656 309</b>	<b>825 656 309</b>	<b>9 736 437 162</b>	<b>9 736 437 162</b>	<b>3 382 628 833</b>	<b>3 382 628 833</b>



## FICHE R1

Dénomination sociale de l'entité :		SYSTEME COMPTABLE OHADA			Sigle usuel : SYSCOHADA	
Adresse :		2B 234 OHADA				
N° d'identification fiscale : GB 567 TE		Exercice clos le : 31 decembre N		Durée (en mois) : 12		
ZA	EXERCICE COMPTABLE :	DU :	1er janvier N	AU :	31 decembre N	
ZB	DATE D'ARRETE EFFECTIF DES COMPTES :	30 avril N+1				
ZC	EXERCICE PRECEDENT CLOS LE :	31/12/N-1	DUREE EXERCICE PRECEDENT EN MOIS :		12	
ZD	XX	7865 K 45	7869 TGO			
	Greffé	N° Registre du Commerce	N° Répertoire des entités			
ZE	34 560	7865438	9087655			
	N° de caisse sociale	N° Code Importateur	Code activité principale			
ZF	SYSTEME COMPTABLE OHADA			SYSCOHADA		
	Désignation de l'entité			Sigle		
ZG	1234567899	er@tgur.ji	898777	Kola		
	N° de téléphone	email	Code	Boite postale	Ville	
ZH	56 rue OCAM Kola					
	Adresse géographique complète (Immeuble, rue, quartier, ville, pays)					
ZI	Fabrication de meubles					
	Désignation précise de l'activité principale exercée par l'entité					
	Monsieur ABC Directeur général même adresse que société					
	Nom, adresse et qualité de la personne à contacter en cas de demande d'informations complémentaires					
	Monsieur Comptable inscrit à ONECCA domicilié 56 rue Ohé					
	Nom du professionnel salarié de l'entité 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					
				<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
				Non	Non	Oui
	Etats financiers approuvés par l'Assemblée Générale (cocher la case)					
	ABC		<b>Domiciliations bancaires :</b>			
	Nom du signataire des états financiers		Banque		Numéro de compte	
	Directeur général		Banque Verte		678899000	
	Qualité du signataire des états financiers		Banque Jaune		9876544333	
	30/04/N+1					
	Date de signature					
	Signature					

## FICHE R2

**Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
**Numéro d'identification : GB 567 TE**

**Exercice clos le 31-12-N**  
**Durée (en mois) 12**

		Contrôle de l'entité (cocher la case)	
<b>ZK</b>	Forme juridique (1) :	0   1	
<b>ZL</b>	Régime fiscal (1) :	0   1	<b>ZQ</b> Entité sous contrôle public <input type="checkbox"/>
<b>ZM</b>	Pays du siège social (1) :	0   7	<b>ZQ</b> Entité sous contrôle privé national <input type="checkbox"/>
<b>ZN</b>	Nombre d'établissements dans le pays :	0   1	<b>ZS</b> Entité sous contrôle privé étranger <input checked="" type="checkbox"/>
<b>ZO</b>	Nombre d'établissements hors du pays pour lesquels une comptabilité distincte est tenue :	0   0	
<b>ZP</b>	Première année d'exercice dans le pays :	1   9   4   5	

### ACTIVITE DE L'ENTITE

Désignation de l'activité <sup>(2)</sup>	Code nomenclature d'activité <sup>(1)</sup>	Chiffre d'affaires HT (CA HT)	% activité dans le CA HT
fabrication de meubles	C   3   1   0   0	2 041 946 745	100,00%
Divers			
	<b>TOTAL</b>		

<sup>(1)</sup> NOTE 36

<sup>(2)</sup> Lister de manière précise les activités dans l'ordre décroissant du C.A.HT, ou de la valeur ajoutée (V.A).

## FICHE R3

Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA  
 Numéro d'identification : GB 567 TE

Exercice clos le 31-12-N  
 Durée (en mois) 12

### DIRIGEANTS <sup>(1)</sup>

Nom	Prénoms	Qualité	N° identification fiscale	Adresse (BP, ville, pays)
ZAU	POPO	PCA		56 rue voilà
ABC	DADA	DG		98 rue ici

*(1) Dirigeants = Président Directeur Général, Directeur Général, Administrateur Général, Gérant, Autres*

### MEMBRES DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

Nom	Prénoms	Qualité	Adresse (BP, ville, pays)
ZAU	POPO	PCA	56 rue voilà
ABC	DADA	DG	98 rue ici
DIDU	FAFA	Administrateur	34 rue à toi

## FICHE R4

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**

Exercice clos le **31-12-N**

Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Durée (en mois) **12**

NOTES	INTITULES	A	N/A
NOTE 1	DETTES GARANTIES PAR DES SURETES REELLES	X	
NOTE 2	INFORMATIONS OBLIGATOIRES	X	
NOTE 3A	IMMOBILISATION BRUTE	X	
NOTE 3B	BIENS PRIS EN LOCATION ACQUISITION		X
NOTE 3C	IMMOBILISATIONS : AMORTISSEMENTS	X	
NOTE 3D	IMMOBILISATIONS : PLUS-VALUES ET MOINS VALUE DE CESSION	X	
NOTE 3E	INFORMATIONS SUR LES REEVALUATIONS EFFECTUEES PAR L'ENTITE	X	
NOTE 3F	TABLEAU D'ETALEMENT DES CHARGES IMMOBILISEES		X
NOTE 4	IMMOBILISATIONS FINANCIERES	X	
NOTE 5	ACTIF CIRCULANT ET DETTES CIRCULANTES HAO	X	
NOTE 6	STOCKS ET ENCOURS	X	
NOTE 7	CLIENTS	X	
NOTE 8	AUTRES CREANCES	X	
NOTE 9	TITRES DE PLACEMENT		X
NOTE 10	VALEURS A ENCAISSER		X
NOTE 11	DISPONIBILITES	X	
NOTE 12	ECARTS DE CONVERSION ET TRANSFERTS DE CHARGES	X	
NOTE 13	CAPITAL : VALEUR NOMINALE DES ACTIONS OU PARTS	X	
NOTE 14	PRIMES ET RESERVES	X	
NOTE 15A	SUBVENTIONS ET PROVISIONS REGLEMENTEES	X	
NOTE 15B	AUTRES FONDS PROPRES		X
NOTE 16A	DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES	X	
NOTE 16B	ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES (METHODE ACTUARIELLE)		X
NOTE 16B bis	ENGAGEMENTS DE RETRAITE ET AVANTAGES ASSIMILES (METHODE ACTUARIELLE)		X
NOTE 16C	ACTIFS ET PASSIFS EVENTUELS		X
NOTE 17	FOURNISSEURS D'EXPLOITATION	X	
NOTE 18	DETTES FISCALES ET SOCIALES	X	
NOTE 19	AUTRES DETTES ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME	X	
NOTE 20	BANQUES, CREDIT D'ESCOMPTE ET DE TRESORERIE		X
NOTE 21	CHIFFRE D'AFFAIRES ET AUTRES PRODUITS	X	
NOTE 22	ACHATS	X	
NOTE 23	TRANSPORTS	X	
NOTE 24	SERVICES EXTERIEURS	X	
NOTE 25	IMPOTS ET TAXES	X	
NOTE 26	AUTRES CHARGES	X	
NOTE 27A	CHARGES DE PERSONNEL	X	
NOTE 27B	EFFECTIFS, MASSE SALARIALE ET PERSONNEL EXTERIEUR	X	
NOTE 28	PROVISIONS ET DEPRECIATIONS INSCRITES AU BILAN	X	
NOTE 29	CHARGES ET REVENUS FINANCIERS	X	
NOTE 30	AUTRES CHARGES ET PRODUITS HAO	X	
NOTE 31	REPARTITION DU RESULTAT ET AUTRES ELEMENTS CARACTERISTIQUES DES	X	
NOTE 32	PRODUCTION DE L'EXERCICE	X	
NOTE 33	ACHATS DESTINES A LA PRODUCTION	X	
NOTE 34	FICHE DE SYNTHESE DES PRINCIPAUX INDICATEURS FINANCIERS	X	
NOTE 35	Liste des informations sociales, environnementales et sociétales à fournir		X
NOTE 36	TABLES DES CODES	X	
A : Applicable N/A : Non applicable.			
Par exemple pour une entité qui n'a pas de stocks et en-cours, elle doit cocher à l'intersection ('ligne NOTE6' & 'colonne N/A')			

## BILAN AU 31 DECEMBRE N

REF	ACTIF	Note	EXERCICE au 31/12/ N			EXERCICE AU 31/12/N-1	REF	PASSIF	Note	EXERCICE AU 31/12/N	EXERCICE AU 31/12/N-1
			BRUT	AMORT et DEPREC	NET	NET				NET	NET
AD	<b>IMMOBILISATIONS INCORPORELLES</b>	3	<b>4 650 000</b>	<b>0</b>	<b>4 650 000</b>	<b>2 650 000</b>	CA	Capital	13	400 000 000	100 000 000
AF	Brevets, licences, logiciels et droits similaires		3 050 000		3 050 000	1 050 000	CB	Apporteurs capital non appelé (-)	13	-100 000 000	
AG	Fonds commercial et droit au bail		1 600 000		1 600 000	1 600 000	CD	Ecart de réévaluation	3e	3 500 000	
AI	<b>IMMOBILISATIONS CORPORELLES</b>	3	<b>1 012 410 344</b>	<b>321 157 361</b>	<b>691 252 983</b>	<b>203 544 627</b>	CE	Réserves indisponibles	14	20 000 000	20 000 000
AJ	Terrains (1) (1) dont Placement		38 673 950		38 673 950	35 173 950	CF	Report à nouveau (+ ou -)	14	76 069 991	47 450 317
AK	Bâtiments (1) dont Placement		741 411 100	160 048 641	581 362 459	136 097 141	CG	Résultat net de l'exercice (bénéfice + ou perte -)		215 389 710	118 619 674
AL	Aménagements, agencements et installations		73 328 267	71 328 267	2 000 000	0	CH	Subventions d'investissement	15	2 000 000	
AM	Matériel, mobilier et actifs biologiques		82 947 027	35 540 453	47 406 574	32 086 036	CJ	Provisions réglementées	15	40 000 000	
AN	Matériel de transport		76 050 000	54 240 000	21 810 000	187 500	CP	<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES</b>		<b>656 959 701</b>	<b>286 069 991</b>
AP	<b>AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS</b>	3	<b>20 000 000</b>		<b>20 000 000</b>		DA	Emprunts et dettes financières diverses	16	94 699 075	2 200 000
AQ	<b>IMMOBILISATIONS FINANCIERES</b>	4	<b>4 419 790</b>	<b>0</b>	<b>4 419 790</b>	<b>4 548 658</b>	DC	Provisions pour risques et charges	16	62 116 366	54 864 697
AS	Autres immobilisations financières		4 419 790		4 419 790	4 548 658	DD	<b>TOTAL DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES</b>		<b>156 815 441</b>	<b>57 064 697</b>
AZ	<b>TOTAL ACTIF IMMOBILISE</b>		<b>1 041 480 134</b>	<b>321 157 361</b>	<b>720 322 773</b>	<b>210 743 285</b>	DF	<b>TOTAL RESSOURCES STABLES</b>		<b>813 775 142</b>	<b>343 134 688</b>
BA	<b>ACTIF CIRCULANT HAO</b>	5	<b>2 140 000</b>		<b>2 140 000</b>	<b>380 000</b>	DH	Dettes circulantes HAO	5	156 649 942	399 942
BB	<b>STOCKS ET ENCOURS</b>	6	<b>18 560 138</b>		<b>18 560 138</b>	<b>15 868 433</b>	DI	Clients, avances reçues	7		
BG	<b>CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES</b>		<b>206 981 960</b>	<b>31 677 520</b>	<b>175 304 440</b>	<b>144 512 218</b>	DJ	Fournisseurs d'exploitation	17	38 210 222	55 894 206
BH	Fournisseurs avances versées	17	857 612		857 612	700 000	DK	Dettes fiscales et sociales	18	42 668 247	36 010 298
BI	Clients	7	167 938 821	31 677 520	136 261 301	140 683 833	DM	Autres dettes	19	620 000	10 648 959
BJ	Autres créances	8	38 185 527		38 185 527	3 128 385	DN	Provisions pour risques a court terme	19		
BK	<b>TOTAL ACTIF CIRCULANT</b>		<b>227 682 098</b>	<b>31 677 520</b>	<b>196 004 578</b>	<b>160 760 651</b>	DP	<b>TOTAL PASSIF CIRCULANT</b>		<b>238 148 411</b>	<b>102 953 405</b>
BS	Banques, chèques postaux, caisse et assimilés	11	123 097 127		123 097 127	74 584 157	DR	Banques, établissements financiers et crédits de trésorerie			
BT	<b>TOTAL TRESORERIE ACTIF</b>		<b>123 097 127</b>	<b>0</b>	<b>123 097 127</b>	<b>74 584 157</b>	DT	<b>TOTAL TRESORERIE PASSIF</b>		<b>0</b>	<b>0</b>
BU	Ecart de conversion-Actif	12	15 000 000		15 000 000		DV	Ecart de conversion-Passif	12	2 500 925	
BZ	<b>TOTAL GENERAL</b>		<b>1 407 259 359</b>	<b>352 834 881</b>	<b>1 054 424 478</b>	<b>446 088 093</b>	DZ	<b>TOTAL GENERAL</b>		<b>1 054 424 478</b>	<b>446 088 093</b>

**COMPTE DE RESULTAT DE L'EXERCICE DU 1ER JANVIER N AU 31 DECEMBRE N**

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

REF	LIBELLES		NOTE	EXERCICE	EXERCICE	
				AU 31/12/N NET	AU 31/12/N- 1 NET	
TA	Ventes de marchandises	A	+	21	110 000 000	0
RA	Achats de marchandises		-	22	-75 000 000	0
RB	Variation de stocks de marchandises		-/+	6	5 000 000	0
<b>XA</b>	<b>MARGE COMMERCIALE (Somme TA à RB)</b>				<b>40 000 000</b>	<b>0</b>
TB	Ventes de produits fabriqués	B	+	21	1 918 144 745	1 857 424 110
TC	Travaux, services vendus	C	+	21	12 672 000	12 804 000
TD	Produits accessoires	D	+	21	1 130 000	1 598 780
<b>XB</b>	<b>CHIFFRE D'AFFAIRES (A + B + C + D)</b>				<b>2 041 946 745</b>	<b>1 871 826 890</b>
TF	Production immobilisée		+	21	4 500 000	<b>0</b>
TH	Autres produits		+	21	3 436 978	11 486 537
TI	Transferts de charges d'exploitation		+	12	3 233 550	5 817 880
RC	Achats de matières premières et fournitures liées		-	22	-928 303 692	-954 585 472
RD	Variation de stocks de matières premières et fournitures liées		-/+	6	106 416	-2 830 600
RE	Autres achats		-	22	-158 266 959	-161 120 517
RF	Variation de stocks d'autres approvisionnements		-/+	6	-2 414 711	1 884 647
RG	Transports		-	23	-329 146 672	-329 073 556
RH	Services extérieurs		-	24	-72 599 329	-60 787 379
RI	Impôts et taxes		-	25	-3 135 200	-110 000
RJ	Autres charges		-	26	-4 263 929	-67 670
<b>XC</b>	<b>VALEUR AJOUTEE (XB+RA+RB) + (somme TE à RJ)</b>				<b>485 093 197</b>	<b>382 440 760</b>
RK	Charges de personnel		-	27	-218 217 093	-208 852 251
<b>XD</b>	<b>EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (XC+RK)</b>				<b>266 876 104</b>	<b>173 588 509</b>
RL	Dotations aux amortissements aux provisions et dépréciations		-	3C&28	-26 511 313	-31 615 755
<b>XE</b>	<b>RESULTAT D'EXPLOITATION (XD+TJ+ RL)</b>				<b>240 364 791</b>	<b>141 972 754</b>
TK	Revenus financiers et assimilés		+	29	7 500 000	0
RM	Frais financiers et charges assimilés		-	29	-3 500 000	0
<b>XF</b>	<b>RESULTAT FINANCIER (somme TK à RN)</b>				<b>4 000 000</b>	<b>0</b>
<b>XG</b>	<b>RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (XE+XF)</b>				<b>244 364 791</b>	<b>141 972 754</b>
TN	Produits des cessions d'immobilisations		+	3D	127 119	350 000
TO	Autres Produits HAO		+	30	2 000 000	0
RO	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations		-	3D	<b>0</b>	-291 667
<b>XH</b>	<b>RESULTAT HORS ACTIVITES ORDINAIRES (somme TN à RP)</b>				<b>2 127 119</b>	<b>58 333</b>
RS	Impôts sur le résultat		-		-31 102 200	-23 411 413
<b>XI</b>	<b>RESULTAT NET (XG+XH+RQ+RS)</b>				<b>215 389 710</b>	<b>118 619 674</b>

## TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**

Exercice clos le **31-12-N**

Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Durée (en mois) **12**

REF	LIBELLES	Note	EXERCICE N	EXERCICE N-1
<b>ZA</b>	<b>Trésorerie nette au 1<sup>er</sup> janvier</b> (Trésorerie actif N-1 - Trésorerie passif N-1)	<b>A</b>	<b>74 584 157</b>	<b>33 595 404</b>
	<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>			
<b>FA</b>	<b>Capacité d'Autofinancement Globale (CAFG)</b>		241 773 904	150 177 096
FB	- Variations de l'actif circulant HAO		-2 000 000	
FC	- Variation des stocks		-2 691 705	945 953
FD	- Variation des créances et emplois assimilés		-45 792 222	-25 371 738
FE	- Variation du passif circulant		-21 054 994	-27 602 541
	<b>Variation du BFG lié aux opérations opérationnelles</b> <b>(FB+FC+FD+FE) : 71 538 921 / 52 028 326</b>			
<b>ZB</b>	<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles (somme FA à FE)</b>	<b>B</b>	<b>170 234 983</b>	<b>98 148 770</b>
	<b>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements</b>			
FF	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations incorporelles		-2 000 000	0
FG	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations corporelles		-327 218 000	-17 971 503
FH	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations financières		-601 175	-958 379
FI	+ Encaissements liés aux cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles		367 119	590 000
FJ	+ Encaissements liés aux cessions d'immobilisations financières		730 043	1 179 865
<b>ZC</b>	<b>Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement (somme FE à FJ)</b>	<b>C</b>	<b>-328 722 013</b>	<b>-17 160 017</b>
	<b>Flux de trésorerie provenant du financement par les capitaux propres</b>			
FK	+ Augmentations de capital par apports nouveaux		200 000 000	0
FL	+ Subventions d'investissement		2 000 000	0
FN	- Distribution de dividendes		-90 000 000	-40 000 000
<b>ZD</b>	<b>Flux de trésorerie provenant des capitaux propres (somme FK à FN)</b>	<b>D</b>	<b>112 000 000</b>	<b>-40 000 000</b>
	<b>Trésorerie provenant du financement par les capitaux étrangers</b>			
FO	+ Emprunts		100 000 000	0
FQ	- Remboursements des emprunts et autres dettes financières		-5 000 000	0
<b>ZE</b>	<b>Flux de Trésorerie provenant des capitaux étrangers (somme FO à FQ)</b>	<b>E</b>	<b>95 000 000</b>	<b>0</b>
<b>ZF</b>	<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financement (D+E)</b>	<b>F</b>	<b>207 000 000</b>	<b>-40 000 000</b>
<b>ZF</b>	<b>VARIATION DE LA TRÉSORERIE NETTE DE LA PÉRIODE (B+C+F)</b>	<b>G</b>	<b>48 512 970</b>	<b>40 988 753</b>
<b>ZH</b>	<b>Trésorerie nette au 31 Décembre (G+A)</b> Contrôle : Trésorerie actif N - Trésorerie passif N	<b>H</b>	<b>123 097 127</b>	<b>74 584 157</b>

## NOTE 1 : DETTES GARANTIES PAR DES SURETES REELLES

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

LIBELLES	Note	Montant brut	SURETES REELLES		
			Hypothèques	Nantissements	Gages/ autres
<b><u>Dettes financières et ressources assimilées :</u></b>					
Emprunts et dettes des établissements de crédit		100 000 000	TF: 456N23		
<b>TOTAL</b>					

**Commentaire :**

*Il s'agit d'une hypothèque sur l'ensemble immobilier sis à Kalala Titre foncier n° 456N23 pour garantir l'emprunt octroyé par l'entité financière London City le 13/08/N.*

## NOTE 2 : INFORMATIONS OBLIGATOIRES

Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA  
Numéro d'identification : GB 567 TE

Exercice clos le 31-12-N  
Durée (en mois) 12

### A - DECLARATION DE CONFORMITE AU SYSCOHADA

Les états financiers sont établis en conformité avec le Système comptable OHADA et l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière.

### B - REGLES ET METHODES COMPTABLES

Les états financiers ont été confectionnés dans le respect des postulats, des conventions et des règles d'évaluation édictés par le SYSCOHADA et l'Acte Uniforme.

### C- DEROGATION AUX POSTULATS ET CONVENTIONS COMPTABLES

Respect de tous les postulats et conventions comptables sans aucune dérogation.

### D - INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES RELATIVES AU BILAN, AU COMPTE DE RESULTAT ET AU TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

Pas d'informations complémentaires relatives aux autres états financiers.

## NOTE 3A : IMMOBILISATION BRUTE

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**

Exercice clos le **31-12-N**

Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Durée (en mois) **12**

SITUATIONS ET MOUVEMENTS  RUBRIQUES	A	AUGMENTATIONS B			DIMINUTIONS C		D = A + B - C
	MONTANT BRUT A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	Acquisitions Apports Créations	Virements poste à poste	Suite à une réévaluation pratiquée au cours de l'exercice	Cessions Scissions Hors service	Virements de poste à poste	MONTANT BRUT A LA CLOTURE DE L'EXERCICE
<b>IMMOBILISATIONS INCORPORELLES</b>	<b>2 650 000</b>	<b>2 000 000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>4 650 000</b>
Brevets, licences, logiciels, et droits similaires	1 050 000	2 000 000					3 050 000
Fonds commercial et droit au bail	1 600 000			0			1 600 000
<b>IMMOBILISATIONS CORPORELLES</b>	<b>551 435 323</b>	<b>463 468 000</b>	<b>0</b>	<b>43 500 000</b>	<b>45 992 979</b>	<b>0</b>	<b>1 012 410 344</b>
Terrains	35 173 950			3 500 000			38 673 950
Bâtiments	286 411 100	430 000 000		25 000 000			741 411 100
Aménagements, agencements et installations	71 328 267	0		2 000 000			73 328 267
Matériel, mobilier et actifs biologiques	104 472 006	21 468 000		3 000 000	45 992 979		82 947 027
Matériel de transport	54 050 000	12 000 000		10 000 000			76 050 000
<b>AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS</b>		25 000 000			5 000 000		20 000 000
<b>IMMOBILISATIONS FINANCIERES</b>	<b>4 548 658</b>	<b>601 175</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>730 043</b>	<b>0</b>	<b>4 419 790</b>
Autres immobilisations financières	4 548 658	601 175			730 043		4 419 790
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>558 633 981</b>	<b>491 069 175</b>	<b>0</b>	<b>43 500 000</b>	<b>51 723 022</b>	<b>0</b>	<b>1 041 480 134</b>

### Commentaire :

*L'entité a bénéficié d'un logiciel qui a été subventionné par le groupe pour un meilleur suivi des stocks et des clients.*

*Une réévaluation légale a été effectuée sur l'ensemble des biens corporels en date du 1/01/N.*

*Un bâtiment neuf a été acquis sur la route labas labas à Kalala pour abriter l'usine et le siège social ainsi qu'un hangar de 5000 m<sup>2</sup>.*

*Un inventaire des immobilisations en fin d'exercice a permis de mettre au rebut et de vendre à la ferraille certains biens.*

*Un acompte a été versé pour l'acquisition d'une machine qui permet de faire un calibrage automatique des produits.*

## NOTE 3C : IMMOBILISATIONS : AMORTISSEMENTS

Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA  
 Numéro d'identification : GB 567 TE

Exercice clos le 31-12-N  
 Durée (en mois) 12

SITUATIONS ET MOUVEMENTS  RUBRIQUES	A	B	C	D = A + B - C
	AMORTISSEMENTS CUMULES A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	AUGMENTATIONS : DOTATIONS DE L'EXERCICE	DIMINUTIONS : Amortissements relatifs aux éléments sortis de l'actif	CUMUL DES AMORTISSEMENTS A LA CLOTURE DE L'EXERCICE
Bâtiments	150 313 959	9 734 682		160 048 641
Aménagements, agencements et installations	71 328 267			71 328 267
Matériel, mobilier et actifs biologiques	72 385 970	9 147 462	45 992 979	35 540 453
Matériel de transport	53 862 500	377 500		54 240 000
<b>TOTAL : IMMOBILISATIONS CORPORELLES</b>	<b>347 890 696</b>	<b>19 259 644</b>	<b>45 992 979</b>	<b>321 157 361</b>

### Commentaire :

*les biens sont amortis suivant la durée d'utilité au taux de :*

- 5% pour le bâtiment
- 10% pour les agencements et installations
- 20 % pour le matériel
- 33% pour le matériel de transport.

## NOTE 3D : IMMOBILISATIONS : PLUS-VALUES ET MOINS VALUE DE CESSION

Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA  
 Numéro d'identification : GB 567 TE

Exercice clos le 31-12-N  
 Durée (en mois) 12

	MONTANT BRUT  A	AMORTISSEMENTS PRATIQUES  B	VALEUR COMPTABLE NETTE C = A - B	PRIX DE CESSION D	PLUS-VALUE OU MOINS-VALUE  E = D - C
Matériel, mobilier et actifs biologiques	4 500 000	4 500 000	0	127 119	127 119
<b>SOUS TOTAL : IMMOBILISATIONS CORPORELLES</b>	4 500 000	4 500 000			
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>4 500 000</b>	<b>4 500 000</b>			

**Commentaire :**

*Il s'agit de la vente en ferraille d'une motopompe hors usage.*

**NOTE 3E : INFORMATIONS SUR LES REEVALUATIONS EFFECTUEES PAR L'ENTITE**

**Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
**Numéro d'identification : GB 567 TE**

**Exercice clos le 31-12-N**  
**Durée (en mois) 12**

**Nature et date des réévaluations :**

Réévaluation libre effectuée en date du 31/12/N sur la totalité des biens corporels.

Eléments réévalués par postes du bilan	Montants coûts historiques	Ecart et provisions spéciales de réévaluation
Terrains	35 173 950	3 500 000
Bâtiments	286 411 100	25 000 000
Agencements aménagements, installations	71 328 267	2 000 000
Matériel, mobilier, actifs biologiques	104 472 006	3 000 000
Matériel de transport	54 050 000	10 000 000
<b>Total écarts de réévaluation</b>		<b>3 500 000</b>
<b>Total provisions spéciales de réévaluation</b>		<b>40 000 000</b>
<b>Méthode de réévaluation utilisée :</b>		
Toutes les immobilisations corporelles ont fait l'objet d'une réévaluation sur la base d'un rapport de Monsieur VISITE expert industriel en date du 31/12/N.		
<b>Traitement fiscal de l'écart de réévaluation et des amortissements supplémentaires :</b>		
L'écart de réévaluation a été imposé au taux de 35% sans aucune possibilité de compensation avec les déficits antérieurs.		
L'écart de réévaluation n'est pas amortissable, il fait partie des capitaux propres et n'est pas distribuable.		
Les plus-values de réévaluation des immobilisations corporelles bénéficient d'une neutralité fiscale sauf les terrains imposable au taux de l'impôt sur les bénéfices.		
<b>Montant de l'écart incorporé au capital :</b>		<b>0</b>

## NOTE 4 : IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

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
Prêt au personnel	1 927 000	1 927 000		500 000	200 000	1 227 000
Dépôts et cautionnements	2 492 790	2 621 658	-5%			2 492 790
Dépréciations autres immobilisations	0	0				
<b>TOTAL NET DE DEPRECIATION</b>	<b>4 419 790</b>	<b>4 548 658</b>		<b>500 000</b>	<b>200 000</b>	<b>3 719 790</b>

**Commentaire :**

*Le remboursement de la caution versée pour une résiliation d'une ligne téléphonique du domicile d'un expatrié explique la baisse du poste dépôts et cautionnement.*

## NOTE 5 : ACTIF CIRCULANT ET DETTES CIRCULANTES HAO

Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA  
 Numéro d'identification : GB 567 TE

Exercice clos le 31-12-N  
 Durée (en mois) 12

### ACTIF CIRCULANT HAO

Libellés	Année n	Année n-1	Variation en %
Créances sur cessions d'immobilisations	140 000	380 000	-63%
Autres créances HAO	2 000 000		
Dépréciations des créances HAO	0	0	
<b>TOTAL NET DE DEPRECIATION</b>	<b>2 140 000</b>	<b>380 000</b>	

**Commentaire :**

*Les autres créances HAO sont constituées par un don de la Mairie de JOJO qui sera versé 23/01/N+1.*

### DETTES CIRCULANTES HAO

Libellés	Année n	Année n-1	Variation en %
Fournisseurs d'investissements	156 250 000		
Fournisseurs d'invest. factures non parvenues	399 942	399 942	0%
<b>TOTAL</b>	<b>156 649 942</b>	<b>399 942</b>	

**Commentaire :**

*Le montant du poste fournisseur d'investissement correspond à un crédit accordé par le vendeur de la broyeuse.*

## NOTE 6 : STOCKS ET ENCOURS

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

Libellés	Année n	Année n-1	Variation de stock en valeur absolue	Variation en %
Marchandises	5 000 000			
Matières premières et fournitures liées	7 827 856	7 721 440	106 416	1%
Stock emballages	5 732 282	8 146 993	-2 414 711	-30%
<b>TOTAL STOCKS ET ENCOURS</b>	<b>18 560 138</b>	<b>15 868 433</b>	<b>2 691 705</b>	
Dépréciations des stocks	0	0		
<b>TOTAL NET DE DEPRECIATION</b>	<b>18 560 138</b>	<b>15 868 433</b>		

**Commentaire :**

*L'inventaire a été effectué le 1/01/N+1 conformément à la procédure décrite dans le manuel de procédures.*

*La méthode de valorisation retenue est le coût moyen pondéré sur la durée moyenne de stockage.*

*La baisse du stock d'emballage est due à la politique de l'entité qui consiste à diminuer le stock.*

## NOTE 7 : CLIENTS

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

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 et Groupe)	136 261 301	140 683 833	-3%	136 261 301		
Créances litigieuses ou douteuses	31 677 520	31 677 520	0%		31 677 520	
<b>TOTAL CLIENTS</b>	167 938 821	172 361 353		136 261 301	31 677 520	0
Dépréciations des comptes clients	31 677 520	31 677 520				
<b>TOTAL NET DE DEPRECIATION</b>	<b>136 261 301</b>	<b>140 683 833</b>		<b>136 261 301</b>	<b>31 677 520</b>	<b>0</b>

**Commentaire :**

*L'amélioration du recouvrement des créances est due à une mise au comptant de certains clients qui ne respectent pas le délai de paiement qui leur a été accordé.*

## NOTE 8 : AUTRES CREANCES

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

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	16 921 663	1 280 286	1222%	16 921 663	0	0
Associés compte courant	20 000 000			20 000 000	0	0
Autres débiteurs divers		450 000			0	0
Charges constatées d'avance	1 263 864	1 398 099	-10%	1 263 864	0	0
<b>TOTAL AUTRES CREANCES</b>	<b>38 185 527</b>	<b>3 128 385</b>		<b>38 185 527</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Dépréciations des autres créances	0	0		0	0	0
<b>TOTAL NET DE DEPRECIATION</b>	<b>38 185 527</b>	<b>3 128 385</b>		<b>38 185 527</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

**Commentaire :**

*L'augmentation importante du poste, personnel s'explique par une avance exceptionnelle accordée au personnel pour une fête religieuse.*

*L'accroissement du poste, compte courant associé correspond à une mise à disposition des dividendes d'un actionnaire.*

## NOTE 11 : DISPONIBILITES

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

Libellés	Année n	Année n-1	Variation en %
Banques locales	121 152 991	69 123 976	75%
Caisse	1 944 136	5 460 181	-64%
Régies d'avances et accreditifs			
<b>TOTAL DISPONIBILITES</b>	<b>123 097 127</b>	<b>74 584 157</b>	
Dépréciations	0	0	
<b>TOTAL NET DE DEPRECIATION</b>	<b>123 097 127</b>	<b>74 584 157</b>	

**Commentaire:**

*Le rapprochement du compte bancaire du mois de décembre a été effectué le 15/01/N+1.  
 L'amélioration du compte bancaire est consécutive aux ventes au comptant des  
 marchandises et de la diminution du plafond de la caisse.*

## NOTE 12 : ECARTS DE CONVERSION ET TRANFERTS DE CHARGES

**Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
**Numéro d'identification : GB 567 TE**

**Exercice clos le 31-12-N**  
**Durée (en mois) 12**

### ECARTS DE CONVERSION

Libellés	Devises	Montant en devises	Cours UML Année acquisition	Cours UML 31/12/N	Variation en valeur absolue
Ecart de conversion-actif :					
clients USA	\$	150 000	550	450	15 000 000
Ecart de conversion passif :					
Emprunts banque London city	£	115 250	800	778,30	2 500 925

**Commentaire :**

*La variation des cours n'appelle aucun commentaire.*

### TRANSFERTS DE CHARGES

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en %
Transferts de charges d'exploitation :			
Transports	3 233 550	5 817 880	-44%

**Commentaire :**

*Les refacturations des frais de transport aux clients ont baissé en raison du changement de la politique de livraison des produits.*

## NOTE 13 : CAPITAL : VALEUR NOMINALE DES ACTIONS OU PARTS

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

CAPITAL		Valeur nominale des actions ou parts :			50 000
Nom et prénom	Nationalité	Nature des actions ou parts (Ordinaires ou préférences)	Nombre	Montant total	Cessions ou remboursements en cours d'exercice
ZAU POPO	OHADA	Ordinaire	3 000	150 000 000	0
ABC DADA	OHADA	Ordinaire	2 500	125 000 000	0
DIDU FAFA	OHADA	Ordinaire	2 500	125 000 000	0
<b>Apporteurs, capital non appelé</b>				100 000 000	
<b>TOTAL</b>				<b>300 000 000</b>	

**Commentaire :**

*A la constitution de la société, le capital nominal était de FCFA 100 000 000.*

*Le 22/03/N, l'AGE a décidé une augmentation de capital de FCFA 300 000 000 avec une libération à la souscription de FCFA 200 000 000.*

*Le Conseil d'administration fera appel du solde dans un délai ne pouvant dépasser deux ans suivant une résolution de l'AGE.*

## NOTE 14 : PRIMES ET RESERVES

Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA  
Numéro d'identification : GB 567 TE

Exercice clos le 31-12-N  
Durée (en mois) 12

Libellés	Année N	Année N-1	Variation en valeur absolue
Réserves légales	20 000 000	20 000 000	
<b>TOTAL RESERVES INDISPONIBLES</b>	20 000 000	20 000 000	
<b>Report à nouveau</b>	76 069 991	47 450 317	60%

**Commentaire :**

*L'AGO du 15/05/16 a doté le report à nouveau de FCFA 28 619 674.*

## NOTE 15 A : SUBVENTIONS ET PROVISIONS REGLEMENTEES

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

Libellés	NOTE	Année n	Année n-1	Variation en valeur absolue	Variation en %	Régime fiscal	Echéances
Communes et collectivités publiques décentralisées		2 000 000					
<b>TOTAL SUBVENTIONS</b>							
Provisions spéciales de réévaluation	3E	40 000 000					
<b>TOTAL PROVISIONS REGLEMENTEES</b>							
<b>TOTAL AUTRES CAPITAUX PROPRES</b>							

**Commentaire :**

*La société a bénéficié d'un logiciel qui a été subventionné par le groupe pour un meilleur suivi des stocks et des clients.*

*La provision spéciale de réévaluation est expliquée à la Note 3E.*

## NOTE 16 A : DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

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 et dettes auprès des établissements de crédit	94 699 075	2 200 000	92 499 075		14 699 075	39 000 000	41 000 000
<b>TOTAL EMPRUNTS ET DETTE FINANCIERES</b>							
Provisions pour pensions et obligations assimilées	62 116 366	54 864 697	7 251 669				
<b>TOTAL PROVISIONS FINANCIERES POUR RISQUES ET CHARGES</b>							

**Commentaire :**

*Emprunt contracté auprès d'une entité financière anglaise du nom de London City en date du 13/8/N d'un montant initial de 100 000 000.*

*L'emprunt remboursable sur 7 ans a fait l'objet d'une hypothèque sur l'ensemble immobilier.*

*Les indemnités de départ à la retraite du personnel ont été calculées conformément à la loi. La société n'a pas utilisé pour le calcul des indemnités de départ à la retraite la méthode actuarielle mais plutôt une méthode simplifiée (non prise en compte de l'actualisation et des probabilités de survie et de présence).*

## NOTE 17 : FOURNISSEURS D'EXPLOITATION

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

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)	26 695 015	40 583 900	-34%	26 695 015		
Fournisseurs factures non parvenues (hors groupe)	11 515 207	15 310 306	-25%	11 515 207		
<b>TOTAL FOURNISSEURS</b>	<b>38 210 222</b>	<b>55 894 206</b>				
Fournisseurs, avances et acomptes (hors groupe)	857 612	700 000	23%	857 612		
<b>TOTAL FOURNISSEURS DEBITEURS</b>	<b>857 612</b>	<b>700 000</b>				

**Commentaire :**

*L'amélioration de la trésorerie a permis de payer plus rapidement les fournisseurs qui ont accordé à l'entité des remises et escomptes.*

## NOTE 18 : DETTES FISCALES ET SOCIALES

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

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		112 500	-112 500	-100%			
Personnel rémunérations dues	134 939	983 251	-848 312	-86%	134 939		
Personnel congés à payer	4 188 221	4 521 677	-333 456	-7%	4 188 221		
Caisse de sécurité sociale	622 596	775 903	-153 307	-20%	622 596		
Caisse de retraite	1 505 285	1 249 810	255 475	20%	1 505 285		
Mutuelle de santé	304 999	470 001	-165 002	-35%	304 999		
<b>TOTAL DETTES SOCIALES</b>	<b>6 756 040</b>	<b>8 113 142</b>	<b>-1 357 102</b>	<b>-17%</b>			
Etat, impôts sur les bénéfices	31 102 200	23 411 413	7 690 787	33%	31 102 200		
Etat, impôts et taxes	3 669 336	3 213 144	456 192	14%	3 669 336		
Etat, TVA		89 781	-89 781	-100%	0		
Etat, impôts retenus à la source	1 140 671	1 182 818	-42 147	-4%	1 140 671		
<b>TOTAL DETTES FISCALES</b>	<b>35 912 207</b>	<b>27 897 156</b>	<b>8 015 051</b>	<b>29%</b>			
<b>TOTAL DETTES SOCIALES ET FISCALES</b>	<b>42 668 247</b>	<b>36 010 298</b>	<b>6 657 949</b>	<b>18%</b>	<b>42 668 247</b>		

**Commentaire :**

*La baisse des dettes sociales s'explique essentiellement par un apurement des avances au personnel et des rémunérations dues au personnel en fin de mois.*

*L'accroissement des dettes fiscales est consécutif à l'impôt qui frappe les bénéfices. ces derniers ont augmenté de 65%.*

## NOTE 19 : AUTRES DETTES ET PROVISIONS POUR RISQUES A COURT TERME

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

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
Associés, compte courant		9 938 959	-9 938 959	-100%			
<b>TOTAL DETTES ASSOCIES</b>		9 938 959					
Créditeurs divers	620 000	710 000	-90 000	-13%	620 000		
<b>TOTAL CREDITEURS DIVERS</b>	620 000	710 000					
<b>TOTAL AUTRES DETTES</b>	<b>620 000</b>	<b>10 648 959</b>					

**Commentaire:**

*Les associés ont été remboursés de la totalité des dettes le 12/06/N.*

## NOTE 21 : CHIFFRE D'AFFAIRES et AUTRES PRODUITS

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

Libellés	Année n	Année n-1	Variation en %
Ventes dans la région	110 000 000		
<b>TOTAL : VENTES MARCHANDISES</b>	<b>110 000 000</b>		
Ventes dans la région	415 674 669	389 056 176	7%
Ventes hors région	1 525 378 452	1 483 837 972	3%
Remise et retour produits finis	-22 908 376	-15 470 038	48%
<b>TOTAL : VENTES DE PRODUITS FABRIQUES</b>	<b>1 918 144 745</b>	<b>1 857 424 110</b>	<b>3%</b>
Ventes dans la région	12 672 000	12 804 000	-1%
<b>TOTAL : VENTES DE TRAVAUX ET SERVICES VENDUS</b>	<b>12 672 000</b>	<b>12 804 000</b>	
<b>Produits accessoires</b>	<b>1 130 000</b>	<b>1 598 780</b>	<b>-29%</b>
<b>TOTAL : CHIFFRES D'AFFAIRES</b>	<b>2 041 946 745</b>	<b>1 871 826 890</b>	<b>9%</b>
<b>Production immobilisée</b>	<b>4 500 000</b>		
Gains de change sur créances commerciales	1 081 031	11 486 537	-91%
Indemnités assurances	2 355 947		
<b>TOTAL : AUTRES PRODUITS</b>	<b>3 436 978</b>	<b>11 486 537</b>	
<b>TOTAL PRODUITS</b>	<b>2 049 883 723</b>	<b>1 883 313 427</b>	<b>9%</b>

**Commentaire :**

*L'augmentation du poste remise se justifie par une demande forte de certains clients qui exigent que notre entité s'aligne sur la concurrence en terme de réduction de prix.*

*La diminution des gains de change sur créances est due à une meilleure stabilité des devises.*

## NOTE 22 : ACHATS

Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA  
 Numéro d'identification : GB 567 TE

Exercice clos le 31-12-N  
 Durée (en mois) 12

Libellés	Année n	Année n-1	Variation en %
Achats dans la région	75 000 000		
<b>TOTAL : ACHATS DE MARCHANDISES</b>	<b>75 000 000</b>		
Achats matières premières dans la région	923 186 842	954 585 472	-3%
Achats fournitures	5 116 850		
<b>TOTAL : ACHATS MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES</b>	<b>928 303 692</b>	<b>954 585 472</b>	<b>-3%</b>
Produits d'entretien		1 144 000	
Carburant	11 259 476	12 683 576	-11%
Eau	5 507 820	4 659 249	18%
Electricité	23 946 351	21 760 619	10%
Fourniture d'entretien	3 983 103	2 179 626	83%
Fourniture de bureau	4 273 500	5 034 950	-15%
Petit matériel et outillages	13 718 052	11 861 402	16%
Achats études, prestations de services	12 000	505 000	-98%
Achats d'emballages	95 566 657	101 292 095	-6%
<b>TOTAL : AUTRES ACHATS</b>	<b>158 266 959</b>	<b>161 120 517</b>	<b>-2%</b>

### Commentaire:

*Une politique de suivi du carnet de bord des véhicules a permis de réaliser une économie de 11% des frais de carburant.*

*L'accroissement de la consommation d'eau et d'électricité est consécutif à une augmentation de prix des fournisseurs.*

*Dans l'ensemble les autres charges ont été bien maîtrisées.*

## NOTE 23 : TRANSPORTS

Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA  
 Numéro d'identification : GB 567 TE

Exercice clos le 31-12-N  
 Durée (en mois) 12

Libellés	Année n	Année n-1	Variation en %
Transports sur ventes	320 292 521	322 176 481	-1%
Transports pour le compte de tiers	3 233 550	5 817 880	-44%
Transport du personnel	3 958 126	306 500	1191%
Transports de plis		86 870	
Autres transports	1 662 475	685 825	142%
<b>TOTAL</b>	<b>329 146 672</b>	<b>329 073 556</b>	<b>0%</b>

**Commentaire :**

*Les frais de transport du personnel ont augmenté en raison de la prise en charge de billets d'avion pour les congés des familles d'expatriés qui en ont droit tous les deux ans.*

## NOTE 24 : SERVICES EXTERIEURS

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

Libellés	Année n	Année n-1	Variation en %
Locations appartements	8 400 000	8 163 500	3%
Locations véhicules et parking	12 125 000	12 720 000	-5%
Locations machine	282 898	2 250 259	-87%
Entretien, réparations biens immobiliers	1 951 316	931 113	110%
Entretien, réparations biens mobiliers	3 672 248	3 275 032	12%
Maintenance machines	5 810 000	5 110 000	14%
Services d'hygiène	585 000	390 000	50%
Primes d'assurance	2 461 776	2 440 484	1%
Documentation et annonces insertions		230 000	
Frais de télécommunications	7 316 650	5 223 250	40%
Frais bancaires	8 430 066	12 728 046	-34%
Rémunérations d'intermédiaires et de conseils	18 801 520	5 151 420	265%
Frais d'acte et contentieux	46 680		
Certificat de salubrité	2 277 000	1 725 285	32%
Droit d'entrée port	129 375	140 990	-8%
Autres redevances	48 000		
Cotisation syndicale patronale	200 000	290 000	-31%
Autres charges externes	61 800	18 000	243%
<b>TOTAL</b>	<b>72 599 329</b>	<b>60 787 379</b>	<b>19%</b>

### Commentaire:

*La performance du matériel a considérablement diminué la location de machines.  
 Les fortes pluies de cette année ont détérioré une partie de la toiture de notre immeuble ce qui justifie l'accroissement des réparations des biens immobiliers.  
 L'augmentation des rémunérations des intermédiaires s'explique par une mission d'audit opérationnel.*

## NOTE 25 : IMPOTS ET TAXES

Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA  
Numéro d'identification : GB 567 TE

Exercice clos le 31-12-N  
Durée (en mois) 12

Libellés	Année n	Année n-1	Variation en %
Droits d'enregistrement augmentation capital	3 000 000		
Pénalités et amendes fiscales	90 000	75 000	20%
Autres impôts et taxes	45 200	35 000	29%
<b>TOTAL</b>	<b>3 135 200</b>	<b>110 000</b>	

### Commentaire:

*Les droits d'enregistrement consécutifs à l'augmentation de capital est la conséquence de l'accroissement important de ce poste.*

## NOTE 26 : AUTRES CHARGES

Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA  
Numéro d'identification : GB 567 TE

Exercice clos le 31-12-N  
Durée (en mois) 12

Libellés	Année n	Année n-1	Variation en %
Pertes sur créances clients	4 150 956		
Dons et mécénat	100 000		
Autres charges diverses	12 973	67 670	
<b>TOTAL</b>	<b>4 263 929</b>	<b>67 670</b>	

### Commentaire :

*La perte est consécutive à la disparition subite du client Gigi.*

*Un don a été versé à une équipe de football du quartier.*

## NOTE 27 A : CHARGES DE PERSONNEL

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

Libellés	Année n	Année n-1	Variation en %
Rémunérations directes versées au personnel	178 553 042	167 780 354	6%
Indemnités logement	3 216 000	3 216 000	0%
Primes de transport	5 407 994	5 360 307	1%
Autres primes	4 651 183	4 776 437	-3%
Charges sociales	24 283 385	23 249 408	4%
Médecine du travail et pharmacie	1 688 279	662 735	155%
Equipements du personnel	417 210	3 807 010	-89%
Autres charges sociales			
<b>TOTAL</b>	<b>218 217 093</b>	<b>208 852 251</b>	<b>4%</b>

**Commentaire :**

*La variation de ce poste s'explique essentiellement :*

- *par une augmentation annuelle des salaires et de la vacation du médecin du travail suite à une mise en demeure de l'inspection du travail.*
- *par la baisse du poste équipement du personnel en raison du non renouvellement de la tenue des employés.*

**NOTE 27 B : EFFECTIFS, MASSE SALARIALE ET PERSONNEL EXTERIEUR**

QUALIFICATIONS	EFFECTIF ET MASSE SALARIALE	EFFECTIFS							MASSE SALARIALE						
		Nationaux		Autres Etats de l'OHADA		Hors OHADA		TOTAL	Nationaux		Autres Etats de l'OHADA		Hors OHADA		TOTAL
		M	F	M	F	M	F		M	F	M	F	M	F	
YA	1. Cadres supérieurs	1	1	0	0	1	1	4	10 133 307	10 345 678	0	0	13 718 838	13 245 289	47 443 112
YB	2. Techniciens supérieurs et cadres moyens	1	0	0	0	0	0	1	5 406 103	0	0	0	0	5 406 103	
YC	3. Techniciens, agents de maîtrise et ouvriers qualifiés	6	0	0	0	0	0	6	25 609 783	0	0	0	0	25 609 783	
YD	4. Employés, manœuvres, ouvriers, et apprentis	10	10	0	0	0	0	20	25 444 434	24 662 482	0	0	0	0	50 106 916
YE	<b>TOTAL (1)</b>	<b>18</b>	<b>11</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>31</b>	<b>66 593 627</b>	<b>35 008 160</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>13 718 838</b>	<b>13 245 289</b>	<b>128 565 914</b>
YF	Permanents	18	11	0	0	1	1	31	66 593 627	35 008 160	0	0	13 718 838	13 245 289	128 565 914
YG	Saisonniers	15	38	0	0	0	0	53	10 456 719	36 831 738					47 288 457

2. Personnel extérieur								Facturation à l'entité	
YH	1. Cadres supérieurs	0	0	0	0	0	0		
YI	2. Techniciens supérieurs et cadres moyens	0	0	0	0	0	0		
YJ	3. Techniciens, agents de maîtrise et ouvriers qualifiés	0	0	0	0	0	0		
YK	4. Employés, manœuvres, ouvriers, et apprentis	0	0	0	0	0	0		
YL	<b>TOTAL (2)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>		
YM	Permanents	0	0	0	0	0	0		
YN	Saisonniers	0	0	0	0	0	0		
YO	<b>TOTAL (1 + 2)</b>	<b>18</b>	<b>11</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>31</b>	

M : Masculin

**Commentaire:**

*L'effectif et la masse salariale du personnel sont stables.*

**NOTE 28 : PROVISIONS ET DEPRECIATIONS INSCRITES AU BILAN**

Désignation entité : **SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
 Numéro d'identification : **GB 567 TE**

Exercice clos le **31-12-N**  
 Durée (en mois) **12**

SITUATION ET MOUVEMENTS  NATURE	A	B			C			D = A + B - C
	PROVISIONS A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	AUGMENTATIONS : DOTATIONS			DIMINUTIONS : REPRISES			PROVISIONS A LA CLOTURE DE L'EXERCICE
		D'EXPLOI- TATION	FINAN- CIERES	HORS ACTIVITES ORDINAIRES	D'EXPLOI- TATION	FINAN- CIERES	HORS ACTIVITES ORDINAIRES	
Provisions pour risques et charges	54 864 697	7 251 669						62 116 366
<b>TOTAL</b>	<b>54 864 697</b>	<b>7 251 669</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>62 116 366</b>
Dépréciations clients	31 677 520							31 677 520
<b>TOTAL : CHARGES POUR DEPRECIATIONS ET PROVISIONS A COURT TERME</b>	<b>31 677 520</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>31 677 520</b>
<b>TOTAL PROVISIONS ET DEPRECIATIONS</b>	<b>86 542 217</b>	<b>7 251 669</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>93 793 886</b>

**Commentaire :**

*L'augmentation s'explique par un ajustement de la provision pour indemnité départ à la retraite.*

## NOTE 29 : CHARGES ET REVENUS FINANCIERS

Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA  
Numéro d'identification : GB 567 TE

Exercice clos le 31-12-N  
Durée (en mois) 12

Libellés	Année n	Année n-1	Variation en %
Intérêts des emprunts	3 500 000		
<b>SOUS TOTAL : FRAIS FINANCIERS</b>	3 500 000		
Escomptes obtenus	7 500 000		
<b>SOUS TOTAL : REVENUS FINANCIERS</b>	7 500 000		

### Commentaire:

*Il s'agit des intérêts des emprunts contractés auprès de London City.*

*Les escomptes ont été obtenus grâce à un paiement comptant de matières premières.*

### NOTE 30 : AUTRES PRODUITS HAO

Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA  
Numéro d'identification : GB 567 TE

Exercice clos le 31-12-N  
Durée (en mois) 12

Libellés	Année n	Année n-1	Variation en %
Produits HAO constatés	2 000 000		
<b>SOUS TOTAL : AUTRES PRODUITS HAO</b>			

**Commentaire:**

*Il s'agit d'un don de la Mairie de JOJO.*

**NOTE 31 : REPARTITION DU RESULTAT ET AUTRES ELEMENTS  
CARACTERISTIQUES DES CINQ DERNIERS EXERCICES**

EXERCICES CONCERNES <sup>(1)</sup>	N	N-1	N - 2	N - 3	N - 4
<b>NATURE DES INDICATIONS</b>					
<b>STRUCTURE DU CAPITAL A LA CLOTURE DE L'EXERCICE <sup>(2)</sup></b>					
Capital social	400 000 000	100 000 000	100 000 000	100 000 000	100 000 000
Actions ordinaires	8 000	2 000	2 000	2 000	2 000
Actions à dividendes prioritaires (A.D.P) sans droit de vote	0	0	0	0	0
Actions nouvelles à émettre :	0	0	0	0	0
- par conversion d'obligations	0	0	0	0	0
- par exercice de droits de souscription	0	0	0	0	0
<b>OPERATIONS ET RESULTATS DE L'EXERCICE <sup>(3)</sup></b>					
Chiffre d'affaires hors taxes	2 041 946 745	1 871 826 890	2 027 155 947	1 373 432 266	1 550 743 626
Résultat des activités ordinaires (R.A.O) hors dotations et reprises (exploitation et financières)	270 876 104	173 588 509	104 291 396	58 837 773	64 922 205
Participation des travailleurs aux bénéfices	0	0	0	0	0
Impôt sur le résultat	31 102 200	23 411 413	9 905 550	5 000 000	5 000 000
Résultat net <sup>(4)</sup>	215 389 710	118 619 674	66 631 518	28 123 501	23 456 810
<b>RESULTAT ET DIVIDENDE DISTRIBUES</b>					
Résultat distribué <sup>(5)</sup>	180 000 000	90 000 000	50 000 000	20 000 000	15 000 000
Dividende attribué à chaque action	22 500	45 000	25 000	10 000	7 500
<b>PERSONNEL ET POLITIQUE SALARIALE</b>					
Effectif moyen des travailleurs au cours de l'exercice (6)	31	33	28	25	28
Effectif moyen de personnel extérieur	0	0	0	0	0
Masse salariale distribuée au cours de l'exercice <sup>(7)</sup>	192 195 578	181 528 549	163 810 396	144 727 286	159 648 250
Avantages sociaux versés au cours de l'exercice <sup>(8)</sup> [Sécurité sociale, œuvres sociales]	26 388 874	27 719 153	23 562 278	20 973 487	29 626 536
Personnel extérieur facturé à l'entité (9)	0	0	0	0	0

<sup>(1)</sup> Y compris l'exercice dont les états financiers sont soumis à l'approbation de l'Assemblée

<sup>(2)</sup> Indication, en cas de libération partielle du capital, du montant du capital non appelé

<sup>(3)</sup> Les éléments de cette rubrique sont ceux figurant au compte de résultat

<sup>(4)</sup> Le résultat, lorsqu'il est négatif, doit être mis entre parenthèses

<sup>(5)</sup> L'exercice N correspond au dividende proposé du dernier exercice

<sup>(6)</sup> Personnel propre

<sup>(7)</sup> Total des comptes 661, 662, 663

<sup>(8)</sup> Total des comptes 664, 668

<sup>(9)</sup> Compte 667

## NOTE 32 : PRODUCTION DE L'EXERCICE

**Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA**  
**Numéro d'identification : GB 567 TE**

**Exercice clos le 31-12-N**  
**Durée (en mois) 12**

(Valeurs en milliers de francs CFA)

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		STOCK OUVERTURE DE L'EXERCICE		STOCK CLOTURE DE L'EXERCICE	
		Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur
Meuble en bois	unité	545	1 918 144 745	0	0	0	0	1	4 500 000	0	0	0	0
<b>NON VENTILE</b>													
<b>TOTAL</b>		<b>545</b>	<b>1 918 144 745</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>4 500 000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

## NOTE 33 : ACHATS DESTINES A LA PRODUCTION

Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA  
 Numéro d'identification : GB 567 TE

Exercice clos le 31-12-N  
 Durée (en mois) 12

(Valeurs en milliers de francs CFA)

DESIGNATION DES MATIERES ET PRODUITS	UNITE DE QUANTITE CHOISIE	ACHATS EFFECTUES AU COURS DE L'EXERCICE						VARIATION DES STOCKS  (en valeur)
		PRODUITS DE L'ETAT		PRODUITS IMPORTES				
				ACHETES DANS L'ETAT		ACHETES HORS DE L'ETAT		
		Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	
Bois	m <sup>3</sup>	125 000	923 186 842	0	0	0	0	106 416
<b>NON VENTILES</b>								
<b>TOTAL</b>		<b>125 000</b>	<b>923 186 842</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>106 416</b>

## NOTE 34 : FICHE DE SYNTHÈSE DES PRINCIPAUX INDICATEURS FINANCIERS

Désignation entité : SYSTEME COMPTABLE OHADA

Exercice clos le 31-12-N

Numéro d'identification : GB 567 TE

Durée (en mois) : 12

(EN MILLIERS DE FRANCS)	Année N	Année N-1	Variation en %
<b>ANALYSE DE L'ACTIVITE</b>			
<b>SOLDES INTERMEDIAIRES DE GESTION</b>			
Chiffre d'affaires	2 041 947	1 871 827	9%
Marge commerciale	40 000	0	
Valeur ajoutée	485 093	382 441	27%
Excédent brut d'exploitation (EBE)	266 876	173 589	54%
Résultat d'exploitation	240 365	141 973	69%
Résultat financier	4 000	0	
Résultat des activités ordinaires	244 365	141 973	72%
Résultat hors activités ordinaires	2 127	58	
Résultat net	215 390	118 620	82%
<b>DETERMINATION DE LA CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT</b>			
Excédent brut d'exploitation	266 876	173 589	/
<b>= CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT D'EXPLOITATION</b>	266 876	173 589	
+ Revenus financiers	7 500	0	/
+ Produits HAO	2 000	0	/
- Frais financiers	-3 500	0	/
- Impôts sur les résultats	-31 102	-23 411	/
<b>= CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE (C.A.F.G.)</b>	242	150	61%
- Distributions de dividendes opérées durant l'exercice	-90 000	-40 000	125%
<b>= AUTOFINANCEMENT</b>	-89 758	-39 850	125%
<b>ANALYSE DE LA RENTABILITE</b>			
Rentabilité économique = Résultat d'exploitation (a) /Capitaux propres + dettes financières*	21 %	32%	-11 points
Rentabilité financière = Résultat net/Capitaux propres	33%	41%	-8 points
<b>ANALYSE DE LA STRUCTURE FINANCIERE</b>			
+ Capitaux propres et ressources assimilées	656 960	286 070	130%
+ Dettes financières* et autres ressources assimilées (b)	159 316	57 065	179%
<b>= Ressources stables</b>	816 276	343 135	138%
- Actif immobilisé (b)	720 323	210 743	242%
<b>= FONDS DE ROULEMENT (1)</b>	95 953	132 391	-28%
+ Actif circulant d'exploitation (b)	208 865	160 381	30%
- Passif circulant d'exploitation (b)	-81 498	-102 553	-21%
<b>= BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (2)</b>	127 366	57 827	120%
+ Actif circulant HAO (b)	2 140	380	
- Passif circulant HAO (b)	-156 650	-400	
<b>= BESOIN DE FINANCEMENT HAO (3)</b>	-154 510	-20	
<b>BESOIN DE FINANCEMENT GLOBAL (4) = (2) + (3)</b>	-27 144	57 807	-147%
<b>TRESORERIE NETTE (5) = (1) - (4)</b>	123 097	74 584	65%
<b>CONTRÔLE : TRESORERIE NETTE = (TRESORERIE - ACTIF) - (TRESORERIE - PASSIF)</b>	123 097	74 584	
<b>ANALYSE DE LA VARIATION DE LA TRESORERIE</b>			
Flux de trésorerie des activités opérationnelles	170 235	98 149	73%
-Flux de trésorerie des activités d'investissement	-328 722	-17 160	
+Flux de trésorerie des activités de financement	207 000	-40 000	
<b>= VARIATION DE LA TRESORERIE NETTE DE LA PERIODE</b>	48 513	40 989	18%
<b>ANALYSE DE LA VARIATION DE L'ENDETTEMENT FINANCIER NET</b>			
<b>Endettement financier brut (Dettes financières* + Trésorerie – passif)</b>	94 699	2 200	
<b>-Trésorerie - actif</b>	-123 097	-74 584	65%
<b>= ENDETTEMENT FINANCIER NET</b>	-28 398	-72 384	-61%

a) Résultat d'exploitation après impôts théorique sur le bénéfice. Le taux d'impôt théorique retenu par la société est de 35%.

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 36

## TABLES DES CODES

1 - Code forme juridique <sup>(1)</sup>				3 - Code pays du siège social		
Société Anonyme (SA) à participation publique	0	0		Pays OHADA <sup>(2)</sup>		
Société Anonyme (SA)	0	1		Autres pays africains	2	1
Société à Responsabilité Limitée (SARL)	0	2		France	2	3
Société en Commandite Simple (SCS)	0	3		Autres pays de l'Union Européenne	3	9
Société en Nom Collectif (SNC)	0	4		U.S.A.	4	0
Société en Participation (SP)	0	5		Canada	4	1
Groupement d'Intérêt Economique (GIE)	0	6		Autres pays américains	4	9
Association	0	7		Pays asiatiques	5	0
Société par Actions Simplifiée (SAS)	0	8		Autres pays	9	9
Autre forme juridique (à préciser)	0	9				
<b>2 - Code régime fiscal</b>						
Réel normal			1			
Réel simplifié			2			
Synthétique			3			
Forfait			4			

(1) Remplacer le premier 0 par 1 si l'entité bénéficiaire 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

<p><b>Agriculture vivrière</b></p> <p>001 001 Culture céréalière</p> <p>001 002 Culture de tubercules et plantains</p> <p>001 003 Culture de légumes</p> <p>001 004 Culture de condiments</p> <p>001 005 Culture de fruits</p> <p>001 006 Culture d'autres produits de l'Agriculture vivrière</p> <p><b>Agriculture industrielle et d'exportation</b></p> <p>002 001 Culture de canne à sucre</p> <p>002 002 Culture d'arachide d'huile</p> <p>002 003 Culture d'arachide de bouche</p> <p>002 004 Culture de tabac</p> <p>002 005 Culture de coton</p> <p>002 006 Culture de blé</p> <p>002 007 Culture de cacao</p> <p>002 008 Culture de café</p> <p>002 009 Culture de bananes d'exportation</p> <p>002 010 Culture d'ananas d'exportation</p> <p>002 011 Autres cultures industrielles</p> <p><b>Elevage et chasse</b></p> <p>003 001 Elevage bovin</p> <p>003 002 Elevage ovin, caprin, équin</p> <p>003 003 Elevage de volaille</p> <p>003 004 Autres élevages</p> <p>003 005 Chasse</p> <p><b>Sylviculture, exploitation forestière</b></p> <p>004 001 Sylviculture</p> <p>004 002 Exploitation forestière</p> <p><b>Pêche et aquaculture</b></p> <p>005 001 Pêche de poissons</p> <p>005 002 Autres pêches et aquaculture</p> <p><b>Industries extractives</b></p> <p>006 001 Extraction d'hydrocarbures</p> <p>006 002 Extraction d'autres produits</p> <p><b>Production de viande et de poissons</b></p> <p>007 001 Production de viande et de produits à base de viande</p> <p>007 002 Production de poissons et de produits à base de poisson</p> <p><b>Travail des grains et fabrication de produits amylacés</b></p> <p>008 000 Travail des grains et fabrication de produits amylacés</p> <p><b>Transformation du café et du cacao</b></p> <p>009 001 Transformation du café</p> <p>009 002 Transformation du cacao</p> <p><b>Industrie des oléagineux</b></p> <p>010 001 Huiles brutes et tourteaux</p> <p>010 002 Autres corps gras</p> <p><b>Boulangerie, Pâtisserie et pâtes alimentaires</b></p> <p>011 001 Fabrication de pains, de biscuits et de pâtisserie</p> <p>011 002 Fabrication de pâtes alimentaires</p> <p><b>Industries laitières</b></p> <p>012 000 Industries laitières</p>	<p><b>Industries du caoutchouc et des plastiques</b></p> <p>022 001 Fabrication du caoutchouc naturel</p> <p>022 002 Industries du caoutchouc</p> <p>022 003 Fabrication de matières plastiques</p> <p><b>Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques et de matériaux de construction</b></p> <p>023 001 Industrie du verre</p> <p>023 002 Fabrication de produits minéraux pour la construction</p> <p>023 003 Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques</p> <p><b>Métallurgie et travail des métaux</b></p> <p>024 001 Métallurgie</p> <p>024 002 Travail des métaux</p> <p><b>Fabrication de machines, d'équipements et d'appareils électriques</b></p> <p>025 001 Fabrication de machines et d'équipements</p> <p>025 002 Fabrication de machines de bureaux</p> <p>025 003 Fabrication d'appareils électriques</p> <p><b>Fabrication d'équipements et appareils audiovisuels et de communication ; fabrication d'instruments médicaux, d'optique et d'horlogerie</b></p> <p>026 001 Fabrication d'équipements et appareils audiovisuels et de Communication</p> <p>026 002 Fabrication d'instruments médicaux, d'optique et d'horlogerie</p> <p><b>Fabrication de matériel de transport</b></p> <p>027 001 Fabrication de véhicules routiers</p> <p>027 002 Fabrication d'autres matériels de transport</p> <p><b>Industries diverses</b></p> <p>028 001 Fabrication de meubles</p> <p>028 002 Industries diverses</p> <p><b>Production et distribution d'eau, d'électricité et de gaz</b></p> <p>029 001 Production, transport et distribution d'électricité</p> <p>029 002 Captage, épuration et distribution d'eau</p> <p>029 003 Production et distribution de gaz</p> <p><b>Construction</b></p> <p>030 001 Préparation de sites et construction d'ouvrages de bâtiments ou de génie civil</p> <p>030 002 Travaux d'installation et de finition</p> <p><b>Commerce</b></p> <p>031 001 Commerce de véhicules, d'accessoires et de carburant</p> <p>031 002 Commerce de produits agricoles bruts et d'animaux vivants</p> <p>031 003 Autres commerces</p> <p><b>Réparations</b></p> <p>032 001 Entretien et réparation de véhicules automobiles</p> <p>032 002 Réparations de biens personnels et domestiques</p> <p><b>Hôtels, restaurants</b></p> <p>033 001 Hôtels</p> <p>033 002 Bars et restaurants</p> <p><b>Transport et communication</b></p> <p>034 001 Transports ferroviaires</p> <p>034 002 Transports routiers, transports par conduite</p> <p>034 003 Transport par eau</p> <p>034 004 Transport aérien</p> <p>034 005 Services annexes et auxiliaire de transport</p> <p><b>Postes, télécommunications</b></p>
---	---

GUIDE  
D'APPLICATION

**QUATRIEME PARTIE :**

Comptes consolidés

&

Comptes combinés

### APPLICATION 128

### Organigramme du groupe, pourcentages de contrôle et pourcentages d'intérêts

#### Présentation du groupe

Soit un groupe dont l'activité essentielle est la distribution de produits alimentaires à travers une chaîne de magasins à son enseigne.

Ce groupe est constitué des sociétés suivantes :

- La société holding H qui n'a pas d'autres activités que de détenir des participations dans les autres sociétés et de gérer la trésorerie du groupe ;
- La société A qui constitue une centrale d'achat pour l'ensemble des magasins de la chaîne, mais également pour la société D dans laquelle la société H possède une participation minoritaire (25%) ;
- La société B constituée de 18 établissements correspondant à 18 magasins ;
- La société C fabricant des produits congelés qui n'a comme unique client que la société B ;
- La société D qui est également une chaîne de magasins indépendante, mais dans laquelle la société H possède des participations et qui utilise la centrale d'achat A, détenue par le groupe H.

#### Répartition du capital de chaque société

- Société H, capital de 20 000 actions détenues par des personnes physiques ;
- Société A, capital de 100 000 actions possédées par H (90%), et divers ;
- Société B, capital de 50 000 actions possédées par H (90%), et divers ;
- Société C capital de 40 000 actions possédées par H (90%), et divers ;
- Société D, capital de 120 000 actions possédées par H (30 000) et trois autres actionnaires détenant chacun 25%.
- Société A détient 60% de E
- Société B détient 30% de F
- Société C détient 55% de G
- Société D détient 70% de I

(Les actions de chaque société ont un nominal de 10 000 F)

## 1. Principe

- **Pourcentage de contrôle**

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 substantiels ou 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.

- **Actions sans droit de vote**

Cette catégorie d'actions qui ne donnent pas droit de vote lors des assemblées est à exclure du calcul des pourcentages de contrôle.

- **Actions à droit de vote double**

Lorsqu'il existe des actions permettant d'obtenir dans les assemblées un droit de vote double par rapport aux autres actions, il faut en tenir compte dans le calcul du pourcentage de contrôle.

- **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.

- **Pourcentage d'intérêt**

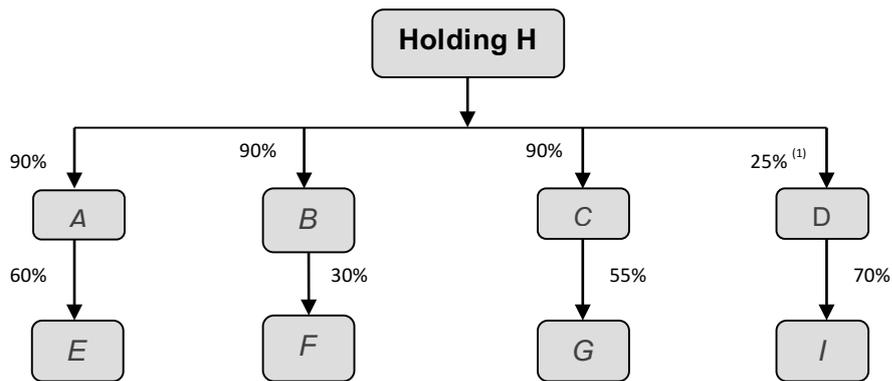
Il représente la part du groupe, directe ou indirecte, dans les capitaux propres d'une entité. Ce pourcentage est celui qui servira dans toutes les écritures de consolidation,

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.

## 2. Organigramme du groupe



(1)  $30\,000/120\,000 = 25\%$

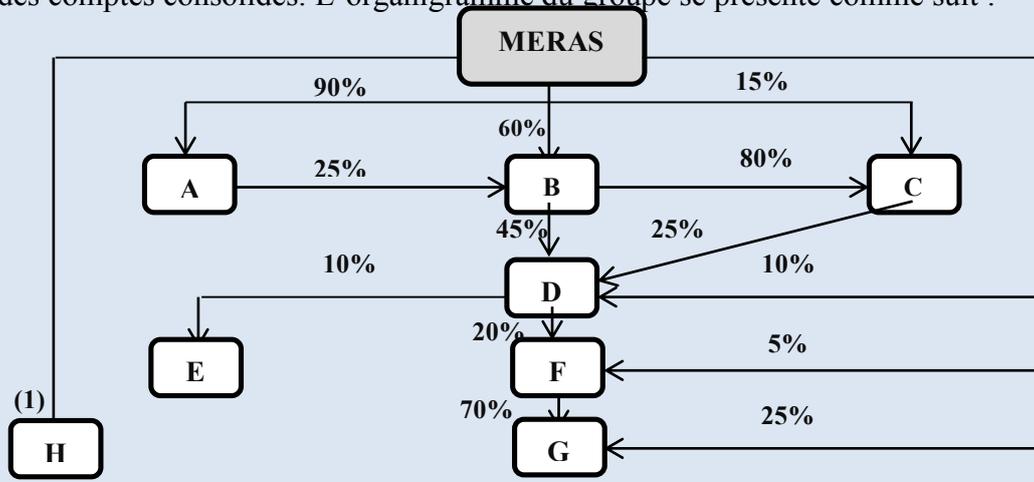
## 3. Détermination des pourcentages de contrôle et d'intérêts

Nom des entités	Pourcentages de contrôle	Nature du contrôle	Pourcentages d'intérêt
<b>H</b>	100%	Contrôle exclusif	100%
<b>A</b>	90%	Contrôle exclusif	90%
<b>B</b>	90%	Contrôle exclusif	90%
<b>C</b>	90%	Contrôle exclusif	90%
<b>D</b>	25%	Contrôle conjoint	25%
<b>E</b>	60%	Contrôle exclusif	$90\% \times 60\% = 54\%$
<b>F</b>	30%	Influence notable	$90\% \times 30\% = 27\%$
<b>G</b>	55%	Contrôle exclusif	$90\% \times 55\% = 49,5\%$
<b>I</b>	0%	Pas de contrôle	$25\% \times 70\% = 17,5\%$

## APPLICATION 129

### Périmètre de consolidation et méthodes de consolidation

La société **MERAS** est société mère d'un ensemble de sociétés et, à ce titre présente des comptes consolidés. L'organigramme du groupe se présente comme suit :



Le capital de H est composé de :

- 40 000 actions ordinaires ;
- 4 000 actions à vote double
- 8 000 actions sans droit de vote.

La société mère MERAS détient 12 000 actions ordinaires et 3 800 actions à vote double. Elle est également propriétaire de 20 000 obligations convertibles en actions (OCA) de l'entité H (une action H pour 2 obligations). L'entité H a émis 20 000 obligations convertibles en actions. Les droits de vote potentiels sont considérés comme substantifs

Le capital de H est détenu par deux autres actionnaires à part égale.

## **1. Principe**

- **Périmètre de consolidation**

On appelle périmètre de consolidation l'ensemble des entités dont les comptes annuels sont pris en considération pour l'établissement des comptes du groupe.

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.

- **Méthode 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.

- **Méthode de l'intégration globale**

Les comptes des entités placées sous le contrôle exclusif de l'entité consolidante sont consolidés par intégration globale.

- **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).

- **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).

## 2. Pourcentages de contrôle, pourcentages d'intérêts et méthodes de consolidation

Nom des entités	% de contrôle			Nature du contrôle	Méthode de consolidation	% d'intérêt		
	Direct	Indirect	Total			Direct	Indirect	Total
<b>A</b>	90%	-	90%	Contrôle exclusif	Intégration globale	90%	-	90%
<b>B</b>	60%	25%	85%	Contrôle exclusif	Intégration globale	60%	90% x 25% = 22,5%	82,5%
<b>C</b>	15%	80%	95%	Contrôle exclusif	Intégration globale	15%	82,5% x 80% = 66%	81%
<b>D</b>	10%	45% + 25%	80%	Contrôle exclusif	Intégration globale	10%	(82,5% x 45%) + (81 x 25%) = 57,37%	67,37%
<b>E</b>	-	10%	10%	Pas de contrôle	Non consolidée	-	67,37% x 10% = 6,73%	6,73%
<b>F</b>	5%	20%	25%	Influence notable	Mise en équivalence	5%	67,37% x 20% = 13,47%	18,47%
<b>G</b>	25%	-	25%	Influence notable	Mise en équivalence	25%	18,47% x 70% = 12,92%	37,92%
<b>H</b>	(1) 51,03%	-	51,03%	Contrôle exclusif	Intégration globale	(2) 30,38%	-	30,38%

(1) Le pourcentage de contrôle de la mère dans H est de:

$$\frac{(12\ 000 \times 1) + (3\ 800 \times 2) + (10\ 000 \times 1)}{(40\ 000 \times 1) + (4\ 000 \times 2) + (8\ 000 \times 0) + (10\ 000 \times 1)} = 51,03\%$$

(2) Le pourcentage d'intérêt de la mère dans H est de :

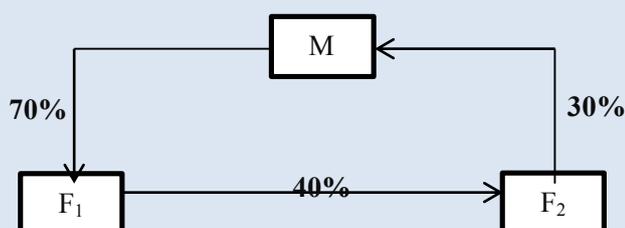
$$\frac{12\ 000 + 3\ 800}{40\ 000 + 4\ 000 + 8\ 000} = 30,38\%$$

## 3. Périmètre de consolidation

Le périmètre de consolidation est constitué des entités MERAS, A, B, C, D, F, G, H.

### APPLICATION 130 Participations circulaires

L'organigramme du groupe G<sub>1</sub> se présente comme suit :



La société F2 est sous contrôle conjoint.

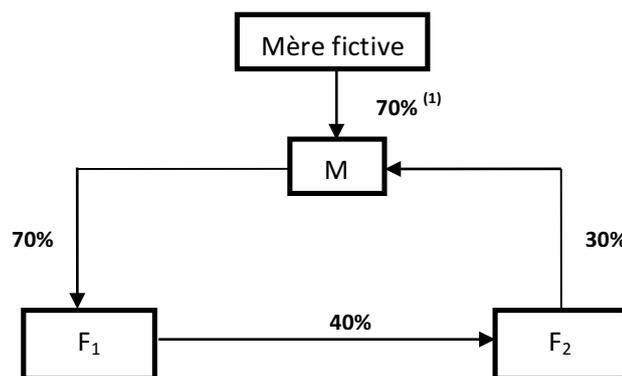
Intérêts des actionnaires de l'entité mère M :

$$\text{Dans M} = \frac{1-0,30}{1-(0,7 \times 0,4 \times 0,3)} = 76,42\%$$

$$\text{Dans F}_1 = \frac{(1-0,3) \times 0,7}{1-(0,7 \times 0,4 \times 0,3)} = 53,49\%$$

$$\text{Dans F}_2 = \frac{(1-0,3) \times 0,7 \times 0,4}{1-(0,7 \times 0,4 \times 0,3)} = 21,39\%$$

☞ **Remarque :** Il est également possible de formaliser le problème sous forme d'un système d'équations. Pour ce faire, on intègre dans l'organigramme du groupe une entité "mère fictive".



$$(1) 100\% - 30\% = 70\%$$

$$M = 0,7 + 0,3 \times F_2$$

$$F_1 = 0,7 \times M$$

$$F_2 = 0,4 \times F_1$$

$$M = 0,7 + 0,3 \times (0,4 \times 0,7 \times M) = 0,7 + 0,084 M$$

$$M - 0,084 M = 0,7$$

$$0,916 M = 0,7$$

$$\text{Soit } M = 0,7/0,916 = 76,42\%$$

$$F_1 = 0,7 \times 76,42\% = 53,49\%$$

$$F_2 = 0,4 \times 53,49\% = 21,39\%$$

Une entité A a été créée spécialement par les dirigeants de l'entité consolidante C. L'activité de l'entité A consiste en l'acquisition d'équipements très performants destinés à être loués aux filiales de l'entité consolidante C. Les dirigeants de l'entité consolidante détiennent la majorité en AGE de l'entité A et ils se sont portés garants auprès de la banque.

### 1. Critères d'appréciation du contrôle d'une entité ad hoc

- **Critère 1** : l'entité consolidante dispose en réalité des pouvoirs de décision, assortis ou non des pouvoirs de gestion sur l'entité ad hoc ou sur les actifs qui la composent, même si ces pouvoirs ne sont pas effectivement exercés.  
Elle a, par exemple, la capacité de dissoudre l'entité ad hoc, d'en changer les statuts, ou, au contraire, de s'opposer formellement à leur modification,
- **Critère 2** : l'entité consolidante a, de fait, la capacité de bénéficier de la majorité des avantages économiques de l'entité ad hoc, que ce soit sous forme de flux de trésorerie ou de droit à une quote-part d'actif net, de droit de disposer d'un ou de plusieurs actifs, de droit à la majorité des actifs résiduels en cas de liquidation,
- **Critère 3** : l'entité consolidante supporte la majorité des risques relatifs à l'entité ad hoc ; tel est le cas si les investisseurs extérieurs bénéficient d'une garantie, de la part de l'entité ad hoc ou de l'entité consolidante, leur permettant de limiter de façon importante leur prise de risques

Une entité ad hoc est consolidée si les conditions du premier et du deuxième critère ou du premier et du troisième critère sont remplies. En outre, dès lors que les deuxième et troisième critères se trouvent réunis, l'entité ad hoc est également consolidée, car considérée comme contrôlée.

La prédominance du critère des pouvoirs de décision ne s'applique qu'aux entités ad hoc issues d'opérations de cession de créances.

### 2. Appréciation du contrôle exercée sur l'entité A

Il s'agit d'un contrôle exclusif. En effet, l'entité A a été créée spécifiquement, l'entité consolidante C détient les pouvoirs de décisions (majorité en AGE) et elle s'est portée garante. Il s'agit donc d'une entité ad hoc (son intégration doit se faire de manière globale).

### APPLICATION 132

### Consolidation par intégration globale

Une entité M a acquis lors de la création de la filiale F le 10 février N-2, 45% des titres. Les titres détenus par l'entité M lui confère depuis cette acquisition un contrôle exclusif sur la filiale F.

Les comptes de l'entité M (10 000 actions de 10 000) et d'une filiale F (500 actions de 10 000) se présentent ainsi au 31 décembre N :

#### Bilan de M

Actif		Passif	
Immobilisations	135 000 000	Capital	100 000 000
Titres F (225 actions à 10 000)	2 250 000	Réserves	25 000 000
Actifs circulants	12 750 000	Résultat	5 000 000
		Dettes	20 000 000
	150 000 000		150 000 000

#### Compte de résultat de M

Charges	395 000 000	Produits	400 000 000
Résultat	5 000 000		
	400 000 000		400 000 000

#### Bilan de F

Actif		Passif	
Immobilisations	10 000 000	Capital	5 000 000
Actifs circulants	5 500 000	Réserves	4 000 000
		Résultat	1 500 000
		Dettes	5 000 000
	15 500 000		15 500 000

#### Compte de résultat de F

Charges	43 500 000	Produits	45 000 000
Résultat	1 500 000		
	45 000 000		45 000 000

Dès lors que l'entité mère exerce un contrôle exclusif sur la filiale F, la méthode de consolidation est celle de l'intégration globale.

## 1. Approche méthodologique

L'intégration globale consiste à reprendre :

- **au bilan de l'entité mère**, l'intégralité (100%) de tous les postes de l'actif et du passif du bilan de la filiale,
- **au compte de résultat de l'entité mère**, l'intégralité (100%) de tous les postes de charges et de produits qui participent à la formation du résultat net de la filiale.

Ensuite, on procède :

- à l'élimination de l'actif du bilan de l'entité mère, des titres de participation détenus dans la filiale par imputation sur les réserves,
- au partage des capitaux propres (y compris le résultat) de la filiale qui seront répartis entre :
  - la part du groupe correspondant aux intérêts de l'entité mère et ;
  - la part correspondant aux intérêts minoritaires.

## 2. Reprise des comptes des deux entités

- **Ecritures de consolidation du bilan :**

31/12/N			
Immobilisations		135 000 000	
Titres F		2 250 000	
Actifs circulants		12 750 000	
	Capital M		100 000 000
	Réserves M		25 000 000
	Résultat M		5 000 000
	Dettes		20 000 000
<i>(Reprise des comptes de bilan de l'entité mère M)</i>			
Immobilisations		10 000 000	
Actifs circulants		5 500 000	
	Capital F		5 000 000
	Réserves F		4 000 000
	Résultat F		1 500 000
	Dettes		5 000 000
<i>(Reprise des comptes de bilan de la filiale F)</i>			

- **Ecritures de consolidation du compte de résultat :**

31/12/N			
Charges		395 000 000	
Résultat global		5 000 000	
	Produits		400 000 000
<i>(Reprise des comptes de gestion de la mère M)</i>			
Charges		43 500 000	
Résultat global		1 500 000	
	Produits		45 000 000
<i>(Reprise des comptes de gestion de la filiale F)</i>			

### 3. Tableau et écritures de partage des capitaux propres

- **Tableau de partage des capitaux propres de la filiale F**

Eléments	Total de F	Part du groupe (45%)	Part des minoritaires (55%)
Capital	5 000 000	2 250 000	2 750 000
Réserves	4 000 000	1 800 000	2 200 000
<b>Total</b>	<b>9 000 000</b>	<b>4 050 000</b>	4 950 000
Titres de participation		-2 250 000	
<b>Réserves consolidées</b>		<b>1 800 000</b>	
<b>Résultat consolidé</b>	<b>1 500 000</b>	<b>675 000</b>	<b>825 000</b>

- **Ecritures de partage des capitaux propres**

Capital M		100 000 000	
Réserves M		25 000 000	
Résultat M		5 000 000	
	Capital		100 000 000
	Réserves consolidées		25 000 000
	Résultat consolidé		5 000 000
<i>(Partage des capitaux propres de la mère M)</i>			
Capital F		5 000 000	
Réserves F		4 000 000	
	Titres F		2 250 000
	Réserves consolidées		1 800 000
	Intérêts minoritaires		4 950 000
<i>(Partage des capitaux propres hors résultat de la filiale F)</i>			
Résultat F		1 500 000	
	Réserves consolidées		675 000
	Intérêts minoritaires		825 000
<i>(Partage du résultat de la filiale F)</i>			

**4. Présentation du bilan et du compte de résultat consolidés**  
**Bilan consolidé au 31 décembre N**

Immobilisations (135 000 000 + 10 000 000)	145 000 000	Capital	100 000 000
Actifs circulants (12 750 000 + 5 500 000)	18 250 000	Réserves consolidées (25 000 000 + 1 800 000)	26 800 000
		Résultat consolidé (5 000 000 + 675 000)	5 675 000
		Part du groupe	132 475 000
		Intérêts minoritaires (4 950 000 + 825 000)	5 775 000
		Dettes (20 000 000 + 5 000 000)	25 000 000
<b>Total</b>	<b>163 250 000</b>	<b>Total</b>	<b>163 250 000</b>

**Compte de résultat consolidé**

Produits (400 000 000 + 45 000 000)	445 000 000
Charges (395 000 000 + 43 500 000)	- 438 500 000
<b>Résultat net de l'ensemble consolidé</b>	<b>6 500 000</b>
Intérêts minoritaires	- 825 000
<b>Résultat net (part du groupe)</b>	<b>5 675 000</b>

**APPLICATION 133**

**Consolidation par intégration proportionnelle**

On reprend l'application 126 en considérant que la filiale F est placée sous le contrôle conjoint de l'entité M détenant 45% des actions et d'une autre entité qui en détient 55%. En effet, un accord contractuel prévoit l'exercice du contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité exploitée en commun par les deux associés.

**1. Approche méthodologique**

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.

## 2. Reprise des comptes des deux entités

- **Ecritures de consolidation du bilan :**

31/12/N			
Immobilisations		135 000 000	
Titres F		2 250 000	
Actifs circulants		12 750 000	
	Capital M		100 000 000
	Réserves M		25 000 000
	Résultat M		5 000 000
	Dettes		20 000 000
<i>(Reprise des comptes de bilan de la mère M)</i>			
Immobilisations (10 000 000 x 45%)		4 500 000	
Actifs circulants (5 500 000 x 45%)		2 475 000	
	Capital F (5 000 000 x 45%)		2 250 000
	Réserves F (4 000 000 x 45%)		1 800 000
	Résultat F (1 500 000 x 45%)		675 000
	Dettes (5 000 000 x 45%)		2 250 000
<i>(Reprise des comptes de bilan de la fille F)</i>			

- **Ecriture de consolidation du compte de résultat :**

31/12/N			
Charges		395 000 000	
Résultat global		5 000 000	
	Produits		400 000 000
<i>(Reprise des comptes de gestion de la mère M)</i>			
Charges (43 500 000 x 45%)		19 575 000	
Résultat global (1 500 000 x 45%)		675 000	
	Produits (45 000 000 x 45%)		20 250 000
<i>(Reprise des comptes de gestion de la fille F)</i>			

## 3. Détermination des capitaux propres consolidés et élimination des titres de participation

Lorsqu'il s'agit d'une intégration proportionnelle, aucun partage n'est à effectuer étant donné que seule la fraction du patrimoine de la filiale appartenant à l'entité consolidante a fait l'objet d'une intégration.

Capital M		100 000 000	
Réserves M		25 000 000	
Résultat M		5 000 000	
	Capital		100 000 000
	Réserves consolidées		25 000 000
	Résultat consolidé		5 000 000
<i>(Partage des capitaux propres de la mère M)</i>			
Capital F		2 250 000	
Réserves F		1 800 000	
	Titres F		2 250 000
	Réserves consolidées		1 800 000
<i>(Partage des capitaux propres hors résultat de la filiale F)</i>			
Résultat F		675 000	
	Résultat consolidé		675 000
<i>(Partage du résultat de la filiale F)</i>			

#### 4. Présentation du bilan et du compte de résultat consolidés

##### Bilan consolidé au 31 décembre N

Immobilisations (135 000 000 + 4 500 000)	139 500 000	Capital	100 000 000
Actifs circulants (12 750 000 + 2 475 000)	15 225 000	Réserves consolidées (25 000 000 + 1 800 000)	26 800 000
		Résultat consolidé (5 000 000 + 675 000)	5 675 000
		Part du groupe	132 475 000
		Dettes (20 000 000 + 2 250 000)	22 250 000
<b>Total</b>	<b>154 725 000</b>	<b>Total</b>	<b>154 725 000</b>

##### Compte de résultat consolidé (1)

Produits (400 000 000 + 20 250 000)	420 250 000
- Charges (395 000 000 + 19 575 000)	- 414 575 000
<b>Résultat net de l'ensemble consolidé</b>	<b>5 675 000</b>
- Intérêts minoritaires	0
<b>Résultat net (part du groupe)</b>	<b>5 675 000</b>

**APPLICATION 134****Mise en équivalence**

On reprend l'**application 126** en considérant que bien que détenant 45% du capital de F, l'entité M n'exerce sur cette dernière qu'une influence notable puisqu'une autre entité détenant 55% de ce même capital exerce un contrôle exclusif.

**1. Approche méthodologique**

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;
- Eliminer les opérations et comptes entre l'entité mise en équivalence et les autres filiales consolidées.

Les titres mis en équivalence représentent la quote-part des capitaux propres qui revient à l'entité mère dans les filiales ainsi consolidées.

**2. Reprise des seuls comptes de l'entité mère (ceux de F ne sont pas intégrés)**

- **Ecritures de consolidation du bilan**

31/12/N			
Immobilisations		135 000 000	
Titres F		2 250 000	
Actifs circulants		12 750 000	
	Capital M		100 000 000
	Réserves M		25 000 000
	Résultat M		5 000 000
	Dettes		20 000 000

- **Ecritures de consolidation du compte de résultat**

31/12/N			
Charges		395 000 000	
Résultat global		5 000 000	
	Produits		400 000 000

### 3. Détermination des capitaux propres consolidés et mise en équivalence des titres de la filiale

Capital M	100 000 000	
Réserves M	25 000 000	
Résultat M	5 000 000	
		Capital
		Réserves consolidées
		Résultat consolidé
		100 000 000
		25 000 000
		5 000 000
<hr/>		
Titres mis en équivalence 45% (5 000 000 + 4 000 000 + 1 500 000)	4 725 000	
Titres F		2 250 000
Réserves consolidées [45% x (5 000 000 + 4 000 000) - 2 250 000]		1 800 000
Résultat consolidé 45% x 1 500 000		675 000

### 4. Ecritures de consolidation du compte de résultat

	31/12/N	
Résultat global	675 000	
Quote-part dans les résultats des entités mises en équivalence		675 000

### 5. Présentation du bilan et du compte de résultat consolidés

#### Bilan consolidé au 31 décembre N

Immobilisations	135 000 000	Capital	100 000 000
Titres mis en équivalence	4 725 000	Réserves consolidées (25 000 000 + 1 800 000)	26 800 000
Actifs circulants	12 750 000	Résultat consolidé (5 000 000 + 675 000)	5 675 000
		Part du groupe	132 475 000
		Dettes	20 000 000
	152 475 000		152 475 000

### Compte de résultat consolidé (1)

Produits	400 000 000
- Charges	- 395 000 000
<b>Résultat net des entités intégrées</b>	<b>5 000 000</b>
- Quote-part dans les résultats des entités mises en équivalence	675 000
<b>Résultat net de l'ensemble consolidé</b>	<b>5 675 000</b>
- Intérêts minoritaires	0
<b>Résultat net (part du groupe)</b>	<b>5 675 000</b>

## APPLICATION 135

**Ecart d'évaluation et d'acquisition positif  
(intégration globale)**

Une entité mère M prend une participation de 80% dans une filiale F pour 50 000 000 le 01/01/N. A la date de l'opération, les capitaux propres s'élèvent 25 000 000 et un terrain était inscrit au bilan pour 15 000 000. La juste valeur du terrain est de 30 000 000. De plus, la marque est évaluée pour 10 000 000 et les provisions pour engagements retraite s'élèvent à 7 500 000. Enfin, un brevet inscrit au bilan pour une valeur de 20 000 000 a une juste valeur de 26 000 000. La durée d'utilité de l'écart d'acquisition est prévisible, mais ne peut être déterminée de façon fiable.

Le taux de l'impôt sur le bénéfice est théoriquement de 25%.

**1. Principes généraux****• Ecart de consolidation**

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 **l'écart d'évaluation et l'écart d'acquisition**:

**• Ecart d'évaluation**

L'écart d'évaluation positif ou négatif afférent à certains éléments identifiables de l'actif ou du passif 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.

- **Ecart d'acquisition**

L'écart d'acquisition est un écart résiduel qui correspond à la quote part de l'écart de consolidation non 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.

- **Date 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.

- **Période d'évaluation**

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'acquéreur peut ajuster, de manière rétrospective, les montants provisoires comptabilisés afin de refléter les informations nouvelles obtenues à propos des faits et circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition.

- **Comptabilisation initiale de l'écart d'acquisition positif**

L'écart d'acquisition positif (goodwill) est considéré comme une survalueur. 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.

- **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.

- **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. 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.

- **Ecart de consolidation**

Coût d'acquisition des titres	:	50 000 000
Quote part dans les capitaux propres $25000\ 000 \times 80\%$	:	<u>-20 000 000</u>
<b>Ecart de consolidation</b>	=	<b>30 000 000</b>

- **Ecart d'évaluation**

Plus-value sur le terrain $(30\ 000\ 000 - 15\ 000\ 000)$	:	15 000 000
Plus-value sur la marque	:	10 000 000
Plus-value sur le brevet $(26\ 000\ 000 - 20\ 000\ 000)$	:	6 000 000
Provisions pour engagement retraite	:	<u>-7 500 000</u>
<b>Plus-value nette I</b>	=	<b>23 500 000</b>

**Imposition différée**

- Impôt différé passif sur le terrain $(15\ 000\ 000 \times 25\%)$	:	-3 750 000
- Impôt différé passif sur la marque $(10\ 000\ 000 \times 25\%)$	:	-2 500 000
- Impôt différé passif sur le brevet $(6\ 000\ 000 \times 25\%)$	:	-1 500 000

- Impôt différé actif sur provisions pour engagement de retraite (7 500 000 x 25%)	: 1 875 000	
<b>Total impôt différé II (23 500 000 x 25%)</b>		<b>= 5 875 000</b>
<b>Ecart d'évaluation (I - II)</b>		<b>= 17 625 000</b>

Part du groupe :  $17\,625\,000 \times 80\% = 14\,100\,000$

Part hors groupe :  $17\,625\,000 \times 20\% = 3\,525\,000$  (Intérêts minoritaires).

- **Ecart d'acquisition**

1ère méthode :

Ecart de consolidation	: 30 000 000	
Part du groupe dans l'écart d'évaluation	: - 14 100 000	
<b>Ecart d'acquisition</b>		<b>= 15 900 000</b>

☞ **Vérification : Ecart de consolidation = 14 100 000 + 15 900 000 = 30 000 000**

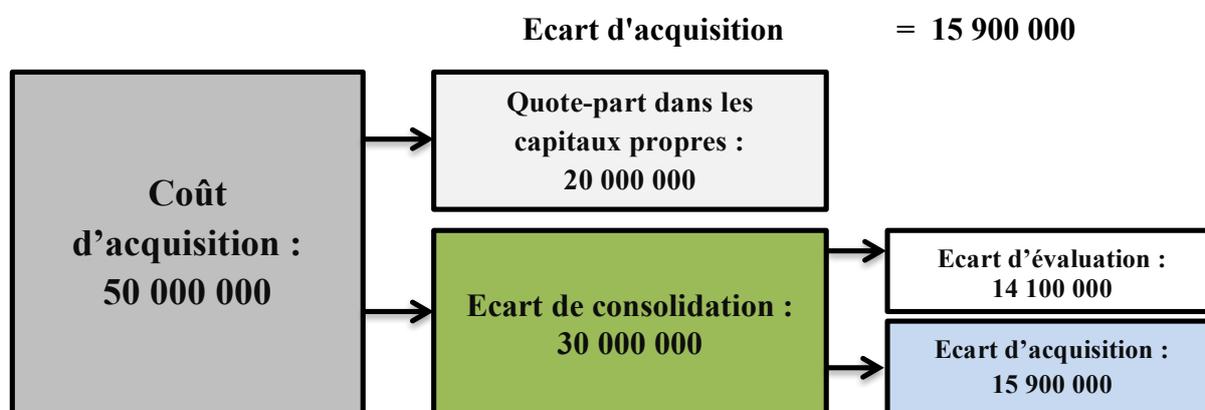
2ème méthode :

- **Juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis :**

Capitaux propres	: 25 000 000	
Ecart d'évaluation	: 17 625 000	
<b>Juste valeur des actifs et passifs identifiables</b>		<b>= 42 625 000</b>

La différence entre le coût d'acquisition des titres et la part acquise dans l'actif net comptable corrigé (juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis) à la date d'acquisition de cette entité constitue l'écart d'acquisition.

Coût d'acquisition	: 50 000 000	
Quote part dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables (80% x 42 625 000)	: - 34 100 000	
<b>Ecart d'acquisition</b>		<b>= 15 900 000</b>



- **Ecritures au bilan de l'écart d'évaluation**

Terrain		15 000 000	
Marque		10 000 000	
Brevet		6 000 000	
	Provision pour engagement de retraite		7 500 000
	Impôt différé passif (solde)		5 875 000
	Titres de participation		14 100 000
	Intérêts minoritaires		3 525 000

☞ **Remarque :** Il est également possible 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.

Terrain		15 000 000	
Marque		10 000 000	
Brevet		6 000 000	
	Provision pour engagement de retraite		7 500 000
	Impôt différé passif (solde)		5 875 000
	Réserves de réestimation		17 625 000

- **Ecritures au bilan de l'écart d'acquisition**

- Constatation de l'écart d'acquisition

Ecart d'acquisition		15 900 000	
	Titres de participation F ou réserves consolidées		15 900 000

- Amortissement de l'écart d'acquisition

Résultat groupe (ou résultat consolidé)		1 590 000	
	Ecart d'acquisition (Amortissement : 15 900 000 : 10)		1 590 000

- **Ecritures au compte de résultat de l'amortissement de l'écart d'acquisition**

Dotations aux amortissements		1 590 000	
	Résultat global		1 590 000

**APPLICATION 136****Ecart d'acquisition positif****(entité mise en équivalence)**

Une entité M a acquis, le 01/10/N, 25% des titres d'une filiale  $F_1$  pour un montant global de 170 000 000. Les éléments identifiables suivants, ont été valorisés au 1/10/N: L'ensemble immobilier évalué à 170 000 000 (40 000 000 pour le terrain et 130 000 000 pour le bâtiment industriel) inscrit à l'actif du bilan pour une valeur comptable nette de 110 000 000 (30 000 000 pour le terrain et 80 000 000 pour le bâtiment industriel). Le bâtiment industriel réestimé avait encore une durée de vie de 20 ans.

L'écart d'acquisition éventuel n'est pas amortissable. Les capitaux propres de la société  $F_1$  s'élèvent au 31/12/N à :

- Capital 200 000 000
- Réserves 70 500 000
- Résultat 40 000 000

Le taux de l'impôt sur le bénéfice est théoriquement de 30%.

**1. Principe**

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.

Lorsque l'écart d'acquisition est positif, il n'y a pas lieu de déprécier les titres mis en équivalence.

**2. Ecart d'évaluation**

- **Plus-value nette**

Plus-value sur le terrain (40 000 000 - 30 000 000) : 10 000 000

Plus-value sur le bâtiment industriel (130 000 000 - 80 000 000) : 50 000 000

**Plus-value nette I = 60 000 000**

- **Imposition différée**

- Impôt différé passif sur le terrain (10 000 000 x 30%) : 3 000 000

- Impôt différé passif sur le bâtiment industriel (50 000 000 x 30%) : 15 000 000

**Total impôt différé passif II (60 000 000 x 30%) = 18 000 000**

**Ecart d'évaluation (I - II) = 42 000 000**

Part du groupe : 42 000 000 x 25% = 10 500 000

Part hors groupe :  $42\,000\,000 \times 75\% = 31\,500\,000$  (Intérêts minoritaires).

### 3. Juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis :

La quote-part du résultat réalisée à la date d'acquisition des titres s'élèvent à :  
 $40\,000\,000 \times 9/12 = 30\,000\,000$

Capitaux propres (200 000 000+70 500 000+30 000 000)	: 300 500 000
Ecart d'évaluation	: <u>42 000 000</u>
<b>Juste valeur des actifs et passifs identifiables</b>	<b>= 342 500 000</b>

### 4. Ecart d'acquisition

Coût d'acquisition	: 170 000 000
Quote part dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables (342 500 000x 25%)	: <u>- 85 625 000</u>
<b>Ecart d'acquisition</b>	<b>= 84 375 000</b>

### 5. Valeur des titres mis en équivalence

Quote part dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables à la date d'acquisition des titres	: 85 625 000
Ecart d'acquisition	: 84 375 000
Quote part du résultat (du 01/10/N au 31/12/N)	: <u>2 343 750</u>
$[(40\,000\,000 - 30\,000\,000) - (50\,000\,000 \times 1/20 \times 3/12)^*] \times 25\%$	
Valeur des titres mis en équivalence (*Amortissement de la plus-value sur bâtiments)	<b>= 172 343 750</b>

### 6. Ecritures de partage des capitaux propres

- **Ecritures au bilan**

Titres mis en équivalence	172 343 750		170 000 000
Titres de participation			2 343 750
Quote-part du résultat mise en équivalence			

- **Ecritures au compte de résultat**

Résultat global	2 343 750		2 343 750
Quote-part du résultat mise en équivalence			

**APPLICATION 137****Ecart d'acquisition négatif (badwill)**

L'entité M prend une participation de 60% dans la filiale F pour une valeur de 90 000 000. Les capitaux propres se présentent comme suit :

Capital	:	50 000 000
Réserves	:	100 000 000
Résultat	:	10 000 000
Capitaux propres	:	160 000 000

Lors de la prise de contrôle, une plus-value de 25 500 000 est identifiée sur la licence. Le taux de l'impôt sur le bénéfice est théoriquement de 30%. L'écart d'acquisition, s'il est négatif est repris globalement par imputation au résultat de l'exercice d'acquisition.

- **Principe**

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 sur une durée qui doit refléter les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition. Lorsque les faits et circonstances permettent de le justifier, l'écart d'acquisition négatif peut être repris globalement par imputation au résultat de l'exercice d'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.

- **Juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis :**

Capitaux propres	:	160 000 000
Ecart d'évaluation [25 500 000 x (1- 30%)]	:	<u>17 850 000</u>
<b>Juste valeur des actifs et passifs identifiables</b>	=	<b>177 850 000</b>

- **Ecart d'acquisition**

Coût d'acquisition	:	90 000 000
Quote part dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables (60% x 177 850 000)	:	<u>-106 710 000</u>
<b>Ecart d'acquisition</b>	=	<b>-16 710 000</b>

L'écart d'acquisition négatif (badwill) correspond a un profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses. Avant d'enregistrer ce profit, l'acquéreur doit réexaminer si les actifs acquis et les passifs repris ont été correctement identifiés et évalués. Si après cet examen le profit subsiste, il doit être rapporté au résultat sur une durée qui doit refléter les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition.

Dans cette application, le groupe décide de rapporter globalement l'écart d'acquisition négatif au résultat de l'exercice d'acquisition.

- **Ecritures au bilan de l'écart d'acquisition**

Titres de participations	16 710 000	16 710 000
Résultat M		16 710 000

- **Ecritures au compte de résultat de l'écart d'acquisition**

Résultat global	16 710 000	16 710 000
Produit		16 710 000

### APPLICATION 138

#### Conversion en unités monétaires locales des états financiers établis en devises étrangères

Une entité mère M exerce un contrôle exclusif sur une filiale N installée au Nigéria. La filiale N a été acquise le 1er janvier de l'exercice N. A cette date, le cours de change était de 1 Naira = 2 F. Le bilan en Naira et en Franc se présentait comme suit :

#### Bilan de la filiale au 01/01/N (en Naira et en Franc)

Postes Actif	Montant en Naira	Montant en Franc	Postes Passif	Montant en Naira	Montant en Franc
Immobilisations	2 000 000	4 000 000	Capital	2 000 000	4 000 000
Banques	3 000 000	6 000 000	Réserves	1 000 000	2 000 000
			Dettes	2 000 000	4 000 000
<b>Total actif</b>	<b>5 000 000</b>	<b>10 000 000</b>	<b>Total passif</b>	<b>5 000 000</b>	<b>10 000 000</b>

Au cours de l'exercice N, la filiale N réalise un résultat de 5 000 Naira.

- Taux de change au 31/12/N : 1 Naira = 2,30 F
- Taux moyen de l'année N : 1 Naira = 2,20 F.

Le bilan et le compte de résultat de N se présentent ainsi le 31 décembre N (en Naira) :

#### Bilan de la filiale N au 31/12/N(en Naira)

Postes Actif	Montant en Naira	Postes Passif	Montant en Naira
Immobilisations	2 000 000	Capital	2 000 000
Stocks <sup>(1)</sup>	2 000 000	Réserves	1 000 000
Banque	1 000 000	Résultat	500 000
		<b>Capitaux propres</b>	<b>3 500 000</b>
		Dettes	1 500 000
<b>Total actif</b>	<b>5 000 000</b>	<b>Total passif</b>	<b>5 000 000</b>

(1) Provenant intégralement d'un lot acquis à un moment où le cours de change était de 1 Naira = 2,25 F.

#### Compte de résultat N au 31/12/N(en Naira)

Postes charges	Montant en Naira	Postes Produits	Montant en Naira
Achats	7 500 000	Chiffres d'affaires	6 000 000
Variations de stocks	-2 000 000	Autres produits	1 500 000
Autres charges	1 500 000		
Résultat net	500 000		
<b>Total charges</b>	<b>7 500 000</b>	<b>Total produits</b>	<b>7 500 000</b>

## 1. Méthode temporelle (ou méthode du coût historique)

- **Modalités pratiques**

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 de change ou conversion.

L'écart de conversion qui provient de la méthode temporelle 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.

- **Conversion du bilan**

Postes Actif	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc	Postes Passif	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc
Immobilisations	2 000 000	2	4 000 000	Capital	2 000 000	2	4 000 000
Stocks	2 000 000	2,25	4 500 000	Réserves	1 000 000	2	2 000 000
Banque	1 000 000	2,30	2 300 000	Résultat	500 000		<u>1 350 000</u>
				<b>Capitaux propres</b>	<b>3 500 000</b>		7 350 000
				Dettes	1 500 000	2,30	3 450 000
<b>Total actif</b>	<b>5 000 000</b>		<b>10 800 000</b>	<b>Total passif</b>	<b>5 000 000</b>		<b>10 800 000</b>

- **Conversion du compte de résultat**

Tous les postes sont convertis au taux moyen de 2,20 sauf la variation de stocks convertie au taux de 2,25 et le résultat reporté du bilan. Le poste écart de conversion est déterminé par différence pour l'équilibre du compte de résultat.

<b>Postes charges</b>	<b>Montant en Naira</b>	<b>Taux de change</b>	<b>Montant en Franc</b>	<b>Postes Produits</b>	<b>Montant en Naira</b>	<b>Taux de change</b>	<b>Montant en Franc</b>
Achats	7 500 000	2,20	16 500 000	Chiffres d'affaires	6 000 000	2,20	13 200 000
Variations de stocks	-2 000 000	2,25	-4 500 000	Autres produits	1 500 000	2,20	3 300 000
Autres charges	1 500 000	2,20	3 300 000	Produits financiers			<b>150 000</b>
Résultat net	500 000		1 350 000	(Ecart de conversion)			
<b>Total charges</b>	<b>7 500 000</b>		<b>16 650 000</b>	<b>Total produits</b>	<b>7 500 000</b>		<b>16 650 000</b>

### 3. Méthode du cours de clôture

- **Modalités pratiques**

La conversion des états financiers de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation est effectuée selon la méthode du cours de clôture.

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.

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.

- **Conversion du compte de résultat au taux moyen :**

Postes charges	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc	Postes Produits	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc
Achats	7 500 000	2,20	16 500 000	Chiffres d'affaires	6 000 000	2,20	13 200 000
Variations de stocks	-2 000 000	2,20	-4 400 000	Autres produits	1 500 000	2,20	3 300 000
Autres charges	1 500 000	2,20	3 300 000				
Résultat net	500 000	2,20	1 100 000				
<b>Total charges</b>	<b>7 500 000</b>		<b>16 500 000</b>	<b>Total produits</b>	<b>7 500 000</b>		<b>16 500 000</b>

- **Conversion du bilan :**

Les postes du bilan sont convertis au taux de clôture (2,30), à l'exception des différents postes de capitaux propres auxquels est appliqué un taux historique (2,0) qui correspond au cours à la date d'acquisition (à l'exception du résultat de 1 100 000 déterminé précédemment dans le compte de résultat et reporté directement dans le bilan).

Postes Actif	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc	Postes Passif	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc
Immobilisations	2 000 000	2,30	4 600 000	Capital	2 000 000	2	4 000 000
Stocks	2 000 000	2,30	4 600 000	Réserves	1 000 000	2	2 000 000
Banque	1 000 000	2,30	2 300 000	<b>Ecart de conversion</b>			<b>950 000</b>
				Résultat	500 000	2,2	1 100 000
				<b>Capitaux propres</b>	<b>3 500 000</b>		<b>8 050 000</b>
				Dettes	1 500 000		3 450 000
						2,30	
<b>Total actif</b>	<b>5 000 000</b>		<b>11 500 000</b>	<b>Total passif</b>	<b>5 000 000</b>		<b>11 500 000</b>

### APPLICATION 139

### Opérations de retraitements

#### Opération 1 : Ecart de conversion actif et passif

Le bilan du 31/12/N d'une entité F comprend :

- écart de conversion actif de 1 150 000 qui a donné lieu à une dotation aux provisions pour risques et charges ;
- un écart de conversion passif 750 000.

Hypothèse fiscale retenue dans les comptes personnels :

- les écarts de conversions actifs sont déductibles et les écarts de conversions passifs sont imposables ;
- les provisions pour perte de change ne sont pas déductibles et les reprises ne sont pas imposables.

#### Opération 2 : Provision pour engagement de retraite

Une filiale F1 installée hors espace OHADA n'a pas comptabilisé de provision mais a inscrit le montant de ses engagements de retraite selon la méthode dans les Notes annexes au 31/12/N.

- Indemnité de départ à la retraite évaluée au 31/12/N = 75 000 000.
- Indemnité de départ à la retraite évaluée au 31/12/N-1 = 65 000 000.

Le taux de l'impôt sur le bénéfice est théoriquement de 30 %.

#### Opération 3 : Amortissement dérogatoire

Année	Amortissement dérogatoire
N -1	375 000
N	200 000

Le taux de l'impôt sur le bénéfice est théoriquement de 25%.

#### Opération 4 : Subventions

Au bilan de l'exercice N de l'entité PHILAS figure une subvention de 180 000 000 obtenue pour un matériel acquis début N-3 pour 500 000 000 (matériel subventionné à hauteur de 60%). A la fin de l'exercice N, un montant de 30 000 000 avait été viré au compte de résultat sur la base des amortissements linéaires du matériel (10 ans). Le plan retenu par le groupe est linéaire et prévoit le reclassement de la subvention en produit constaté d'avance.

## 1. Opération 1 : Ecart de conversion actif et passif

- **Ecart de conversion actif**

- **Ecriture au bilan**

Provisions pour perte de change	1 150 000	
Ecart de conversion actif		1 150 000
<i>(Annulation de l'écart de conversion actif)</i>		

- **Ecriture au compte de résultat**

Perte de change	1 150 000	
Dotations aux provisions pour risques et charges		1 150 000

- **Ecart de conversion passif**

- **Ecriture au bilan**

Ecart de conversion passif	750 000	
Résultat de l'entité		750 000
<i>(Annulation de l'écart de conversion passif)</i>		

- **Ecriture au compte de résultat**

Résultat Global	750 000	
Gain de change		750 000

☞ **Remarque :**

Pour ces retraitements, il n'a pas d'impôts différés à comptabiliser car dans les comptes personnels l'impôt exigible a été calculé en tenant compte des réintégrations et des déductions fiscales conformément à l'hypothèse fiscale retenue dans l'énoncé.

## 2. Opération 2 : Provision pour engagement de retraite

- **Ecriture au bilan**

Réserves F1 (65 000 000 x 70%)	45 500 000	
Résultat F1 (75 000 000 - 65 000 000) 70%	7 000 000	
Impôts différés actif (75 000 000 x 30%)	22 500 000	
Provision pour engagement de retraite (Provision pour engagement)		75 000 000

- **Ecriture au compte de résultat**

Dotations aux provisions (75 000 000- 65 000 000)	10 000 000	
Résultat Global (10 000 000 x 70%)		7 000 000
Impôt sur les bénéfices (10 000 000 x 30%) (Dotation en année N)		3 000 000

## Opération 3 : Amortissement dérogatoire

- **Ecritures au bilan :**

Amortissements dérogatoires	575 000	
Résultat (200 000 x 0,75)		150 000
Réserves (375 000 x 0,75)		281 250
Impôt différé passif (575 000 x 0,25)		143 750

- **Ecritures dans les comptes de gestion :**

Résultat global (200 000 x 0,75)	150 000	
Impôt sur les bénéfices (200 000 x 0,25)	50 000	
Dotations aux amortissements		200 000

## Opération 4 : Subvention

La subvention est reclassée en produit constaté d'avance. Il n'y a pas lieu d'éliminer la quote-part de subvention virée au résultat (conséquence de l'optique dans laquelle on s'est placé).

Subvention d'investissement	180 000 000	
Produit constaté d'avance		180 000 000

### APPLICATION 140

### Elimination des comptes réciproques et des résultats intra-groupe

- **Opération 1 :**

Une entité mère M acquiert une filiale F en N-1. Cette entité mère perçoit en Novembre N de cette filiale F, des dividendes de 4 000 000 enregistrés en produits financiers.

**Hypothèse fiscale retenue :** les dividendes versés sont en franchise d'impôt bénéficiant du régime fiscal des sociétés mères et filiales.

- **Opération 2 :**

L'entité mère M a vendu des marchandises à sa filiale F (intégrée globalement) avec un taux de marge de 20%. Au 31/12/N, le stock de ces marchandises dans les comptes de F est de 900 000 (il était de 300 000 au 31/12/N-1). Le taux de l'impôt sur le bénéfice est théoriquement de 30%.

#### 1. Opération 1 :

Les dividendes distribués en N proviennent des résultats de N-1, il convient d'éliminer ces dividendes par imputation sur les réserves M et résultats consolidés.

Les dividendes versés par la filiale F proviennent du résultat de l'exercice précédent. Par conséquent si la distribution n'avait pas eu lieu ce résultat aurait été affecté en réserve. La contrepartie de l'élimination des dividendes reçus par l'entité mère M correspond donc à la part de M dans les réserves de la filiale F.

L'écriture se présente donc comme suit :

- **Ecriture au bilan**

Résultat (M)		4 000 000	
	Réserves		4 000 000
<i>(Distribution de dividendes)</i>			

- **Ecriture au compte de résultat**

Produits financiers		4 000 000	
	Résultat global		4 000 000

## 2. Opération 2 :

- **Comptes de bilan**

Résultat M $(900\,000 - 300\,000) \times 0,2$	120 000	
Réserves M $(300\,000 \times 0,2)$	60 000	
Stock de marchandises $(900\,000 \times 0,2)$		180 000
Impôts différés actif	54 000	
Résultat M $(120\,000 \times 0,3)$		36 000
Réserves M $(60\,000 \times 0,3)$		18 000

- **Comptes de gestion**

Variations de stock de marchandises $20\% \times (300\,000 - 900\,000)$	120 000	
Résultat		96 000
Impôt sur les bénéfices		24 000

### APPLICATION 141 Variation du pourcentage d'intérêt et de contrôle

Une entité mère M a acquis en janvier N-2, 70% dans une filiale F pour un coût d'acquisition de 50 000 000. A cette date, les capitaux propres s'élèvent à 45 000 000. Au moment de la prise de participation, différentes plus-values latentes sont les suivantes:

- Terrain 12 000 000
- Bâtiment 8 000 000 (durée de vie restant à courir : 10 ans).

Début N, l'entité M décide de porter par sa participation à 80%. La valeur d'acquisition est de 9 700 000. Les capitaux propres de la filiale F sont de 75 000 000.

Les capitaux propres de la filiale F au 31/12/N s'élèvent à 90 000 000.

La durée d'utilité de l'écart d'acquisition est indéfinie. Le taux de l'impôt sur le bénéfice est théoriquement de 25%.

- **Étape 1: Détermination des écarts d'évaluation et d'acquisition lors de la prise de contrôle**

- **Ecart de consolidation :**

Coût d'acquisition des titres	:	50 000 000
Quote part dans les capitaux propres (45 000 000 x 70%)	:	<u>- 31 500 000</u>
<b>Ecart de consolidation</b>		<b>= 18 500 000</b>

- **Ecart d'évaluation**

Plus-value latente (12 000 000 + 8 000 000)	:	20 000 000
Impôt différé passif (20 000 000 x 0.25)	:	<u>- 5 000 000</u>
<b>Ecart d'évaluation</b>		<b>= 15 000 000</b>

Part du groupe dans l'écart d'évaluation : 15 000 000 x 70% = 10 500 000

Part du hors groupe dans l'écart d'évaluation : 15 000 000 x 30% = 4 500 000

- **Juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis :**

Capitaux propres	:	45 000 000
Ecart d'évaluation	:	<u>15 000 000</u>
<b>Juste valeur des actifs et passifs identifiables</b>	<b>=</b>	<b>60 000 000</b>

- **Ecart d'acquisition**

La différence entre le coût d'acquisition des titres et la part acquise dans l'actif net comptable corrigé (juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis) à la date d'acquisition de cette entité constitue l'écart d'acquisition.

Coût d'acquisition	:	50 000 000
Quote part dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables (70% x 60 000 000)	:	<u>- 42 000 000</u>
<b>Ecart d'acquisition</b>	<b>=</b>	<b>8 000 000</b>

🔊 **Vérification : Ecart de consolidation = 10 500 000 + 8 000 000 = 18 500 000**

- **Etape 2 : Détermination des écarts d'évaluation et d'acquisition en N**

Les changements dans le taux de détention d'une filiale, sans perte de contrôle, n'ont d'effet que sur les capitaux propres. Les parts respectifs entre le groupe et les intérêts minoritaires dans la valeur de la filiale consolidée sont ajustées afin de respecter les nouveaux taux de détention. Le montant de l'écart d'acquisition est figé à la date d'acquisition ayant permis de prendre le contrôle.

- **Ecart d'évaluation**

Plus-value latente (12000000 + 8000000)	:	20 000 000
Amortissement de l'écart d'évaluation lié au bâtiment (8 000 000/10 x 2)	:	- 1 600 000
Impôt différé passif (20 000 000 - 1 600 000) x (1 - 0.25)	:	<u>- 13 800 000</u>
<b>Ecart d'évaluation</b>	<b>=</b>	<b>4 600 000</b>

Lors de l'acquisition de 10% supplémentaire, l'entité M a aussi acquis 10% de l'écart d'évaluation soit 4 600 000 x 10% = 460 000.

- **Juste valeur des actifs et passifs identifiables supplémentaires acquis :**

Capitaux propres (75 000 000 - 10%)	:	7 500 000
Ecart d'évaluation (4 600 000 x 10%)	:	<u>460 000</u>
<b>Juste valeur des actifs et passifs identifiables</b>	<b>=</b>	<b>7 960 000</b>

- **Ecart d'acquisition**

Coût d'acquisition du lot supplémentaire est de 9 700 000 et la juste valeur des actifs et passifs identifiables supplémentaires acquis s'élève à 7 960 000. Mais il n'y a pas lieu de constater un nouvel écart d'acquisition. L'écart d'acquisition constaté lors de la prise en contrôle initial reste figé.

- **Ecritures au bilan de l'écart d'évaluation**

Terrain	12 000 000	
Bâtiment	8 000 000	
Titres de participation (20 000 000 x 75% x 80%)		12 000 000
Intérêts minoritaires (20 000 000 x 75% x 20%)		3 000 000
Impôt différé passif (20 000 000 x 25%)		5 000 000

☞ **Remarque :** Il est également possible 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.

Terrain	12 000 000	
Bâtiment	8 000 000	
Réserves de réestimation		15 000 000
Impôt différé passif (20 000 000 x 25%)		5 000 000

- **Ecriture au bilan de l'écart d'acquisition**

Ecart d'acquisition	8 000 000	
Titres de participation F ou réserves consolidées		8 000 000

- **Ecriture au bilan de l'amortissement du bâtiment**

Résultat groupe (8 000 000/10 x 75% x 80%)	480 000	
Réserves groupe [(8 000 000/10 x 2) x 75% x 80%]	960 000	
Intérêts minoritaires [(8 000 000/10 x 3) x 75% x 20%]	360 000	
Impôts différés actif [(8 000 000/10 x 3) x 25%]	600 000	
Amortissement bâtiment (Amortissement : 8 000 000 / 10 x 3)		2 400 000

- **Ecriture au compte de résultat de l'amortissement du bâtiment**

Dotations aux amortissements	800 000	
Résultat global (800000 x 75%)		600 000
Impôt sur le bénéfice (800000 x 25%)		200 000

- **Ecriture de partage des capitaux propres**

Capitaux propres	90 000 000	
Titres de participation (1)		39 700 000
Intérêts minoritaires (90 000 000 x 20%)		18 000 000
Réserves groupe ou réserves consolidés (2)		32 300 000

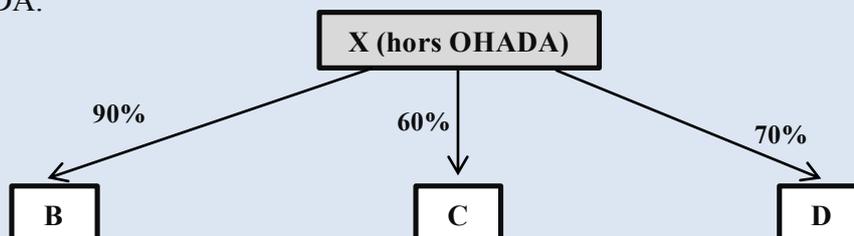
(1)  $50\,000\,000 + 9\,700\,000 - 12\,000\,000 - 8\,000\,000$

(2)  $(90\,000\,000 \times 80\%) - 39\,700\,000$

### APPLICATION 142

### Comptes combinés

Soit le groupe suivant, où l'entité X a son siège social et ses activités dans un Etat situé hors de l'espace OHADA, alors que les entités B, C et D sont situées dans l'espace OHADA.



Les comptes personnels des entités X, B, C, D, après d'éventuels retraitements destinés à assurer leur homogénéité, se présentent de la façon suivante à la clôture de l'exercice N :

#### BILAN

ACTIF	Entité X	Entité B	Entité C	Entité D
Immobilisations	500	200	300	150
Titres	870			
Autres actifs	830	450	500	350
<b>TOTAL</b>	<b>2 200</b>	<b>650</b>	<b>800</b>	<b>500</b>
<b>PASSIF</b>				
Capital	1 000	400	500	300
Réserves	500	100	150	50
Résultat	100	40	20	30
Dettes fournisseurs	600	110	130	120
<b>TOTAL</b>	<b>2 200</b>	<b>650</b>	<b>800</b>	<b>500</b>

#### COMPTE DE RESULTAT

PRODUITS	Entité X	Entité B	Entité C	Entité D
Chiffres d'affaires	2 500	1 000	1 500	750
Autres produits	150	50	100	30
<b>TOTAL</b>	<b>2 650</b>	<b>1 050</b>	<b>1 600</b>	<b>780</b>
<b>CHARGES</b>				
Achats	1 450	760	1 180	600
Autres charges	1 040	220	380	120
Impôts sur résultats	60	30	20	30
Résultats nets	100	40	20	30
<b>TOTAL</b>	<b>2 650</b>	<b>1 050</b>	<b>1 600</b>	<b>780</b>

**Analyse de certains postes**

- Il n'existe pas d'opérations réciproques entre les entités B, C, D ;
- Des honoraires ont été versés par les entités B, C, D à leur maison mère X pour respectivement 100, 150 et 75 ;
- L'entité B a constitué une provision pour dépréciation d'actifs de 60, justifiée sur un plan économique, mais non déductible fiscalement (cette provision ne sera déductible qu'au moment de son utilisation). Taux de l'impôt sur les résultats : 50 %.

**1. Détermination du périmètre de combinaison :**

En application des normes internationales, l'entité X devrait établir des états financiers consolidés incluant les entités B, C et D.

Cependant, que ces états financiers consolidés soient établis ou non, l'entité X, du fait qu'elle contrôle des entités dont le siège social et les activités se situent dans des pays de l'espace OHADA, doit obligatoirement établir des comptes combinés regroupant uniquement les entités B, C et D conformément aux règles préconisées par le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés.

**2. Présentation schématique du bilan et du compte de résultat combinés****BILAN COMBINE**

ACTIF	MONTANTS	PASSIF	MONTANTS
Immobilisations (200 + 300 + 150)	650	Capital et réserves combinés <sup>(1)</sup>	1 085
Autres actifs (450 + 500 + 350)	1 300	Résultat net combiné <sup>(2)</sup>	96
Impôts différés (60 x 50 %)	30	Part des ayants droits aux cap. propres	1 181
		Part des minoritaires <sup>(3)</sup>	439
		Total des cap. propres combinés	1 620
		Dettes four. et div. (110 + 130 + 120)	360
<b>TOTAL ACTIF</b>	<b>1 980</b>	<b>TOTAL PASSIF</b>	<b>1 980</b>

(1) Soit  $(400 + 100) \times 90\% + (500 + 150) \times 60\% + (300 + 50) \times 70\% = 1\,085$ .

(2) Soit  $(40 + 30) \times 90\% + 20 \times 60\% + 30 \times 70\% = 96$

(3) Soit  $(400 + 100 + 40 + 30) \times 10\% + (500 + 150 + 20) \times 40\% + (300 + 50 + 30) \times 30\% = 439$

## COMPTE DE RESULTAT COMBINE

Chiffre d'affaires	3 250
Autres produits	180
Total des produits	3430
-Achat et autres charges	-3260
<b>Résultat avant impôts</b>	<b>170</b>
-Impôts exigibles sur résultats	-80
Impôts différés (variations)	+30
<b>Résultat net ensemble combiné</b>	<b>120</b>
<b>Dont :</b>	
-Part des minoritaires	24
-Part des ayants droits	96